

## 2. Urteil vom 26. Januar 1923

### i. S. Jura-Cementfabriken A.-G. gegen Aargau.

Besteuerung des Erwerbs von Aktiengesellschaften, die die an die Aktionäre ausgerichteten Geschäftserträge trifft. Es ist keine Willkür, wenn die Verwandlung von Reserven in Aktienkapital als solche steuerpflichtige Ausrichtung behandelt wird.

A. — Nach § 5 Ziff. 4 und § 8 Ziff. 3 des aargauischen Gesetzes über die Besteuerung der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften, vom 15. September 1910, haben die im Kanton domizilierten Aktiengesellschaften u. a. die Erwerbssteuer auf allen Summen zu bezahlen, « welche aus den Geschäftserträgen an die Aktionäre ausgerichtet werden (Dividenden, besondere Ausschüttungen, Bonus etc.), soweit diese Leistungen in einem Jahre 3 % des Aktienkapitals übersteigen. »

Die Jura-Cementfabriken A.-G. in Aarau haben seit Jahren durch Abschreibungen auf Immobilien und Maschinen stille Reserven gebildet, wodurch sich der Wert der Aktien auf das doppelte des Nennwertes erhöhte. Im November 1920 hat die Gesellschaft beschlossen, den Immobilien- und Maschinenkonto um insgesamt 2,500,000 Fr. in der Bilanz zu erhöhen, das gleichviel betragende Aktienkapital zu verdoppeln und den Aktionären auf je eine alte Aktie eine neue ohne Gegenleistung zu verabfolgen. Infolgedessen zog die Gemeindesteuerkommission von Aarau für das Jahr 1921 die Gesellschaft für den Betrag von 2,500,000 Fr. « Aktienkapitalerhöhung in Form von Bonus » gestützt auf die angeführten Gesetzesbestimmungen für Staat und Gemeinde zur Erwerbssteuer heran. Die Bezirkssteuermmission Aarau wies eine gegen diese Besteuerung erhobene Beschwerde ab, worauf sich die Gesellschaft an das aargauische Obergericht wandte mit dem Begehren, der unter dem Titel « Andere Gewinnanteile,

Aktienkapitalerhöhung in Form von Bonus 2,500,000 Fr. » bei der Staats- und Gemeindesteuerberechnung pro 1921 von der Gemeindesteuerkommission Aarau aufgestellte steuerpflichtige Erwerb von 2,500,000 Fr. sei zu streichen. Es wurde geltend gemacht: Durch die Verabfolgung der aus eigenen Geldern der Aktiengesellschaft liberierten Aktien an die Aktionäre seien keinerlei Summen an die Aktionäre ausgerichtet worden, da sich weder das Vermögen der Gesellschaft vermindert, noch dasjenige der Aktionäre vermehrt habe. Ferner habe die Gesellschaft in den vorausgehenden Jahren ihre stillen Reserven als Vermögen versteuert, eine Besteuerung derselben als Erwerb wäre unzulässig gewesen. Die beklagte Gemeindesteuerkommission von Aarau hielt an der bestrittenen Besteuerung fest, unter Berufung auf das obergerichtliche Urteil vom 6. März 1922 in Sachen der A.-G. Sprecher und Schuh (Aargauische Vierteljahrsschrift 1922 S. 127), durch welches die Umwandlung offener Reserven in Gratisaktien als erwerbssteuerpflichtig erklärt worden war. Das Obergericht wies mit Urteil vom 15. September, mitgeteilt am 3. Oktober 1922, die Beschwerde der Jura-Cementfabriken unter Bezugnahme auf das Urteil in Sachen der A.-G. Sprecher und Schuh und mit folgender weiterer Begründung ab: « Jener Tatbestand weicht vom vorliegenden in keinem » wesentlichen Punkte ab. Der Umstand, dass dort die » Gratisaktien aus bisher offenen Reserven gebildet » wurden, hier dagegen aus stillen, ist ohne Bedeutung. » Wesentlich ist hier wie dort, dass durch die Um- » wandlung von Reserven in Aktienkapital ein Teil der » bisher nicht verteilten Jahresergebnisse der Erwerbs- » tätigkeit der Klägerin, d. h. der jährlichen Reingewinne » in einer geldeswerten Form, nämlich als veräusserliche » Aktien den Aktionären zugewendet worden ist. Dass » in dieser Abgabe von Gratisaktien eine geldeswerte » Ausrichtung liegt, muss auch darum angenommen » werden, weil jeder Nachweis dafür, dass die neuen

