

BGE 95 I 560

Bundesgericht (BGE), 1969-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_95_I_560

FR: ATF 95 I 560

IT: DTF 95 I 560

Regeste

Regeste Emissionsabgabe auf Genussscheinen. 1. Die Eidg. Steuerverwaltung ist an eine vorläufige Abgabeberechnung, die sie der abgabepflichtigen Gesellschaft eröffnet hat, nicht gebunden (Erw. 1). 2. Auslegung des Art. 28 Abs. 1 StG: Massgebend ist jeweils der höhere der dort genannten Werte (Erw. 2). 3. Wie ist die Abgabe zu berechnen, wenn die Gesellschaftsstatuten den Rückkauf der Genussscheine zu einem mindestens auf den Nennwert anzusetzenden Preis zulassen und die den Titeln zugeordneten Gewinnanteile dem Betrage nach wie auch zeitlich begrenzen? (Erw. 3 und 4).

Regeste Timbre sur l'émission de bons de jouissance. 1. L'administration fédérale des contributions n'est pas liée par le calcul provisoire des droits, qu'elle a communiqué au contribuable (consid. 1). 2. Interprétation de l'art. 28 al. 1 LT: Est décisif, dans chaque cas, la plus élevée des valeurs indiquées (consid. 2). 3. Comment calculer les droits lorsque les statuts de la société autorisent un rachat des bons de jouissance pour un prix au moins égal à la valeur nominale et limitent le montant et la durée de la participation aux bénéfices attachée aux titres? (consid. 3 et 4).

Regesto Bollo d'emissione sui buoni di godimento. 1. L'Amministrazione federale delle contribuzioni non è vincolata ad un conteggio provvisorio della tassa, che essa ha comunicato alla società contribuente (consid. 1). 2. Interpretazione dell'art. 28 cpv. 1 LB: è determinante in ogni caso il più alto dei valori indicati (consid. 2). 3. Come deve essere calcolata la tassa quando gli statuti sociali autorizzano il riscatto dei buoni di godimento ad un prezzo almenouguale al valore nominale e limitano l'ammontare e la durata della partecipazione agli utili (consid. 3 e 4).

Erwägungen

E. 1

Nach Art. 25 StG unterliegen der Emissionsabgabe die Urkunden "über Anteilsrechte am Gewinn oder am Liquidationsergebnis (Genussscheine, Genussaktien)" und "über Vorzugsrechte für den Bezug neuer Anteile (Gründeranteile)". Die Titel, die in den Statuten der Beschwerdeführerin "Gründeranteilscheine" genannt werden, gewährleisten kein Mitgliedschaftsrecht und auch kein Recht auf Bezug neuer Aktien, sondern nur einen Anspruch auf einen Anteil am Gewinn. Sie sind somit Genussscheine im Sinne des Art. 25 StG, was nicht bestritten ist. Für die Berechnung der Emissionsabgabe auf diesen Titeln ist Art. 28 Abs. 1 StG massgebend. Danach beträgt die Abgabe 2% "desjenigen Betrages, zu welchem die Titel nach Massgabe ihres Inhalts oder der Statuten gewinnberechtigt sind (Nennwert) oder mit welchem sie höchstens zur Rückzahlung oder Einlösung gelangen (Rückkaufswert)". Die EStV legt ihrer letzten, im angefochtenen Entscheid bestätigten Berechnung den Rückkaufswert zugrunde; als solchen betrachtet sie den Betrag von Fr.

2'000.--, auf den Art. 6 der Gesellschaftsstatuten die Gewinnausschüttungen für einen Genussschein begrenzt. Demgegenüber beantragt die Beschwerdeführerin die Bemessung nach dem Nennwert von Fr. 100.-- je Titel oder allenfalls nach einem "angemessenen" mittleren Wert. Allerdings hat die EStV ursprünglich selber die Abgabe auf Grund des Nennwerts der Genussscheine ermittelt. Das Schreiben vom 14. November 1967, mit dem sie der Beschwerdeführerin die so berechnete Forderung bekanntgegeben hat, enthält aber nicht einen der Rechtskraft fähigen Entscheid im Sinne des Art. 8 StG . Vielmehr handelt es sich um einen ausdrücklich als "vorläufig" bezeichneten Bescheid, mit dem eine nähere Untersuchung und eine daraus allfällig sich ergebende Änderung der Abgabeberechnung vorbehalten wurde. Die EStV konnte auf die vorläufige Bemessung ohne weiteres zurückkommen, wie sie es getan hat. Ihr Vorgehen entspricht dem Gesetz, was die Beschwerdeführerin offenbar nicht mehr bestreitet.

