

comportent en effet des risques semblables à ceux du service proprement dit. Les participants y sont soumis à la discipline et au code pénal militaires, ils portent l'uniforme, et le Département militaire fédéral reconnaît explicitement que cette obligation leur est imposée non seulement pour leur commodité, mais aussi en considération de l'organisation et des buts militaires des cours.

Contrairement à l'opinion exprimée par l'autorité cantonale dans la décision attaquée, le fait que les cours de ski organisés par l'armée sont facultatifs est sans intérêt en l'espèce. L'art. 2 b LTM accorde en effet le bénéfice de l'exemption fiscale à tous les « militaires devenus impropres au service militaire par suite de ce service », sans établir, par conséquent, une distinction entre le service obligatoire et le service facultatif.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

Le recours est admis. Victor Ræmy est dispensé de la taxe militaire en vertu de l'art. 2 b de la loi du 28 juin 1878.

45. Urteil vom 28. Juni 1934

i. S. Kanton Zürich gegen Eidg. Steuerverwaltung.

BG über die Stempelabgaben:

Konkurrenz zweier Stempelsteuervorschriften: Darlehensaufnahme durch ein Gemeinwesen (Art. 11 Abs. 1 lit. c 81) gegen Ausgabe von Schatzanweisungen (Art. 38 lit. a St. G.).

A. — Durch Vertrag vom 21. April 1932 verpflichtete sich die Schweizerische Kreditanstalt, dem Kanton Zürich am 15. Juni 1932 20,000,000 Fr. zu überweisen gegen Schatzanweisungen über 500,000 Fr. und 1,000,000 Fr. mit dreimonatiger Lauffrist und erneuerbar bis zum 15. Juni 1937. Die Diskontierung dieser Schatzanweisungen hatte während der ersten drei Jahre des Kredites zu 3 %, später zum offiziellen Diskontsatz der Schweizerischen National-

bank, im Minimum zu 3 %, im Maximum zu 4 % zu geschehen. Der Kanton ist für drei Jahre gebunden; vom 15. Juni 1935 an ist er berechtigt, Beträge von 5,000,000 Fr. oder ein Mehrfaches davon zurückzubezahlen. Die Schatzanweisungen lauten:

« Zürich, den.....

Gemäss Beschluss des Regierungsrates des Kantons Zürich vom 21. April 1932 zahlen wir am ... gegen diese Reskription an die Schweizerische Kreditanstalt oder deren Ordre die Summe von Franken ...

Wert erhalten.

Zahlbar im Domizil der Schweizerischen Kreditanstalt in Zürich.

Finanzdirektion des Kantons Zürich. »

Die Eidgenössische Steuerverwaltung war der Auffassung, das Geschäft unterliege gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. c BG vom 4. Oktober 1917 (Darlehen von über 30,000 Fr. bei mehr als zweijähriger Mindestdauer) der Stempelabgabe und die auf Grund dieses Geschäftes in Form von Diskont zu entrichtenden Annuitäten gemäss Art. 5 Abs. lit. f BG vom 25. Juni 1921/22. Dezember 1927 dem Couponstempel. Sie lud deshalb am 28. Juni 1932 den Kanton Zürich zur Abgabe der gesetzlich vorgeschriebenen Erklärungen ein und veranlagte am 6. Februar 1933 die vom Kanton Zürich zu bezahlende Stempelabgabe auf 60,000 Fr. und die Couponabgabe für das erste Jahr auf 3000 Fr. vierteljährlich.

Gegen diesen Entscheid erhob der Kanton Zürich Einsprache, mit der Begründung, dass er sich ein Darlehen von zwanzig Millionen zu bloss drei Prozent Zins nicht hätte verschaffen können (wie die vorausgegangenen Verhandlungen mit der Zürcher Kantonalbank bewiesen hätten). Die Schweizerische Kreditanstalt sei auf diese Zinsbedingung bloss deswegen eingegangen, weil die Reskriptionen für ihr Wechselportefeuille wertvoll seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies am 31. März 1933 die Einsprache ab. Sie machte namentlich geltend:

Art. 11 Abs. 1 lit. c StG unterwerfe der Abgabe die Urkunden zum Nachweis oder zur Gutschrift von « Darlehensguthaben im Betrage von mehr als dreissigtausend Franken, sofern die vertraglichen Bestimmungen dem Darlehen eine Mindestdauer von mehr als zwei Jahren gewährleisten und sofern mindestens eine der Parteien im Handelsregister eingetragen ist oder, ohne im Handelsregister eingetragen zu sein, ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt ». Der vom Kanton Zürich mit der Schweizerischen Kreditanstalt abgeschlossene Vertrag erfülle diese Voraussetzungen, welche Gestalt auch im übrigen diesem Darlehen gegeben worden sei.