» Aktien nur den halben Wert der alten haben und  
 » wirklich im Verkehr nur so viel gelten, fehlt und nicht  
 » einmal angetragen ist. Die Erfassung solcher Zuwen-  
 » dungen als Erwerb rechtfertigt sich auch aus der  
 » Überlegung, dass die Anhäufung der Reingewinne in  
 » Reserven und ihre periodische Ausschüttung durch  
 » Gratisaktien an die Aktionäre nur eine andere Form  
 » der Verteilung der Geschäftserträge darstellt.  
 » Zwar erhält dadurch der Aktionär nicht eine Bar-  
 » leistung wie bei der Ausrichtung von Dividenden,  
 » aber die Berechtigung zum Dividendenbezug wird  
 » erweitert. Ist deshalb das Obergericht schon im Falle  
 » Sprecher und Schuh zur Abweisung der Beschwerde  
 » gelangt, so kann auch in diesem Falle aus denselben  
 » Gründen und auch mit Rücksicht auf jenes Urteil  
 » der Entscheid nicht anders lauten. »

B. — Gegen dieses Urteil haben die Jura-Cementfabriken A.-G. innert der gesetzlichen Frist beim Bundesgericht Beschwerde erhoben mit dem Begehren, es sei dasselbe (und damit der Entscheid der Bezirkssteuerkommission und derjenige der Gemeindesteuerkommission) in dem Sinne aufzuheben, dass die beanstandete Steuer für einen Erwerb von 2,500,000 Fr. aus Aktienkapitalerhöhung gestrichen wird. Das Urteil wird als willkürlich, den Art. 4 BV verletzend bezeichnet. Die ausführliche Begründung lässt sich dahin zusammenfassen: Durch die Erhöhung des Aktienkapitals und die Verabfolgung von neuen Aktien an die Aktionäre sei keinerlei Vermögensverschiebung vor sich gegangen: Bei der Gesellschaft handle es sich nur um eine andere Buchung, indem auf der einen Seite der Wert der Immobilien und Maschinen, auf der andern derjenige des Aktienkapitals um den fraglichen Betrag heraufgesetzt worden sei. Und die Aktionäre erhielten nichts, was sie nicht schon hätten, da die Reserven in einem Mehrwert ihrer Aktien zum Ausdruck gekommen seien, der durch die Verabfolgung der neuen Aktien verschwinde. Auch

seien die stillen Reserven bis jetzt versteuert worden. Hätten die Rückstellungen als Erwerb besteuert werden wollen, so hätte es früher geschehen müssen, wogegen übrigens Beschwerde geführt worden wäre. Dadurch, dass eine solche Besteuerung nicht erfolgte, sei auf die Unterstellung dieser Posten unter die Erwerbssteuer verzichtet worden, eine nachträgliche Heranziehung sei verspätet und unzulässig. Es gehe nicht an, dass die gleiche Steuerkommission, welche die Reserven feststellte und akzeptierte, dieselben nach Jahren als übermässige bezeichne. Es wird dann auf Gutachten von Dr. Stucki und Professor Blumenstein in Bern verwiesen, die den Standpunkt der Rekurrentin vertreten, ferner auf die Urteile des Bundesgerichts in Sachen der Gesellschaft Aare- und Emmenkanal (AS 46 I S. 391 ff.) und in Sachen Schmid gegen Schmid (AS 46 II S. 473 ff.), und gegenüber dem Urteil in Sachen Sprecher und Schuh bemerkt, dass die tatsächlichen Verhältnisse nicht gleich gelegen seien und dass ein einzelner Entscheid nicht Recht schaffe.

