

rant n'est pas en mesure de gagner ce minimum. Il s'en-suit qu'il est au bénéfice de l'art. 2 lit. a LTM et ne doit donc pas même la taxe personnelle.

Par ces motifs,

*le Tribunal fédéral prononce :*

Le recours est admis et le recourant est exonéré du paiement de la taxe militaire pour l'année 1930.

### 21. Auszug aus dem Urteil vom 19. März 1931

#### i. S. Bächler und Konsorten gegen eidg. Steuerverwaltung.

**Stempelabgaben.** Gewinnanteile, die den Mitgliedern einer Genossenschaft auf Grund ihres genossenschaftlichen Beteiligungsrechtes ausgerichtet werden, unterliegen der eidgenössischen Stempelabgabe auf Coupons, auch wenn die Genossenschaft keine besonderen Ausweise für die Geltendmachung des Gewinnbeteiligungsanspruchs (Coupons oder andere Urkunden) ausgegeben hat.

(Tatbestand gekürzt.) A. — Die am 16. Januar 1891 gegründete Genossenschaft « Vereinsdruckerei » mit Sitz in Bern (SHAB 1891, Nr. 22 vom 2. Februar 1891) bezweckt nach ihren Statuten vom 18. November 1922 den Betrieb einer oder mehrerer Buchdruckereien und die Herausgabe von Zeitungen, speziell des « Anzeigers für die Stadt Bern » (Art. 1). Das notwendige Genossenschaftskapital wird durch die Genossenschafter beschafft. Die Höhe des Beitrages eines jeden Genossenschafters wird durch die Genossenschaft bestimmt (Art. 4). Der Gewinnanteil eines Genossenschafters richtet sich nach der Höhe seiner Beteiligung am Genossenschaftskapital (Art. 25, Abs. 3). Mitglieder der Genossenschaft sind diejenigen Firmen und Personen, die ihr zur Zeit angehören oder in Zukunft durch die Generalversammlung als solche aufgenommen werden (Art. 28, Abs. 1). Die Aufnahmebedingungen, insbesondere die Art und Grösse der von ihnen

zu leistenden Beiträge, werden in jedem einzelnen Fall von der Generalversammlung in Würdigung aller Verhältnisse festgestellt (Art. 29, Satz 2). Einem ausgeschlossenen Genossenschafter wird der nach seiner Kapitalbeteiligung auf den letzten 31. Dezember berechnete Anteil am Reinvermögen der Genossenschaft innerhalb 6 Monaten seit dem Ausschluss ohne Zins ausbezahlt (Art. 32). — Zur Zeit besteht die Genossenschaft aus 8 Mitgliedern, von denen 4 über je 2 Anteile, 4 über je ein Anteilrecht an der Genossenschaft (im Ganzen 12 Anteile) verfügen.

Die Genossenschaft hat am 23. März 1918 an die Mitglieder 12 Obligationen ausgegeben. Sie lauten :

« Obligation. Die Vereinsdruckerei Bern anerkennt Herrn ..... ein Kapital von 40,000 Fr. (Vierzigtausend Franken) schuldig zu sein und verpflichtet sich, dasselbe mit 5 % jährlich zu verzinsen. Das Kapital ist unkündbar und wird nur nach gegenseitiger Verständigung zurückbezahlt. Eine Verpfändung oder Abtretung dieser Obligation ist ungültig ». In den Bilanzen der Genossenschaft wird ein Posten « Obligationen 480,000 Fr. » aufgeführt. In den Jahren 1922-1929 wurde auf diesen Obligationen ein Zins von 7 % ausgerichtet. Ausserdem haben die Genossenschafter Gewinnanteile bezogen, welche sich 1922 bis 1929 zwischen 10,500 Fr. und 19,000 Fr. pro Anteil und Jahr bewegen.

Die Genossenschaft hat in den Jahresaufstellungen für die eidgenössischen Stempelabgaben nur die Zinsauschüttungen auf die Obligationen mit jährlich 33,600 Fr. angegeben. Die Abgabe wurde von der Steuerverwaltung jeweilen zum Satz von 3 % (Abgabe auf Coupons von Stammanteilen) festgesetzt und von der Abgabeschuldnerin entrichtet. Weiterhin hat die Genossenschaft im Jahre 1928 eine Abgabe von 7200 Fr. auf einem Stammkapital von 480,000 Fr. (vor dem 1. April 1918 ausgegebene Stammkapitalanteile) bezahlt. Nicht angemeldet und bisher nicht versteuert wurden die erwähnten besonderen Gewinnausschüttungen.