Richtig sei, dass echte Schatzanweisungen nicht zu den unter Art. 11 Abs. 1 lit. c StG fallenden Schuldurkunden gehören. Der Grund für deren Steuerbefreiung liege aber darin, dass echte Schatzanweisungen stets kurzfristige Schulden verbriefen. Infolgedessen könnten wechselähnliche Zahlungsverprechen eines Kantons, die wohl auf drei Monate Laufzeit ausgestellt, aber auf Grund einer zum voraus getroffenen Vereinbarung während mindestens drei Jahren « prolongiert », bzw. « erneuert » werden sollen, nicht als Schatzanweisungen, sondern nur als Schuldurkunde über ein langfristiges Darlehen gelten, denn die Schatzanweisungen enthielten hier keine erschöpfende Fixierung des zwischen den Parteien bestehenden Rechtsverhältnisses.

Dass die Schweizerische Kreditanstalt die Schatzanweisungen ihrem Wechselportefeuille einverleibt habe, sei demgegenüber nicht von Belang. Solche Schuldanerkennungen könnten der Gläubigerbank unmöglich die gleichen Dienste leisten, wie Wechsel. Ihre Diskontierung (und Lombardierung) bei der Schweizerischen Nationalbank komme, sobald der wahre Charakter des Schuldverhältnisses erkannt werde, nicht in Betracht (Nationalbankgesetz, Art. 14). In der Vermögensrechnung des schuldnerischen Kantons aber müssten, wie hier geschehen, die Verbindlichkeiten unter die konsolidierten Schulden auf-

genommen werden, während echte Schatzanweisungsschulden nach den auch für die Rechnungsführung der Gemeinwesen gültigen Regeln als kurzfristige Verbindlichkeiten auszuweisen wären.

Das Stempelgesetz von 1917 habe die Schatzanweisungen der schweizerischen Gemeinwesen vom Wechselstempel ausgenommen, um deren schwebenden Schulden eine analoge Vergünstigung zuteil werden zu lassen, wie den konsolidierten. Inzwischen sei die dem Bund, den Kantonen und Gemeinden für Anleiheobligationen eingeräumt gewesene Steuerfreiheit durch Gesetzesnovelle von 1927 aufgehoben worden, während die zweckverwandte Befreiung der zur Verbriefung schwebender Schulden öffentlichrechtlicher Körperschaften dienenden Urkunden vom Wechselstempel noch weiterbestehe. Diese müssen infolgedessen restriktiv ausgelegt werden.

B. — Gegen diesen am 1. April 1933 zugestellten Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhebt der Kanton Zürich am 29. April 1933 die verwaltungsgerichtliche Beschwerde an das Bundesgericht, mit dem Antrag: « Es sei die am 6. Februar 1933 getroffene und durch Einspracheentscheid vom 31. März 1933 bestätigte Steuerverfügung der genannten Verwaltung aufzuheben und es sei demnach festzustellen, dass der Kanton Zürich aus dem mit der schweizerischen Kreditanstalt abgeschlossenen Kreditgeschäft über 20,000,000 Fr. weder eine Emissionsabgabe noch eine Couponsteuer schuldet, unter Kostenfolge ».

