

mindestens 10 Rappen. Ergibt die Rerechnung der Abgabe einen durch 10 nicht teilbaren Betrag, so ist er auf 10 Rappen aufzurunden. » (Bundesblatt 1917 III. S. 168.) In dieser Fassung wurde die Aufrundungsbestimmung bei der parlamentarischen Beratung von beiden Räten angenommen (Sten. Bull. 1917, Nationalrat S. 357, Ständerat S. 69/129). In der Vorlage der Redaktionskommission ist der Satz: « Die Abgabe beträgt mindestens 10 Rappen » weggelassen worden. Es kann sich dabei nur um eine redaktionelle Änderung handeln, die auf der Überlegung beruht, dass die ausdrückliche Normierung einer Mindestabgabe überflüssig ist, wenn sie sich *implicite* aus der Aufrundungsvorschrift ergibt.

4. — Aus diesen Feststellungen geht hervor, dass das Begehren der Beschwerdeführerin, in ihrem Falle von der Aufrundung des für die einzelnen Prämienquittungen geschuldeten Abgabebetrages abzusehen, mit der gesetzlichen Ordnung nicht vereinbar ist.

Unzutreffend ist die Behauptung, es handle sich bei ihrer Fahrscheinheftversicherung um einen Fall, welcher der Abonnentenunfallversicherung gleichzustellen sei. Steuerbare Prämie ist bei der Abonnentenunfallversicherung der Betrag des Versicherungsentgelts, das der Verleger als Versicherungsnehmer dem Versicherer leistet, und nicht der Teil des Betrages, der bloss rechnerisch auf das einzelne Zeitungsabonnement entfällt; bei der Fahrscheinheftversicherung dagegen der Betrag, den der einzelne Reisende für den Coupon entrichtet, der dem Fahrscheinheft beigeheftet wird.

Für die Entscheidung nicht in Betracht fallen die Erörterungen der Beschwerdeführerin über die besonderen Anordnungen des Gesetzgebers für Transportversicherungen mit Prämien bis zu einem Franken. Das Gesetz hat für die Unfallversicherung eine ähnliche Vergünstigung nicht vorgesehen. Ebenso dürfen aus der Tatsache, dass beim Wechselstempel die Abgabe in Beträgen von 5 Rappen gestaffelt ist, keine Schlüsse für die Behandlung anderer Abgabearten gezogen werden.

Unerheblich und deshalb nicht erörtern ist schliesslich, ob und auf welche Weise die Beschwerdeführerin durch eine entsprechende Ausgestaltung der Fahrscheinheftversicherung eine weniger hohe Abgabebelastung erreichen könnte. Massgebend ist einzig, dass nach der gegenwärtigen Organisation dieses Geschäftszweiges die von der eidgenössischen Steuerverwaltung angeordnete Abgabeberechnung den Vorschriften der Stempelgesetzgebung entspricht.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

52. Urteil vom 21. November 1929

i. S. Jungfraubahn-Gesellschaft gegen eidg. Steuerverwaltung.

Stempelabgaben. Bei einer Erhöhung des Aktienkapitals unter Verwendung eigener Mittel der Aktiengesellschaft (Ausgabe von Gratisaktien) ist sowohl die Emissionsabgabe auf Aktien als auch die Couponabgabe geschuldet. Unerheblich ist, ob die Liberierung der Aktien aus Reserven erfolgt, die bei einer früheren Herabsetzung des Aktienkapitals (Sanierung) bereitgestellt wurden.

A. — Die Jungfraubahngesellschaft hat im Jahre 1922 eine Sanierung durchgeführt und dabei unter anderm ihr Aktienkapital von 4,5 Millionen auf 1,8 Millionen Franken dadurch herabgesetzt, dass der Nominalwert der 9000 Aktien der Gesellschaft von 500 Fr. auf 200 Fr. abgeschrieben wurde. Gleichzeitig wurden diese Titel als Aktien II. Ranges bezeichnet. Von den frei gewordenen Mitteln im Betrage von 2,700,000 Fr. wurden 2,200,000 Fr. verwendet. Es verblieben 500,000 Fr., die als « buchmässige Reserve aus der Sanierung » in den Bilanzen der folgenden Jahre figurieren.