E. 2

Art. 28 Abs. 1 StG bestimmt, dass die Abgabe nach dem Nennwert "oder" nach dem Rückkaufswert zu bemessen ist. Dies bedeutet nicht, dass nach Belieben der eine oder der BGE 95 I 560 S. 564 andere der beiden Werte als Berechnungsgrundlage gewählt werden darf. Eine solche Auslegung wäre mit Art. 4 BV nicht vereinbar, da sie der Willkür Tür und Tor öffnen würde. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass Art. 28 Abs. 1 StG den Nennwert an erster Stelle erwähnt; sie folgert daraus, dass in allen Fällen, in denen die Titel einen Nennwert haben, auf ihn abgestellt werden müsse, auch dann, wenn ein höherer Rückkaufswert feststellbar ist. Die Reihenfolge, in der Art. 28 Abs. 1 StG die Werte nennt, kann jedoch nicht entscheidend sein. Vielmehr ist im einzelnen Fall der Abgabeberechnung derjenige Wert zugrunde zu legen, dessen Wahl sachlich begründet ist, dem System des Gesetzes entspricht. Einen Anhaltspunkt gibt Art. 28 Abs. 2 StG , wonach dann, wenn die Titel von den ersten Erwerbern "zu einem höhern als dem Nennwert oder dem Rückkaufswert" übernommen werden, dieser "Emissionswert" massgebend ist. Nach dem klaren Wortlaut dieser Bestimmung bildet somit in Fällen, wo dem Nennwert oder dem Rückkaufswert oder beiden ein besonderer Emissionswert gegenübersteht, der höchste der verschiedenen Werte die Berechnungsgrundlage. Daraus ist zu schliessen, dass auch dann, wenn nur die zwei in Art. 28 Abs. 1 StG bezeichneten Werte - Nennwert und Rückkaufswert - in Frage kommen, auf den höheren der beiden abzustellen ist. In Art. 28 Abs. 2 StG kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass der höchste der dort genannten Werte dem im Titel verkörperten Vermögenswert, der durch die Emissionsabgabe erfasst werden soll, am ehesten entspricht. Der gleiche Gesichtspunkt muss analog auch bei der Anwendung des vorausgehenden Abs. 1 wegleitend sein. Würde der Auffassung der Beschwerdeführerin gefolgt, so hätten es die Abgabepflichtigen in der Hand, durch Festsetzung eines unter dem bestehenden Rückkaufswert liegenden Nennwertes die Emissionsabgabe bis auf das in Art. 28 Abs. 3 StG vorgesehene Minimum von Fr. 2.- für jeden Titel zu beschränken. Das kann nicht der Sinn des Gesetzes sein. Es war denn auch von Anfang an die Auffassung der mit dem Vollzug der Stempelgesetzgebung betrauten Verwaltungsbehörden des Bundes, dass für die Anwendung von Art. 28 Abs. 1 und 2 StG durchgehend das "Höchstwertprinzip" massgebend sei. Der Bundesrat hat diese Regel in Art. 23 Abs. 3 der Vollziehungsverordnung vom 20. Februar 1918 zum StG ausdrücklich festgelegt und auch in seiner Rekurspraxis BGE 95 I 560 S. 565 befolgt (Entscheid vom 20. Juni 1921, wiedergegeben in Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht Bd. 2 S. 336). Im Schrifttum wird einhellig die gleiche Meinung vertreten (IM HOF/JÖHR/LANDMANN, Das BG über die Stempelabgaben, 1918, S. 247 ff.; E. BLUMENSTEIN, Kommentar zu