Zur Begründung wird ausgeführt:

Die Botschaft des Bundesrates vom 28. Mai 1926 zur Stempelgesetznovelle (BBl. 1926 I S. 753) erkläre: « Nicht unter die Vorschriften des Obligationenstempels sollen dagegen solche wechselähnlichen Schuldverschreibungen fallen, die ausschliesslich zur Abgabe an Banken und sonstige Unternehmungen bestimmt sind, welche sich gewerbmässig mit der Diskontierung von Wechseln befassen, also praktisch sozusagen alle Schatzanweisungen und

Schatzscheine von der zur Zeit in der Schweiz üblichen Art. Diese Auffassung werde auch durch die Entstehungsgeschichte und die gesetzestechnische Stellung der heutigen Art. 11 lit. c und 38 lit. a des Stempelgesetzes als richtig bestätigt. Nach der frühern Fassung des Stempelgesetzes (Art. 11 und 38 lit. a) seien alle Geldaufnahmen der Kantone schlechtweg von der Stempelabgabe ausgenommen gewesen. Art. 11 habe diesen Grundsatz mit Bezug auf die Emissionsabgabe auf Anleihensobligationen und Art. 38 lit. a mit Bezug auf den Wechselstempel bei Reskriptionen statuiert. Die Novelle von 1927 habe die Steuerbefreiung für Anleihensobligationen aufgehoben, jedoch die für Reskriptionen beibehalten. Wenn daher der Bundesgesetzgeber die Geldbeschaffung der Kantone durch Reskriptionen mit der Emissionsabgabe gemäss dem neuen Art. 11 lit. c hätte belasten wollen, so hätte er dies unbedingt in Art. 11 oder in Art. 38 durch einen Vorbehalt andeuten müssen. Die Annahme, dass er das durch die nämliche Urkunde ausgewiesene Rechtsgeschäft ausdrücklich vom Wechselstempel ausgenommen habe mit der *reservatio mentalis*, es sei eventuell dem Emissionsstempel zu unterwerfen, würde gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, der auch für das Gebiet der Gesetzgebung gelte.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung weiche der Frage nach der Steuerfreiheit der Schatzanweisungen dadurch aus, dass sie den Vertrag vom 21. April 1932 als selbständigen Darlehensvertrag im Sinne von Art. 11 lit. c des Stempelgesetzes darstelle. Sie stelle aber dabei ausschliesslich auf einige in den Vorverhandlungen und im Vertrag selbst verwendete Ausdrücke ab und übersehe dabei, dass Art. I des Vertrages überhaupt keine Willensäusserung der Parteien enthalte, sondern nur die Motivierung der in Art. II gegebenen Vertragsabrede bilde. Und der Regierungsratsbeschluss vom gleichen 21. April 1932, durch den die Finanzdirektion zum Abschluss des Geschäftes ermächtigt worden sei, spreche sich bewusst

für eine Geldbeschaffung durch Schatzanweisungen aus. Dass im Vertrage vom 21. April 1932 selbst die Erneuerung der Schatzanweisungen vorgesehen worden sei, ändere hieran nichts. Das hätte auch durch ein *gentlemen agreement* vorgesehen werden können. Überdies widerspreche die Prolongation und die Erneuerung dem Wesen der Schatzanweisung nicht.

Wäre die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung richtig, so hätte die Ausgabe der Schatzanweisungen überhaupt keine Bedeutung gehabt. Dabei gebe die Eidgenössische Steuerverwaltung immerhin zu, dass die Schatzanweisungen der Kreditanstalt « wenigstens der äusserlichen Aufmachung nach für das Wechselportefeuille geeignet erscheinen mochten ».

C. — Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach dem vom Kanton Zürich mit der Schweizerischen Kreditanstalt abgeschlossenen Vertrag verpflichtet sich die letztere, dem Kanton Zürich zwanzig Millionen Franken zur Verfügung zu stellen und ihm den Betrag mindestens drei, eventuell fünf Jahre zu belassen. Der Kanton Zürich hat dafür der Kreditanstalt Schatzanweisungen zu überweisen, mit einer Laufzeit von drei Monaten, aber erneuerbar bis auf drei, eventuell fünf Jahre. In diesem Geschäft ist sachlich ein Darlehensgeschäft zu erblicken. Die Schatzanweisungen sind nur die abstrakte Form, in der das konkrete Darlehensgeschäft ausgeführt wird, ähnlich wie hinter dem abstrakten Wechselrechtsgeschäft aller Regel nach ein konkretes Wechselgrundverhältnis steht. Die Rechte und Pflichten der Parteien erschöpfen sich nicht im Inhalt der Schatzanweisungen. Wenn die letztern während drei bis fünf Jahren zu erneuern sind, so erklärt sich das aus dem hinter der Schatzanweisungsform stehenden Darlehensverhältnis.