Am 21. Juli 1928 beschloss die Generalversammlung der Aktionäre der Jungfraubahn-Gesellschaft die Erhöhung des Aktienkapitals II. Ranges von 1.800.000 Fr. auf

2.250.000 Fr. durch Ausgabe von 9000 neuen Aktien II. Ranges zu 50 Fr. Nennwert und die Liberierung dieser Aktien unter Verwendung eines entsprechenden Teils der « buchmässigen Reserve aus der Sanierung ». Die neuen Aktien wurden mit den bisherigen Aktien II. Ranges in der Weise vereinigt, dass aus je einer bisherigen Aktie II. Ranges von 200 Fr. und einer neuen von 50 Fr. eine neue Aktie II. Ranges von 250 Fr. Nennwert gebildet wurde.

B. — Die eidgenössische Steuerverwaltung fordert laut Entscheid vom 4. April 1929 :

a) die Emissionsabgabe nach Art. 17, Abs. 1, Art. 18, Abs. 1 und Art. 23, Abs. 1 StG von 1,8 % = 90 Fr. pro Titel, in Ganzen 8,100 Fr. ;

b) die Couponabgabe nach Art. 5, Abs. 2 und Art. 8, Abs. 1, lit. b, CG von 3 % = 1 Fr. 50 Cts. pro Titel, im Ganzen 13,500 Fr.

Eine Einsprache gegen diesen Entscheid ist am 28. Mai 1929 mit eingehender Begründung abgewiesen worden.

C. — Mit Eingabe vom 27. Juni 1929 hat die Jungfraubahnengesellschaft rechtzeitig verwaltungsrechtliche Beschwerde erhoben. Sie beantragt Aufhebung des angefochtenen Entscheides. Sie macht unter Berufung auf die bundesrechtlichen Vorschriften über die Berechnung des Reinertrages von Privatbahnen geltend, die Wiedererhöhung des früher abgeschriebenen Nennwertes ihrer Aktien habe nicht den Charakter einer Kapitalerhöhung, sondern müsse als blosser Berichtigung der Kapitalbezeichnung angesehen werden. Die für diese Berichtigung verwendeten Beträge würden von der erwähnten Spezialgesetzgebung auch dann nicht als Reingewinnbestandteile behandelt, wenn sie aus den Jahreserträgen stammen. Im vorliegenden Falle handle es sich sogar um die Verwendung einer Sanierungsreserve.

Die Privatbahnen seien einerseits durch die Gesetzgebung gezwungen, von der gesetzlichen Berichtigungsmöglichkeit Gebrauch zu machen. Andererseits habe gerade

diese Möglichkeit dazu angeregt, bei Sanierungen tiefgreifende Massnahmen zu treffen. Es sei nicht gerechtfertigt, deren Redressierung mit schweren Stempelabgaben zu belasten.

Der Rechtsvorgang bestehe darin, dass Reserven zum Aktienkapital geschlagen werden. Die Form der Kapitalerhöhung sei der Gesellschaft lediglich durch formale Vorschriften des Handelsregisterrechts aufgezwungen worden, die dem Wesen dieses Vorgangs nicht gerecht würden.

Die eidgenössische Emissionsabgabe sei nicht geschuldet, weil es sich um eine nicht stempelpflichtige Stornierung einer früheren Abschreibung und nicht um die Begründung neuer Mitgliedschaftsrechte handle. Die Emissionsabgabe treffe, ihrem Charakter als Verkehrsabgabe entsprechend, den Übergang einer Summe Geldes oder eines Sachwertes aus dem Vermögen des Aktionärs in dasjenige der Gesellschaft, nicht die Kapitalerhöhung als solche. Mangels einer Übertragung von Werten an die Gesellschaft fehle die Unterlage für die Berechnung eines Titelstempels, der Übernahmebetrag. Denn die ersten Erwerber hätten die neuen Aktien gratis erhalten. Dazu würde die gleichzeitige Belastung mit einer Couponabgabe zu einer unzulässigen Doppelbesteuerung führen. Dass die Schaffung neuer Aktienrechte schlechthin der Emissionsabgabe unterworfen sei, wie im angefochtenen Entscheid behauptet werde, sei nach dem in Doktrin und Praxis anerkannten System des Gesetzes unhaltbar.