B. — Im Jahre 1929 ist die eidgenössische Steuerverwaltung auf diese Gewinnausschüttungen aufmerksam geworden. Sie hat zunächst versucht, die Genossenschaft zur Nachzahlung sämtlicher Abgaben auf den verteilten Gewinnen ohne Rücksicht auf die Verjährung zu veranlassen, was abgelehnt wurde. Sie hat daraufhin am 18. Februar 1930 gegen die Mitglieder des Genossenschaftsvorstandes das administrative Strafverfahren wegen Übertretung der Stempelgesetzgebung (Hinterziehung von Couponabgaben) eingeleitet (Strafprotokolle Nr. 3386 a-c) und ihnen nach Ergänzung der Untersuchung eine Geldstrafe von 26,640 Fr. auferlegt, solidarisch unter sich und unter solidarischer Haftbarkeit der Genossenschaft. Gleichzeitig wurde die Nachzahlung der nicht entrichteten Abgabe von 37,440 Fr. gefordert (Strafverfügung vom 3. Mai 1930).

Die Betroffenen verlangten innert nützlicher Frist gerichtliche Beurteilung im Strafpunkt gemäss Art. 62 bis Abs. 3 StG. und erhoben Einsprache in bezug auf die Abgabeforderung unter Bestreitung der Abgabepflicht. Die eidgenössische Steuerverwaltung hat im Einspracheverfahren die Abgabe auf 32,040 Fr. herabgesetzt und im übrigen die Einsprache abgewiesen (Entscheidung vom 24. Juni 1930).

Die Verwaltung geht dabei davon aus, dass die Genossenschaft Vereinsdruckerei nach ihren Statuten über ein in Anteile zerfallendes Genossenschaftskapital verfügt und über diese Anteile als « Obligationen » bezeichnete Urkunden ausgestellt hat. Die Gewinnanteile, deren Steuerbarkeit in Frage steht, seien den Bezugsberechtigten in ihrer Eigenschaft als Mitglieder der Genossenschaft ausgerichtet worden nach Massgabe ihrer Kapitalbeteiligung. Die Abgabepflicht sei nach Art. 3, Abs. 2 und Art. 5, Abs. 2 CG gegeben. Die Abgabe wird gefordert, soweit nicht Verjährung eingetreten ist, nämlich für die in den Jahren 1925-1929 vollzogenen Gewinnausschüttungen im Gesamtbetrage von 1,068,000 Fr.

C. — In einer rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird beantragt, es sei der Einspracheentscheid der eidgenössischen Steuerverwaltung aufzuheben und festzustellen, dass die von der eidgenössischen Steuerverwaltung geforderte Couponabgabe von 32,040 Fr. nicht geschuldet sei, unter Kostenfolge.

Es wird im wesentlichen geltend gemacht, die Genossenschaft habe nie ein Genossenschaftskapital besessen, das in Anteile zerlegt war. Sie habe einerseits für die Zwecke ihres Geschäftsbetriebes die Genossenschafter zu verzinslichen Vorschüssen herangezogen (Obligationen). Andererseits habe sich nach und nach ein Genossenschaftsvermögen gebildet, an dem die Genossenschafter beteiligt seien. Die Verteilung der Geschäftsgewinne unter die Genossenschafter richte sich nach dieser Beteiligung, nicht nach der Höhe der Guthaben der einzelnen Genossenschafter. Die Obligationen der Vereinsdruckerei verkörpern keine Mitgliedschaftsrechte, sondern reine Forderungen. Danach sei auch die Ausschüttung von Zinsen auf den Obligationen und die Ausrichtung von Gewinnanteilen zu trennen. Mit der Entrichtung der Couponabgabe für die Obligationenzinse habe die Genossenschaft ihre Abgabepflicht erfüllt. Eine weitere Belastung der Titel als Stammanteile sei unzulässig. Voraussetzung für die Erhebung der Couponabgabe sei ein Wertpapier als Gegenstand der Besteuerung. Der Anspruch des Genossenschafters auf Gewinnanteile stehe ihm aber auf Grund seiner Mitgliedschaft zu, er stütze sich nicht auf eine Urkunde irgendwelcher Art. Es fehle demnach die gesetzliche Grundlage für die Erfassung dieser Gewinnanteile mit einer Couponabgabe. Wenn übrigens die Steuerbehörde unter Berufung auf Art. 5, Abs. 2 CG alle Zahlungen, die eine Genossenschaft ihren Mitgliedern auf Grund einer aus Kapitalbeteiligung abzuleitenden Gewinnanteilsberechtigung leistet, der Couponabgabe unterwerfen wolle, so gehe sie über den Rahmen des Gesetzes und der Verfassung hinaus, da nach Art. 41 BV der Bund

nur die Befugnis habe, Stempelabgaben auf Wertpapieren und andern Urkunden des Handelsverkehrs zu erheben.

D. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung :*

1. — . . . . .

2. — Die Steuerbehörde beschränkt sich auf Abgaben, für die, unter Vorbehalt der grundsätzlichen Frage der Abgabepflicht, die Verjährung (Art. 9, Abs. 1 und Abs. 2, lit. c StG, Art. 2, Abs. 1 CG) nicht eingetreten ist. Die Beschwerdeführer bestreiten die Abgabepflicht mit der Behauptung, es fehle an einem Wertpapier, das den Gegenstand der Besteuerung zu bilden geeignet wäre. Stammkapitalanteile habe die Genossenschaft nicht ausgegeben, und auch sonst sei keine Urkunde vorhanden, an die die Besteuerung angeknüpft werden könne.

a) Objekt der eidgenössischen Couponabgabe sind Ansprüche, die in der Regel in Coupons verkörpert sind. Demgemäss unterwirft das Gesetz der Abgabe in erster Linie die Coupons bestimmter Wertpapiere (Art. 3, Abs. 1 CG), trifft aber weiterhin Anordnungen für Fälle, in denen ausnahmsweise entgegen der Regel keine Coupons bestehen, bestehende Coupons nicht verwendet werden, oder selbst die Wertpapiere der in Art. 3, Abs. 1 genannten Art nicht vorhanden sind (Art. 3, Abs. 2 und Art. 5 CG). In allen diesen Fällen hält das Gesetz an der Form der Verkehrssteuer fest, indem es formell eine Urkunde als Gegenstand der Besteuerung fordert. Doch wird der Kreis der massgebenden Verurkundungen so weit gezogen, dass im Ergebnis die Besteuerung des materiellen Anspruchs erreicht wird (vgl. Kommentar AMSTUTZ-WYSS S. 243). Eine Urkunde, die zur « Gutschrift oder Überweisung » der Zinsen, Renten oder Gewinnanteile im Sinne von Art. 3, Abs. 2 CG dient, wird stets vorhanden sein, da eine Verbuchung von Zins- oder Gewinnausschüttungen bei geordneter Buchführung, zu der die in Frage kommenden

Schuldner gesetzlich verpflichtet sind, nicht umgangen werden kann. Demgegenüber kann nicht eingewendet werden, das Buchungsblatt, das zur Verbuchung derartiger Leistungen diene, könne nicht als Couponsurrogat in Anspruch genommen werden. Denn in etwas anderem als in den Aufzeichnungen in den Geschäftsbüchern kann, wie die Steuerbehörde zutreffend ausführt, eine « Gutschrift » im Sinne von Art. 3, Abs. 2 und Art. 5, Abs. 2 CG gar nicht bestehen. Diese Gutschrift dient beim Fehlen anderer Urkunden der Verurkundung des Anspruches und bildet die formelle Grundlage der Besteuerung. Daraus ergibt sich, dass die Abgabe geschuldet ist, wenn das Substrat der Besteuerung sachlich gegeben ist. Das formelle Substrat, der Coupon, wird, wenn es fehlt, gemäss Vorschrift des Gesetzes stets durch eine an seine Stelle tretende Urkunde ersetzt (Couponsurrogat). Diese Ordnung ist gemäss Art. 114 bis, Abs. 3 BV für das Bundesgericht massgebend. Ihre Verfassungsmässigkeit ist nicht zu erörtern.

b) Die Vereinsdruckerei in Bern ist eine Genossenschaft des Obligationenrechts. Die Gewinnanteile der Mitglieder sind nach Art. 25, Abs. 3 der Genossenschaftsstatuten Zuwendungen auf Grund des genossenschaftlichen Beteiligungsrechts und richten sich nach der Beteiligung am Genossenschaftskapital; sie sind also materiell die Leistung, die das Gesetz mit der Couponabgabe erfassen will.

Für die Steuerbarkeit dieser Leistung kommt es, da Coupons nicht bestehen, nur darauf an, ob ein Couponsurrogat vorhanden ist, was nach dem Gesagten der Fall sein muss. Die Beschwerdeführer geben denn auch zu, was übrigens als selbstverständlich ohne weiteres vorausgesetzt werden konnte, dass die Gewinnausschüttungen in den Büchern der Vereinsdruckerei aufgezeichnet werden. Damit ist auch die formelle Voraussetzung für die Abgabepflicht gemäss Art. 3, Abs. 2 und Art. 5, Abs. 2 CG erfüllt.