C. — Die Bezirks- und die Gemeindesteuerkommission von Aarau haben auf Abweisung der Beschwerde angetragen. Das Obergericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — § 5 Ziff. 4 und § 8 Ziff. 3 des Gesetzes über die Besteuerung der Aktiengesellschaften wollen neben dem Vermögen der Aktiengesellschaften und Erwerbsgenossenschaften ihren Erwerb, den Ertrag des Geschäftsbetriebs, steuerlich fassen, und zwar in der Weise, dass alle aus dem Ertrag herrührenden Summen, die den Aktionären ausgerichtet werden, unter die Steuer fallen. Nun hat die Rekurrentin seit Jahren einen Teil des Geschäftsertrags zu Abschreibungen auf den Immobilien und Maschinen verwendet, der den hiefür kaufmännisch erforderlichen Betrag (den Gegenwert der

Abnützung und Erneuerung) übersteigt, wodurch, wie sie selber zugibt, sog. stille Reserven in der Höhe des bisherigen Aktienkapitals entstanden sind. Diese zeigen sonach einen nach und nach angesammelten Erwerb der Gesellschaft an, der nach aargauischem Recht grundsätzlich der Besteuerung unterliegt. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Beträge bilanzmässig in das Vermögen der Gesellschaft übergeführt und als Vermögen besteuert worden sind. Das Gesetz knüpft die Besteuerung an den Vorgang der Ausschüttung der Erträge des Betriebs an die Aktionäre an. Eine solche Regelung ist auch in keiner Weise zu beanstanden, sofern die als Rückstellungen sich darstellenden Abschreibungen nicht etwa bei der Vornahme der letztern zum steuerbaren Ertrag hinzugerechnet worden sind. Das war hier, wie die Rekurrentin selber angibt, nicht der Fall; sondern es wurden bis dahin die in der Bilanz der Gesellschaft vorgenommenen Abschreibungen und Bewertungen von den Steuerbehörden hingegenommen. Dann dürfen aber solche Rückstellungen gewiss ohne jede Willkür mit der Erwerbssteuer belastet werden, wenn die Gesellschaft selber sie beseitigt und den Aktionären zukommen lässt. Dass sie bei der Gesellschaft als Vermögen besteuert worden sind, ist unerheblich, sobald sie nicht auch zur Erwerbssteuer herangezogen wurden. Ebenso unerheblich ist es, dass die Rückstellungen nach und nach in einer Erhöhung des Wertes der Aktien sich geltend machten. Eine solche mittelbare Einwirkung auf das Vermögen der Aktionäre könnte allerdings nicht einer Ausschüttung von Geschäftserträgen gleichgestellt werden. Dagegen ist der durch die Rückstellungen angesammelte Erwerb infolge der Erhöhung des Aktienkapitals und der damit verbundenen Abgabe neuer Aktien an die Aktionäre zu neuem bilanzmässig festgestelltem, normalerweise unantastbarem Vermögen der Gesellschaft und der Gesellschafter geworden. Er wird damit, während er bisher der Gesellschaft als

Reserve diene, über die sie verfügen konnte, den Aktionären als neuer Teil des Grundkapitals, über den sie verfügen können, dauernd gesichert, und dieser Vorgang kann ohne Willkür steuerrechtlich als Auszahlung der in der erwähnten Weise angesammelten Erträge des Geschäftsbetriebes behandelt werden. Vom Standpunkt der wirtschaftlichen Identität von Gesellschaft und Gesellschaftern kann ja wohl gesagt werden, dass durch den fraglichen Vorgang weder bei der Gesellschaft, noch bei den Gesellschaftern eine Veränderung der Vermögenslage eingetreten sei, obschon die Vervollständigung des Anteils an den Rücklagen wohl auch einen Vermögensvorteil bedeutet. Allein rechtlich, und speziell nach aargauischem Steuerrecht, sind Gesellschaft und Gesellschafter von einander verschieden, und so kann die Verwandlung der Rücklagen in neues Grundkapital wohl als steuerlich nach § 5 Ziff. 4 und § 8 Ziff. 3 *leg. cit.* erheblicher Vorgang angesehen werden. Danach erscheint denn das Vorgehen der Steuerbehörden und das dasselbe schützende Urteil des aargauischen Obergerichts im vorliegenden Falle in keiner Weise als willkürlich. Dies umsoweniger als die Steuerbehörden und das Obergericht bereits in einem andern Falle, der im wesentlichen gleich lag, gleich entschieden haben. Dass es sich dort um die Verteilung offener Rücklagen handelte, macht keinen erheblichen Unterschied aus.