Die Verpflichtung zur Entrichtung der Couponabgabe wird unter Berufung auf Äusserungen der Steuerrechtstheorie bestritten. Die Aktienaufwertung, wie sie hier stattgefunden habe, stelle keine geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Aktionäre, sondern lediglich eine Umbenennung der bestehenden Quotenrechte dar. Es handle sich um die Stornierung früherer Verluste, nicht um Gewinnausschüttung. Als Gratisaktien seien nur Aktien einer fremden Gesellschaft oder eventuell solche aus einer andern Kategorie der gleichen Gesellschaft

anzusehen. Eigene Gratisaktien seien nur dann couponabgabepflichtig, wenn sie Gewinn darstellen, was hier nicht zutrefte.

Die gleichzeitige Erhebung der Emissions- und der Couponabgabe sei widerspruchsvoll, wenn die erste Abgabe mit der Begründung gefordert werde, der erste Erwerber der neuen Titel habe den Nennwert der Aktie bezahlt, die Couponabgabe deshalb, weil dem ersten Erwerber eine Gratisaktie ausgeliefert worden sei.

D. — Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Es handle sich um eine Kapitalerhöhung, die nach den Vorschriften des Stempelgesetzes der Emissionsabgabe unterliege. Ob der Kapitalerhöhung eine Kapitalherabsetzung vorausgegangen sei, sei unerheblich; ebenso die Tatsache, dass die neuen Aktien aus eigenen Mitteln der Gesellschaft liberiert werden. Die Gratisaktie unterliege der Abgabe zu ihrem Nennwert. — Der Couponabgabe sei die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Ausgabe von Gratisaktien unterworfen, obgleich ihr frühere Kapitaleinbussen der Aktionäre gegenüberstehen und obgleich zur Liberierung Reserven herangezogen werden, die aus der früheren Kapitalherabsetzung stammen, was in der neuen Fassung von Art. 5, Abs. 2 CG unzweideutig zum Ausdruck gebracht worden sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Die Emissionsabgabe auf Aktien wird nach Art. 18, Abs. 1 StG in dem Zeitpunkt erhoben, in welchem die Gründung der Gesellschaft oder die Kapitalerhöhung im Handelsregister eingetragen wird. Die Abgabe verfällt grundsätzlich bei jeder Kapitalerhöhung. Ausnahmen von der Abgabepflicht bestehen nur für Gesellschaften, die bestimmte, im Gesetze selbst bezeichnete Zwecke verfolgen und ausserdem weitere gesetzliche Erfordernisse erfüllen (Art. 17, Abs. 2 StG). Bei der Beschwerdeführerin treffen diese Voraussetzungen nicht zu.

Die Beschwerdeführerin hat ihr Stammaktienkapital um 450.000 Fr. erhöht durch Ausgabe von 9000 Aktienrechten von je 50 Fr. Sie schuldet für diese Kapitalerhöhung die Emissionsabgabe.

Dass die Kapitalerhöhung unter Verwendung von eigenen Mitteln der Gesellschaft vorgenommen wurde und dass diese Mittel aus einer früheren Kapitalherabsetzung herühren, spricht nicht gegen die Richtigkeit der angeordneten Abgabebelastung, weil das Gesetz Abgabepflicht und Abgabefreiheit nicht unter diesem Gesichtspunkt normiert. Dies ist in der bisherigen Rekurspraxis zutreffend festgestellt worden. (Entscheid des Bundesrates vom 15. Februar 1929, VSA. IX. S. 45 ff.) Das Gesetz erklärt den Rechtsvorgang der Kapitalerhöhung nach Obligationenrecht als massgebend.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Regelung der Kapitalerhöhungen nach Obligationenrecht werde den besonderen Verhältnissen ihres Falles nicht gerecht. Sie versucht, die Transaktion als eine blosser Berichtigung des Nennwertes ihrer Stammaktien darzustellen. Für die Beurteilung der Beschwerde sind diese Darlegungen ohne Bedeutung, da sie mit der bestehenden Ordnung, die auf den Vorgang als solchen abstellt, unvereinbar sind. Sie bedürfen deshalb keiner Erörterung.

Unhaltbar ist die Berufung auf die bundesrechtlichen Vorschriften über die Rechnungsführung der Privatbahnen. Sie enthalten weder Anordnungen darüber, wie Wiedererhöhungen des Aktienkapitals durchzuführen sind, noch über die rechtlichen Wirkungen von Kapitalerhöhungen. Sie nehmen vor allem die Eisenbahnunternehmungen nicht von den zwingenden Vorschriften aus, die das Obligationenrecht für Kapitalerhöhungen aufstellt.