diesem Gesetz, 1918, S. 96; AMSTUTZ/WYSS, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, 1930, S. 105; WYSS, Die Stempelabgaben der Aktiengesellschaft, 1938, S. 24). Freilich enthält die geltende Vollziehungsverordnung vom 7. Juni 1928 zu den Stempelgesetzen des Bundes (StV), durch welche die genannte Verordnung von 1918 ersetzt worden ist, keine dem Art. 23 Abs. 3 des aufgehobenen Erlasses entsprechende Bestimmung. Indessen ergibt sich - wie gesagt - unmittelbar aus dem Gesetze selbst, dass die Abgabe auch dann nach dem "Höchstwertprinzip" zu bemessen ist, wenn nur ein Nennwert und ein Rückkaufswert, nicht auch ein besonderer Emissionswert, in Betracht kommen.

E. 3

Die von der Beschwerdeführerin ausgegebenen Genussscheine haben nicht nur einen Nennwert (je Fr. 100.--), sondern auch einen Rückkaufswert, dagegen nicht einen besonderen Emissionswert. Art. 6 der Statuten bestimmt ausdrücklich, dass die Gesellschaft die Titel jederzeit "zurückkaufen" kann, dass der "Rückkaufswert" von der Generalversammlung festgesetzt wird, jedoch mindestens Fr. 100.-- für jeden Anteilschein betragen muss, und ferner, dass die Anteilscheine ohne weiteres erlöschen, wenn die auf sie entfallenden Gewinnausschüttungen Fr. 2'000.-- je Titel erreicht haben, spätestens aber mit dem Ablauf des Geschäftsjahres 1977/78. Hieraus ergibt sich, dass im Sinne des Art. 28 Abs. 1 StG dem Nennwert der Betrag gegenüberzustellen ist, mit welchem die Titel "höchstens zur Rückzahlung oder Einlösung gelangen (Rückkaufswert)". Die Statuten sehen nicht nur eine "Rückzahlung" (auf dem Wege des Rückkaufs), sondern auch eine "Einlösung" (ohne Rückkauf) vor. Die Genussscheine werden in dem Zeitpunkt eingelöst, da sie erlöschen, nämlich spätestens am Ende des 11. Geschäftsjahres, unter Umständen schon vorher, sobald die Gewinnausschüttungen für jeden Titel Fr. 2'000.-- erreicht haben. Der Gesamtbetrag der Gewinnausschüttungen, bei dessen Erreichung der Titel wertlos wird und erlischt, stellt den Einlösungswert dar (IM HOF/JÖHR/LANDMANN S. 247 f.; BLUMENSTEIN S. 95). Er übersteigt keinesfalls Fr. 2'000.--. Entschliesst sich die Gesellschaft zu einem Rückkauf, so wird BGE 95 I 560 S. 566 die Generalversammlung den Preis normalerweise nach Massgabe des inneren Wertes der Titel festsetzen, der sich nach den mit dem Genussrecht jeweils (noch) verbundenen Gewinnchancen richtet. Es ist anzunehmen, dass der Rückkaufspreis auf jeden Fall nie höher sein wird als der Einlösungswert. Daher kommt es darauf an, mit welchem Betrage der Einlösungswert höchstens in Rechnung gestellt werden kann. Dieser Höchstbetrag ist massgebend, wenn er den Nennwert übersteigt; andernfalls ist auf den Nennwert abzustellen. Die Beschwerdeführerin macht geltend, Gewinnausschüttungen stellten weder Rückzahlungen noch Einlösungen dar, weshalb es verfehlt sei, die Erträgnisse der Genussscheine in einen Rückkaufswert "umzudeuten". Sie verkennt jedoch die Tragweite des im Gesetz verwendeten Begriffs des Rückkaufswertes. Da die von ihr ausgegebenen "Gründeranteilscheine" nur einen Anspruch auf Gewinnanteile verbriefen, kann der Betrag, mit welchem sie höchstens zur Rückzahlung oder Einlösung gelangen, gar nicht anders als auf Grund der ihnen zgedachten Gewinnbezüge ermittelt werden. Der Beschwerdeführerin hilft auch der Einwand nicht, dass sie für die in den Statuten vorgesehene Begrenzung der auf die Genussscheine entfallenden Gewinnausschüttungen "bestraft" würde, falls die Abgabe auf dieser Grundlage berechnet würde. Die Begrenzung wurde der Beschwerdeführerin nicht vorgeschrieben; sie lag in ihrem Ermessen. Den Entscheid konnte die Beschwerdeführerin in Kenntnis der fiskalischen Folgen treffen.