Das Geschäft erfüllt somit den Tatbestand sowohl von Art. 11 Abs. 1 lit. c wie von Art. 37/38 lit. a BG vom 4. Oktober 1917/22. Dezember 1927 über die Stempelabgaben (StG) :

Art. 11 Abs. 1 lit. c StG unterstellt dem Obligationenstempel die Urkunden zum Nachweis oder zur Gutschrift von « Darlehensguthaben im Betrage von mehr als dreissigtausend Franken, sofern die vertraglichen Bestimmungen dem Darlehen eine Mindestdauer von mehr als zwei Jahren gewährleisten und sofern mindestens eine der Parteien im Handelsregister eingetragen ist, oder ohne im Handelsregister eingetragen zu sein, ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt ».

Art. 37 StG unterstellt dem Wechselstempel die Wechsel, wechselähnliche Papiere und andern Anweisungen und Zahlungsverprechen an Ordre oder auf den Inhaber, mit Ausnahme der in Art. 38 StG aufgezählten Papiere dieser Art, worunter (lit. a) eben die « Schatzanweisungen (Rekskriptionen) und wechselähnlichen Zahlungsverprechen des Bundes, mit Einschluss der Schweizerischen Bundesbahnen, der Kantone und der inländischen Einwohner-, Bürger-, Kirch- und Schulgemeinden, der autonomen Kreise und Bezirke ».

2. — Die von den schweizerischen Gemeinwesen ausgegebenen Obligationen unterliegen der Stempelabgabe (Art. 10 und 13 StG), die von ihnen ausgegebenen Schatzanweisungen unterliegen ihr nicht. Das mag auf dem Gedanken beruhen, dass die Gemeinwesen abgabepflichtig sein sollen für ihre langfristigen, nicht aber für ihre kurzfristigen Kredite; denn in der Regel dienen die Obligationen der Beschaffung langfristiger und die Schatzanweisungen der Beschaffung kurzfristiger Kredite. Doch tritt dieser Grundgedanke hinter das formale Unterscheidungsmerkmal zwischen Obligationen und Schatzanweisung zurück: Die Obligationen sind steuerbar, auch wenn sie ausnahmsweise der Beschaffung kurzfristigen Kredites dienen, und die Schatzanweisungen abgabefrei,

auch wenn sie ausnahmsweise langfristige Kredite beschaffen.

Bei den Darlehen im Sinne von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG dagegen wird nicht auf die Form, sondern auf die Sache selber abgestellt. Abgabepflichtig sind Darlehen (bei Vorhandensein auch der übrigen Voraussetzungen) nur, wenn sie zum voraus auf mehr als zwei Jahre gewährt, in diesem Sinn langfristig sind.

Die Bestimmung von Art. 11 Abs. 1 litt. a StG über die Abgabepflicht der Darlehen ist, wie sich aus ihrem Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen ergibt, subsidiärer Natur: sie ist nur anwendbar auf Darlehen, die nicht mit Rücksicht auf ihre besondere Form unter eine andere Bestimmung fallen, so unter Art. 10 (Obligationen), unter Art. 11 a und b (Schuldbuch- und Bankguthaben) und unter Art. 37 (Anweisungen und Zahlungsverprechen an Ordre oder auf den Inhaber, wo formal das Papier, materiell aber letztlich das dahinterstehende Grundverhältnis — wie hier das Darlehen — Gegenstand der Abgabe ist). Wären also die Schatzanweisungen vorliegend nach Art. 10 Abs. 1 lit. a i. f. oder nach Art. 37 steuerbar, so hätte Art. 11 Abs. 1 lit. c mit Rücksicht auf seine bloss subsidiäre Natur vor einer dieser andern Vorschriften zurückzutreten. Eine Kumulation von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG mit einer dieser andern konkurrierenden Vorschriften ist ausgeschlossen.

Dagegen fragt sich, ob der Grundsatz der Subsidiarität von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG auch dann gelten soll, wenn das Darlehen in die Form von Papieren gekleidet ist, die an sich unter Art. 37 fallen, die aber mit Rücksicht auf die Person des Schuldners gemäss Art. 38 abgabefrei sind.

