

tin rügt — wie solche Erlasse regelmässig lediglich Richtlinien für die vergebenden Behörden selbst enthält, nicht aber den Bewerbern bestimmte Ansprüche zuerkennen will (vgl. SCHNEIDER, l. c. S. 112 ; ferner BGE 46 II S. 373), und dass daher ein Eingriff in die Rechtssphäre der Rekurrentin, wie er nach Art. 178 Ziff. 2 OG zur staatsrechtlichen Beschwerde notwendig wäre, durch die angebliche Missachtung jener Vorschriften nicht erfolgt sein kann.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

57. Arrêt du 20 décembre 1934 dans la cause Masset contre Département militaire du Canton de Vaud.

Le remboursement de la taxe militaire payée pour un service manqué est subordonné à la condition que le service sur lequel la demande de remboursement est fondée ait un caractère obligatoire.

A. — Ayant été dispensé du cours de répétition de 1926, le fusilier Alfred Masset dut payer la taxe militaire pour cette année. Par la suite il fut promu officier et accomplit,

en 1934, une école de sous-officiers comme 1^{er} lieutenant, une école de recrues comme commandant de compagnie et en outre, sans en avoir l'obligation, un cours de répétition avec l'unité dans laquelle il était incorporé.

Par requête du 22 septembre 1934, Masset a demandé le remboursement de la taxe militaire payée pour l'année 1926, en faisant valoir que le cours de répétition accompli en 1934 avait remplacé le service manqué en 1926.

B. — Par décision du 28 septembre 1934, le Département militaire du Canton de Vaud a rejeté la demande de remboursement en déclarant que d'après « la pratique constante du Département militaire fédéral et de l'Administration fédérale des contributions, un cours de répétition accompli par un officier ne peut pas être considéré comme remplaçant un cours de répétition manqué par cet officier alors qu'il était sous-officier ou soldat ».

C. — Alfred Masset a interjeté en temps utile un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Il fait valoir que le fisc lui remboursa la taxe militaire payée pour 1924 lorsqu'il eut remplacé, en 1931, comme officier le cours de répétition manqué en 1924 comme soldat.

Le Département militaire vaudois s'est référé à la pratique du Département militaire fédéral et de l'Administration fédérale des contributions, en expliquant que la taxe de 1924 fut restituée par lui parce qu'il ignorait cette pratique, qu'il ne comprend d'ailleurs pas.

D. — L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours en se fondant sur un avis du Département militaire fédéral du 2 novembre 1934 dans lequel il est exposé notamment ce qui suit :

« Art. 114 M.O. lautet :

« Versäumter Dienst ist nachzuholen. Eine Verordnung des Bundesrates wird feststellen, in welchen Ausnahmefällen hiervon abgewichen werden kann. »

« Am 3. November 1908 hat der Bundesrat die Verordnung über das Aufgebot zum Instruktionsdienst, über Be-

gehren um Dispensation und über das Nachholen versäumten Dienstes erlassen (SMA 438 ff.).

« Art. 18, Abs. 1 dieser Verordnung lautet :

» Versäumte Wiederholungskurse sind, wo immer möglich, in einem spätern Wiederholungskurs der Einheit oder des Stabes, dem der Dienstpflichtige angehört, nachzuholen, sonst aber in einem Nachdienst-Wiederholungskurs ».

« Diese Bestimmung ist ganz auf Soldaten und Unteroffiziere zugeschnitten, die nur eine gesetzlich festgelegte Anzahl Wiederholungskurse zu bestehen haben. Die Offiziere sollen grundsätzlich zu allen Wiederholungskursen einrücken, zu denen ihre Einteilungseinheit aufgeboden wird. Das Gesetz verlangt keine bestimmte Anzahl wie beim Soldaten und Unteroffizier. In der Praxis werden dann auch die Offiziere in der Regel zur Nachholung von im Offiziersgrad versäumten Wiederholungskursen nicht aufgeboden, es sei denn, dass man sie irgendwo nötig hat oder dass sie aus diesem oder jenem Grunde (in den meisten Fällen zur Erfüllung der Beförderungsbedingungen) eine Aufbietung selbst wünschen und eine nutzbringende Verwendung möglich ist. — Mit Ausnahme der Sanitätsoffiziere, bei denen besondere Verhältnisse vorliegen, werden bei keiner Truppengattung Offiziere zur Nachholung von Wiederholungskursen aufgeboden, die sie vor ihrer Brevietierung als Unteroffizier oder Soldaten versäumt haben. In dienstlicher und militärischer Hinsicht besteht für einen Offizier gar keine Möglichkeit, einen in früheren Jahren als Unteroffizier oder Soldat versäumten Wiederholungskurs nachzuholen. »

L'Administration fédérale des contributions expose en outre que le recourant savait que, ayant accompli comme 1^{er} lieutenant une école de sous-officiers, il était dispensé en 1934 du cours de répétition avec son unité. D'après une lettre du 29 octobre 1934 du Département militaire vaudois au Département militaire fédéral, ce renseignement

lui avait en effet été communiqué verbalement lorsqu'il se présenta au Département pour demander des renseignements.