E. 4

Die EStV berechnet die Abgabe einfach von dem Betrage von Fr. 2'000.--, auf den der Art. 6 der Statuten die Gewinnausschüttungen für jeden Genussschein begrenzt. Indessen ist zu beachten, dass die Statuten diese Ausschüttungen nicht nur dem Betrage nach, sondern auch zeitlich beschränken: Das Genussrecht erlischt spätestens am Ende des 11. Geschäftsjahres, auch wenn die Gewinnbezüge bis dahin den Betrag von Fr. 2'000.-- je Titel noch nicht erreicht haben. Durch die doppelte Begrenzung unterscheidet sich der vorliegende Fall wesentlich von jenem, welcher Gegenstand des von der EStV angerufenen Urteils des Bundesgerichts vom 21. September 1939 war (ASA Bd. 8 S. 356). Auf den Betrag von Fr. 2'000.-- könnte nur dann abgestellt werden, wenn angenommen werden könnte, dass die Beschwerdeführerin bis zum Ende des 11. Geschäftsjahres BGE 95 I 560 S. 567 Gewinne erzielen kann, die ihr erlauben, nach Speisung des gesetzlichen Reservefonds und Ausrichtung einer "Mindestdividende" von 5% auf das Aktienkapital von Fr. 250'000.-- (Art. 6 der Statuten) insgesamt Fr. 900'000.-- für die 450 Genussscheine zu erübrigen. Es müsste eine genügende Wahrscheinlichkeit dafür bestehen, dass ein solcher Geschäftserfolg erwartet werden kann. Die vorliegenden Akten geben jedoch über die wirtschaftliche Lage, in der sich die Beschwerdeführerin befindet, und über die Gewinnchancen, die sie hat, keinen ausreichenden Aufschluss. Wohl hat die Beschwerdeführerin das Geschäft einer Kollektivgesellschaft mit einem Aktivenüberschuss von rund Fr. 250'000.-- übernommen, doch hat sie in der Erfolgsrechnung für das erste Geschäftsjahr nur einen Reingewinn von Fr. 9'172.29 ausgewiesen. Die Erfolgsrechnung für das zweite Geschäftsjahr ist dem Gericht nicht bekannt. Der Sachverhalt ist daher näher abzuklären. Zu diesem Zwecke ist die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese wird anhand aller erreichbaren Unterlagen schätzen, mit welchen Ausschüttungen auf die Genussscheine bis Ende des 11. Geschäftsjahres nach dem bisherigen und dem voraussichtlichen weiteren Gang der Geschäfte der Beschwerdeführerin mit genügender Wahrscheinlichkeit gerechnet werden kann. Dabei wird sie auch die - nicht belegte - Behauptung der Beschwerdeführerin überprüfen, dass Genussscheine zu einem Preise von bloss Fr. 100.-- je Titel verkauft worden seien; sie wird gegebenenfalls feststellen, wann und an wen die Titel veräussert worden sind. Wenn solche Verkäufe vorgenommen worden sind, wird zu untersuchen sein, ob sich daraus Anhaltspunkte für den inneren Wert der Titel ergeben. Auf Grund der ergänzenden Erhebungen wird die EStV den Betrag, von dem die Abgabe zu berechnen ist, innerhalb der Grenzen von Fr. 100.-- und Fr. 2'000.-- je Titel so festsetzen, dass die Beschwerdeführerin in einem den Verhältnissen des Falles angemessenen Umfange belastet wird (vgl. Art. 7 Abs. 1 StV). Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.