Unzutreffend ist schliesslich die Behauptung, es fehle bei der Liberierung der neuen Aktien aus Gesellschaftsmitteln an einem Übernahmewert im Sinne von Art. 23, Abs. 2 StG. Die Argumentation der Beschwerdeführerin beruht auf der irrtümlichen Annahme, die Emissions-

abgabe auf Aktien belaste die Überführung von Vermögenswerten der Aktionäre in das Vermögen der Gesellschaft. Davon ist im Gesetz nicht die Rede. Es kommt besonders nicht darauf an, ob der Gesellschaft bei einer Kapitalerhöhung neue Mittel zugeführt werden, sondern auf die Kapitalerhöhung als solche, also darauf, dass neue Anteile am statutarischen Kapital ausgegeben werden, was im Falle der Beschwerdeführerin zutrifft.

2. — Für die eidgenössische C o u p o n a b g a b e ist die Regelung massgebend, die durch das Bundesgesetz vom 22. Dezember 1927 getroffen worden ist. Die Streitfragen, denen Art. 5, Abs. 2 CG in seiner ursprünglichen Fassung von 1921 gerufen hatte und auf die sich auch die von der Beschwerdeführerin angerufenen Äusserungen der Steuerrechtstheorie beziehen, sind durch die Novelle von 1927 entschieden worden. Den Coupons inländischer Aktien sind gleichgestellt und damit der Couponabgabe unterworfen Urkunden zum Bezuge, zur Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung solcher geldwerter Leistungen einer Aktiengesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellen. Gratisaktien sind als abgabebelastete Urkunden ausdrücklich aufgeführt. Durch die neue Formulierung von Art. 5, Abs. 2 CG ist klar gestellt, dass nur die Rückzahlung des statutarischen, dividendenberechtigten Grundkapitals von der Couponabgabe ausgenommen ist, alle übrigen geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre dagegen der Couponabgabe unterliegen.

a) Darüber dass die Ausgabe neuer Aktienrechte, deren Liberierung aus Mitteln der Gesellschaft erfolgt (Gratisaktien), eine Leistung dieser letztern Art darstellt, ist ein Zweifel nicht wohl möglich. Das Gesetz begegnet in seiner heutigen Fassung den Einwendungen, die früher gegenüber der Heranziehung von Gratisaktien allenfalls dann

erhoben werden konnten, wenn die Liberierung aus Gesellschaftsmitteln erfolgte, die bei einer früheren Kapitalherabsetzung gebildet worden waren.

Art. 5, Abs. 2 CG hat den Zweck, zu vermeiden, dass durch die Inanspruchnahme von Gesellschaftsmitteln zu Leistungen, die nicht in der Einlösung von Coupons bestehen, die Couponabgabe umgangen werden kann. Die Ausgabe von Gratisaktien wird der Couponabgabe unterworfen, weil die Aktionäre in Form der Gratisaktien eine Kapitalbeteiligung erwerben, die ihnen Anspruch auf couponabgabefreie Rückzahlung bei Auflösung der Gesellschaft oder bei einer spätern Kapitalherabsetzung gibt. Dass dabei Einbussen, die die Aktionäre früher bei einer Kapitalabschreibung infolge Sanierung erlitten haben, nicht angerechnet werden, beruht auf der positiven Anordnung des Gesetzgebers.

Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Herabsetzung ihres Aktienkapitals anlässlich der Sanierung im Jahre 1922 vermag aus diesem Grunde die Zusprechung der Beschwerde nicht zu rechtfertigen.

b) Die Behauptung, man habe es nicht mit einer Kapitalerhöhung zu tun, sondern mit einer Berichtigung des Nennwertes der Aktien, widerspricht der Bedeutung, die das Couponstempelgesetz dem Vorgang beilegt. Allerdings kann, wirtschaftlich betrachtet, die Überführung von Reservekapital in Aktienkapital als eine Annäherung des Nominalbetrages der Aktien an den Vermögenswert des durch sie verurkundeten Anteils an der Gesellschaft angesehen werden. Das Couponstempelgesetz steht aber nicht auf diesem Boden, da es in Art. 5, Abs. 2 zum Ausdruck bringt, dass die Ausgabe neuer Aktien zu Lasten der Reserven der Gesellschaft (Gratisaktien), also die Umwandlung von Reservekapital in Aktienkapital, eine abgabepflichtige Leistung darstellt.