3. — a) Art. 11 Abs. 1 lit. c könnte dem Art. 38 lit. a einmal darum vorgehen, weil das Darlehen nur deshalb in die Form von Schatzanweisungen gekleidet worden wäre, um die Besteuerung als Darlehen zu umgehen. Eine Gesetzesumgehung könnte aber nur angenommen werden,

wenn in der Absicht, das Gesetz zu umgehen zur Erreichung des wirtschaftlichen Endzweckes der Geldbeschaffung auf drei Jahre fest eine dafür ungewöhnliche Form — der Reskription — gewählt worden wäre, obschon in der üblichen Form — des Darlehens ohne Reskriptionen — der Endzweck in gleicher Weise hätte erzielt werden können (s. BLUMENSTEIN, Referat, Juristentag 1933, 229 ff.; Deutsche Reichsabgabenordnung § 10 Abs. 2). Allein eine Gesetzesumgehung wird von der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht behauptet, und es kann in der Tat schon deswegen von einer solchen keine Rede sein, weil der Kanton Zürich gerade mit Rücksicht auf die Schatzanweisungen das Geld zum Zinsfuss von 3 % erhielt, zu dem er es als gewöhnliches Darlehen nicht erhalten hätte.

b) Abgesehen vom Falle der Gesetzesumgehung liesse sich die Auffassung, dass Art. 11 Abs. 1 lit. c generell dem Art. 38 vorgehen solle, von dem Standpunkt aus begründen, dass bei einer Konkurrenz zweier Steuervorschriften des Gesetzes eigentlich beide Steuern geschuldet seien und nur zur Vermeidung einer doppelten Belastung (nach bestimmten Regeln) die eine Vorschrift vor der andern zurückzutreten habe. Wenn aber in einem solchen Konkurrenzfall die nach diesen Regeln an sich vorgehende Steuervorschrift wegen eines speziellen Steuerbefreiungsgrundes nicht zur Anwendung komme, so werde damit unmittelbar die andere wirksam.

Ob diese Regel allgemein richtig wäre, kann offen bleiben (das StG stellt sich in Art. 2 für das Verhältnis zwischen Bund und Kanton auf einen andern Standpunkt), denn Art. 11 Abs. 1 lit. c StG hat aus einem andern Grunde speziell der lit. a von Art. 38 StG vorzugehen:

c) Der Grundgedanke von Art. 38 lit. a StG ist der, dass die schweizerischen Gemeinwesen von der Abgabe auf kurzfristigen Krediten befreit werden sollen, ein Gedanke, der nach dem bereits Ausgeführten solange hinter das formale Unterscheidungsmerkmal der Schatzanwei-

sungen zurücktritt, als Art. 38 lit. a allein in Frage steht. Wenn aber diese Bestimmung mit der von Art. 11 Abs. 1 lit. c in Konkurrenz tritt deswegen, weil die Schatzanweisungen nur die abstrakte Form eines untes diese letztere Vorschrift fallenden langfristigen Kredites ist, so ist auf die ratio des Gesetzes zurückzugehen und der Konflikt zwischen den beiden konkurrierenden Vorschriften zugunsten der Anwendbarkeit von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG zu lösen.

Das am 21. April 1932 zwischen dem Kanton Zürich und der Schweizerischen Kreditanstalt abgeschlossene Kreditgeschäft ist also als Darlehen im Sinne von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG Gegenstand der Stempelabgabe. Damit sind auch die Darlehenszinsen Gegenstand der Couponstempelabgabe nach Art. 5 Abs. 1 lit. d CG von 1921/1927, denn als dem Couponstempel unterliegend werden in dieser Vorschrift bezeichnet die Zinsen für Darlehensguthaben im Sinne von Art. 11 Abs. 1 lit. c StG.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

**46. Sentenza 11 ottobre 1934 della II^a sezione civile
in causa Bianchi & Pagani
contro Fascio delle organizzazioni sindacale.**

Ipoteca legale degli imprenditori.

Veste per proporre ricorso di diritto amministrativo al Tribunale federale contro una risoluzione dell'autorità cantonale che ordina la cancellazione dell'annotazione provvisoria dell'ipoteca (consid. 1). Il decreto di proroga della durata dell'annotazione deve, per essere efficace, non solo intervenire, ma essere iscritto a registro prima della scadenza del termine originario.