Considérant en droit :

1. — La loi fédérale du 28 juin 1878 sur la taxe d'exemption du service militaire ne prévoit pas le remboursement de l'impôt payé pour un service manqué lorsque ce service a été remplacé. Ce droit a été reconnu au contribuable pour des considérations d'équité par la pratique administrative (cf. l'ordonnance fédérale du 24 avril 1885 sur le « remboursement de la taxe militaire payée pour service manqué, lorsque ce service a été fait subséquentement » et la circulaire du 20 septembre 1897 du Conseil fédéral — Feuille féd. 1897 IV 322) et, en ce qui concerne l'école de recrues, par la jurisprudence (RO 56 I p. 61 et sv.), lesquelles l'ont toutefois constamment subordonné à la condition que le service sur lequel la demande de remboursement est fondée ait été accompli en vertu d'une prescription légale (art. 118 ou 120 et sv. OM), c'est-à-dire que, comme celui qu'il doit remplacer, il ait le caractère d'un service obligatoire. On ne saurait en effet admettre qu'un contribuable puisse récupérer en quelque sorte à son gré, en faisant du service militaire volontaire, les impôts qu'il a dû payer précédemment pour avoir manqué des services obligatoires. Cette solution serait incompatible avec le système de l'organisation militaire fédérale et de la loi sur la taxe militaire. Etant donné que cette dernière loi n'astreint les militaires au paiement de la taxe que s'ils manquent un service obligatoire, le service de remplacement donnant droit au remboursement de la taxe doit aussi avoir un caractère obligatoire.

En l'espèce, il résulte des renseignements fournis par le Département militaire fédéral que le recourant n'était pas astreint au cours de répétition qu'il accomplit en 1934. Ce service volontaire ne remplace donc pas le cours obligatoire manqué par lui en 1926 et le recourant ne saurait

dès lors s'en prévaloir pour exiger le remboursement de la taxe militaire payée pour cette année.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral
rejette le recours.

**58. Urteil vom 20. Dezember 1934 i. S. Leuthold
gegen eidg. Steuerverwaltung.**

- I. Verfahren. Zur verwaltungsrechtlichen Beschwerde legitimiert ist nicht nur derjenige, der in dem angefochtenen Entscheid als Partei beteiligt war, sondern auch wer behauptet, durch ihn in seinen Rechten verletzt worden zu sein. Eine Einzelfirma kann sich deshalb über die Besteuerung der von ihr ausgegebenen Obligationen beschweren, auch wenn der Entscheid nicht ihr, sondern dem Firmeninhaber persönlich gegenüber ergangen ist.
- II. Eidgenössische Stempelabgaben. 1. Begriff der stempelpflichtigen Obligation, Anleiheobligation, Kassenobligation.
2. Die Kassenobligation als Instrument kollektiver Mittelbeschaffung und Anlagegewährung. — Ihre Unterscheidung vom abgabefreien Einzelschuldschein.
3. Kassenobligationen unterliegen den eidgenössischen Stempelabgaben ohne Rücksicht darauf, ob ihnen zivilrechtlich Wertpapiereigenschaft zukommt.

(Tatsachen gekürzt).

A. — Frau Mina Leuthold-Jakob, Inhaberin der Einzelfirma « Mina Leuthold, vormals Theophil Leuthold », Woll- und Baumwollgarne en gros, in Wädenswil, führt in der Geschäftsbilanz auf den 1. März 1933 unter einem Sammelposten « Darlehen » im Betrage von 118,000 Fr. eine Reihe von Verpflichtungen auf, die aus Darlehen und andern Schuldgründen herrühren. In früheren Bilanzen finden sie sich unter der Bezeichnung « Obligos » 1918 mit 147,823 Fr. 37 Cts., 1925 165,300 Fr., 1927 136,150 Fr., 1932 121,230 Fr. (Ausserdem werden seit 1927 « Obligationen » ausgewiesen von ursprünglich 40,000 Fr., 1933 noch 15,000 Fr.; es handelt sich um 40 auf den Namen lautende Schuldscheine über verzinsliche

Darlehen von je 1000 Fr. nach einem gedruckten Formular). Von den « Darlehen » der Bilanz 1933 sind 3 Posten im Betrage von 8500 Fr. nicht verbrieft. Für die übrigen Verpflichtungen bestehen 12 schriftliche Schuldscheine. Ausserdem liegen 7 weitere Schuldscheine vor, von denen einer seit 1929 durch einen neuen Titel ersetzt ist, die übrigen waren am Bilanztag 1933 zurückbezahlt. — Sämtliche 19 Schuldscheine sind von Fall zu Fall abgefasst; sie enthalten eine Schuldanerkennung, wobei als Schuldgrund (mit drei noch zu erwähnenden Ausnahmen) Darlehen angegeben wird.

Als Besonderheiten sind anzuführen :

a) Der oben erwähnte Ersatztitel aus dem Jahre 1929, ausgestellt am 1. März, erwähnt (wie einzelne der vor 1933 eingelösten Titel) den Schuldgrund nicht.

b) Der durch diesen Schuldschein ersetzte Titel, ausgestellt am 23. Mai 1918, verzeichnet als Schuldgrund « Teilungsrechnung ».

c) Ein am 28. Februar 1914 errichteter Schuldschein beruht nach seinem Wortlaut auf der Übernahme eines Warenlagers.

B. — Die eidgenössische Steuerverwaltung fordert laut Einspracheentscheid vom 16. August 1933 auf den unter dem Bilanzposten « Darlehen », resp. « Obligos » zusammengefassten Verpflichtungen, soweit sie in Schuldurkunden (Obligos) verbrieft sind, die Couponabgabe für die 1928 und seither verfallenen Zinsen und für die seit dem 1. April 1918 ausgegebenen oder konvertierten Schuldurkunden die Stempelabgabe auf Obligationen.

Die Begründung des Einspracheentscheides lässt sich dahin zusammenfassen, die Schuldurkunden der Mina Leuthold und ihrer Rechtsvorgänger seien Kassenobligationen als Instrumente kollektiver Mittelverschaffung, wofür auf die Zahl der ausgegebenen Titel (wenigstens 40 gedruckte und 18 ungedruckte) hingewiesen wird. Dass die für die Abwandlung des Schuldverhältnisses massgebenden Bedingungen und die Formulierung der einzelnen unge-