Unzutreffend ist die Behauptung, unter Gratisaktien verstehe das Gesetz nur Titel, die eine fremde Gesellschaft ausstelle und deren Ausgabe demnach nicht zu einer Ver-

minderung der bisherigen Reserven der eigenen Gesellschaft führen. Gratisaktien sind begrifflich Titel, die von der emittierenden Gesellschaft an ihre eigenen Aktionäre abgegeben werden. Art. 5, Abs. 2 CG bezieht sich überhaupt nur auf Leistungen, welche die Gesellschaft « an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte », also an die eigenen Mitglieder ausrichtet.

c) Im vorliegenden Falle sind neue Aktienrechte geschaffen worden. Sie wurden den Stammaktionären unter Verwendung von Mitteln der Gesellschaft zugewendet und stellen als Gratisaktien eine Leistung im Sinne von Art 5, Abs. 2 CG dar. Diese Leistung besteht nicht in der Rückzahlung des im Zeitpunkt ihrer Durchführung vorhandenen, dividendenberechtigten Kapitals. Sie unterliegt demnach der Couponabgabe.

3. — Die Emissionsabgabe wird erhoben, weil die Beschwerdeführerin neue Aktienrechte ausgibt, die Couponabgabe, weil sie sie gratis, d. h. unter Verwendung eigener Mittel ausgibt. Die Erhöhung des Aktienkapitals der Beschwerdeführerin ist unter diesen beiden Gesichtspunkten stempelrechtlich relevant. Daraus ergibt sich die zweimalige Belastung desselben Rechtsvorgangs mit Stempelabgaben. Diese Belastung ist nicht unzulässig. Das Gesetz ordnet nicht an, dass in solchen Fällen nur eine der beiden in Betracht fallenden Abgaben zu erheben wäre.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**53. Urteil vom 5. Dezember 1929 i. S. W. E. R.
gegen Zürich.**

Militärpflichtersatz. — Die kantonalen Rekursinstanzen sind berechtigt aber nicht verpflichtet, auf Gesuche um Wiedererwägung ihrer Entscheidungen einzutreten. Lehnen sie die Beurteilung der Streitsache im Wiedererwägungsverfahren ab, so wird die Frist für die verwaltungsrechtliche Beschwerde an das Bundesgericht durch die Zustellung des früheren Entscheides, nicht durch diejenige des Nichteintretensbeschlusses bestimmt.

A. — Der Beschwerdeführer ist im Frühjahr 1928 zum Militärpflichtersatz dieses Jahres eingeschätzt worden. Die Einschätzungsverfügung wurde ihm in Indien, wo er damals wohnte, zugestellt und erreichte ihn nach seinen Angaben in einem Zeitpunkt, da er seinen bisherigen Wohnsitz aufgab, um in Europa eine neue Existenz zu suchen. Er hat dann am 15. Januar 1929, wie er selbst zugibt, verspätet, Rekurs erhoben. Die Militärdirektion des Kantons Zürich ist auf den Rekurs eingetreten und hat ihn mit Entscheid vom 11. März 1929 teilweise — inbezug auf den Zuschlag für Vermögen — gutgeheissen, inbezug auf den Einkommenszuschlag dagegen abgewiesen.

Am 13. April 1929 wandte sich das schweizerische Konsulat in Mailand auf Ansuchen des Beschwerdeführers an die kantonale Militärdirektion, diesmal wegen der Ersatzbeträge für die Jahre 1928 und 1929. Mit Entscheid vom 17. Mai ermässigte die Militärdirektion die Steuer für 1929, hielt dagegen an der Einkommens taxation für 1928 fest. Dieser Entscheid wurde dem Beschwerdeführer am 27./28. Juni mitgeteilt. Gleichzeitig übermittelte ihm das Konsulat einen abgeänderten, vom 22. Mai 1929 datierten Taxationszettel, in dem die Steuer für 1929 festgesetzt und der Rückstand für 1928 aufgeführt ist. Auf der Rückseite dieses Taxationszettels sind die Rekursfristen mitgeteilt, insbesondere mit rotem Aufdruck die Frist von 30 Tagen zum Rekurs an das Bundesgericht.