2. — Die von der Rekurrentin eingelegten Gutachten, die die angefochtene Besteuerung als unzulässig betrachten, sind schon deshalb unbehelflich, weil sie sich nicht mit der staatsrechtlichen Frage der Rechtsverweigerung befassen. Sie sind auch innerlich nicht schlechthin überzeugend, und dasjenige von Professor Blumenstein deutet da, wo es sich nicht an den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen hält, sondern auf das Wesen der Sache eingeht, selber auf einige Zweifelsmomente hin. Das bundesgerichtliche Urteil in Sachen der Gesellschaft des Aare- und Emmenkanals gegen

Solothurn erklärt es nur als unzulässig, dass Einlagen in einen Erneuerungsfonds, soweit sie steuerrechtlich zulässige Abschreibungen darstellen, mit der solothurnischen Einkommenssteuer belegt werden, was mit der vorliegenden Frage nichts zu tun hat, da es sich hier eben nicht um Abschreibungen zur Erhaltung des Kapitals, sondern um Kapitalansammlungen handelt. Und steuerrechtlich gänzlich ohne Belang ist das Zivilurteil in Sachen Schmid gegen Schmid, das sich mit der Frage befasste, ob der Eigentümer oder der Nutzniesser von Aktien auf den Bezug von Bonusaktien Anspruch habe.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Der Rekurs wird abgewiesen.

## II. HANDELS- UND GEWERBEFREIHEIT

### LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

#### 3. Arrêt du 24 février 1923 dans la cause M<sup>lle</sup> D<sup>r</sup> Roeder contre Conseil d'Etat du canton de Fribourg.

*Avocats :* Inconstitutionnalité d'une loi cantonale excluant les femmes de l'accès à la profession d'avocat.

Mademoiselle Dora Roeder a obtenu le doctorat en droit de l'université de Zurich et a travaillé pendant un certain temps chez un avocat de Zurich. Depuis septembre 1922 elle est employée chez le D<sup>r</sup> Villars, avocat à Fribourg. Elle a sollicité du Conseil d'Etat du canton de Fribourg l'octroi d'une patente de licenciée lui permettant de pratiquer devant les tribunaux de 1<sup>re</sup> instance sous la direction et la responsabilité de

l'avocat Villars. Par arrêté du 24 novembre 1922 le Conseil d'Etat du canton de Fribourg a écarté la demande de M<sup>lle</sup> Roeder par les motifs suivants :

La requérante ne peut invoquer l'art. 5 Disp. transit. Const. féd., car la patente de licencié donne au candidat l'autorisation de faire son stage, or le stage n'est pas une profession, c'est un premier stade vers la profession d'avocat et dans le canton de Fribourg les femmes ne sont pas admises à l'exercice du barreau : les avocats sont des officiers civils (art. 1 de la loi du 22 novembre 1851) et ils doivent justifier de leur qualité de citoyens actifs (art. 36 du Règlement du 2 janvier 1886).

Mademoiselle Roeder a formé un recours de droit public au Tribunal fédéral contre cet arrêté, en invoquant les art. 4, 31, 33 Const. féd. et l'art. 5 Disp. transit. et en exposant ce qui suit :

La profession d'avocat est une profession libérale qui, d'après l'art. 5 Disp. transit. Const. féd., doit être ouverte aux ressortissants des autres cantons et dont l'exercice ne peut être subordonné qu'à des conditions égales pour tous ; en réservant aux hommes le droit de pratiquer le barreau, la loi fribourgeoise viole le principe de l'égalité de traitement.

Agissant au nom du Conseil d'Etat, le Ministère public du canton de Fribourg a conclu au rejet du recours pour les motifs suivants :

Le stage est une anticipation dans l'exercice du barreau. Ne peuvent être donc admis au stage que ceux qui sont dans les conditions requises pour pouvoir aspirer à la profession d'avocat. Toute la question se ramène à savoir si la recourante peut se présenter à l'examen d'avocat dans le canton de Fribourg. Les avocats sont, d'après l'art. 1 de la loi de 1851, des « officiers civils » ; la loi veut dire par là qu'ils remplissent une fonction quasi-publique, honorée de l'Etat et entourée de différents privilèges. L'art. 5 Disp. transit. n'est pas applicable, la recourante n'étant pas porteur