Dass die Vereinsdruckerei in Bern keine Coupons oder andere Ausweise über die Ansprüche der Mitglieder auf

Gewinnbeteiligung ausgibt, ist begründet in der geringen Mitgliederzahl und in den statutarischen Vorschriften über die Mitgliedschaft. Diese bewirken, dass sämtliche Inhaber von Beteiligungsrechten und die Art und Höhe ihrer Ansprüche den Organen der Genossenschaft bekannt sind, weshalb die Gewinnausschüttungen ohne weiteres an die persönlich bekannten Berechtigten erfolgen können. Solche Verhältnisse sind aber kein Grund zu einer Ausnahme von der Couponabgabe, für die formell die Verbuchung der Leistung bei der Genossenschaft genügt.

Die Beschwerde ist demnach unbegründet. Dahingestellt kann bleiben, wie es sich mit der Beteiligung der Mitglieder am statutarischen Stammkapital verhält, besonders, ob die Einwendungen berechtigt sind, die die Beschwerdeführer gegen die Auffassung der Steuerbehörde erheben, die von der Genossenschaft an ihre Mitglieder abgegebenen « Obligationen » seien in Wirklichkeit nicht Schuldurkunden, sondern Ausweise über deren Beteiligung am genossenschaftlichen Stammkapital, also Stammkapitalanteile im Sinne des Gesetzes.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird abgewiesen.

## 22. Urteil vom 26. März 1931 i. S. I. G. Chemie gegen eidg. Steuerverwaltung.

**Stempelabgaben.** Übernahmeverträge über neue Aktien anlässlich der Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft unterliegen als Rechtsgeschäfte auf Übertragung des Eigentums an diesen Wertpapieren der eidgenössischen Umsatzabgabe.

A. — Die Internationale Gesellschaft für chemische Unternehmungen A.-G. (I. G. Chemie) in Basel hat in ihrer Generalversammlung vom 20. Februar 1929 ihr Aktienkapital von bisher 20,000,000 Fr. auf 290,000,000

Franken erhöht durch Ausgabe von 400,000 Vorzugsaktien von je 100 Fr. und 460,000 Stammaktien von je 500 Fr., zusammen 270,000,000 Fr. Das Vorzugsaktienkapital von 40,000,000 Fr. und das neue Stammaktienkapital von 230,000,000 Fr. wurde von zwei Bankhäusern fest übernommen, wobei der Übernahmepreis für einen Teil der übernommenen Titel endgültig festgesetzt, für die übrigen Titel vom Erfolg der Weiterbegebung abhängig gemacht wurde. Die Banken verpflichteten sich in den Übernahmeverträgen, die übernommenen Aktien zu zeichnen und zu Emissionen gemäss Weisung der I. G. Chemie zu verwenden.

Die eidgenössische Steuerverwaltung fordert laut Entscheidung vom 8. Oktober 1930 auf Grund des in jenem Zeitpunkt feststellbaren Übernahmepreises eine Umsatzabgabe von insgesamt 62,809 Fr. 30 Cts. unter Vorbehalt von Nachforderungen nach Massgabe allfällig späterer Ermittlungen. Als Abgabeschuldnerin wird gemäss Art. 36, lit. c StG. die I. G. Chemie bezeichnet.

Eine hiegegen erhobene Einsprache ist durch Entscheidung vom 6. Dezember 1930 abgewiesen worden.

B. — Die I. G. Chemie beschwert sich rechtzeitig. Sie beantragt Aufhebung des Entscheides der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Dezember 1930 und Feststellung, dass die Umsatzabgabe von 62,809 Fr. 30 Cts. nicht geschuldet sei.

Die Beschwerdeführerin gründet ihr Begehren darauf, dass die feste Übernahme der neuen Aktien durch die beiden Bankinstitute nach Obligationenrecht durch Zeichnung der entsprechenden Aktienbeträge anlässlich der Kapitalerhöhung vorgenommen worden war. Nach feststehender Praxis der Steuerbehörden sei die erste Übernahme von Aktien anlässlich der Gründung einer Aktiengesellschaft der Umsatzabgabe nicht unterworfen. Es sei nicht richtig, die entsprechenden Vorgänge bei einer Kapitalerhöhung anders zu behandeln. Das Wesen der Kapitalerhöhung bestehe in der Schaffung neuer Mitglied-