

S. 125 / Nr. 15 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 73 I 125

16. Auszug aus dem Urteil vom 9. Mai 1947 i. S. Verwaltungsgesellschaft der Fabrik X gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

1. Verwaltungsgerichtsbeschwerde: Zulässigkeit neuer Einwendungen, welche rechtliche Gesichtspunkte betreffen, die von Amtes wegen zu berücksichtigen sind (Erw. 1). 2. Couponabgabe: a) Unterlässt der Abgabepflichtige die «Selbstveranlagung», so hat die eidg. Steuerverwaltung auch dann über Bestand und Umfang der Abgabepflicht zu entscheiden, wenn ein Strafverfahren wegen Hinterziehung der Abgabe unterbleibt (Erw. 2).

Seite: 126

b) Die Verjährung der Abgabe ist von Amtes wegen zu beachten (Erw. 1). Sie wird durch Geltendmachung des Abgabeanspruches unterbrochen (Erw. 3, 4).

1. Recours de droit administratif: Recevabilité de nouveaux moyens portant sur des questions de droit à examiner d'office (consid. 1).

2. Droit de timbre sur les coupons:

a) Le contribuable qui ne présente pas les pièces visées à l'art. 55 litt a OT peut être taxé d'office, même s'il n'est pas poursuivi pénalement pour s'être soustrait à l'obligation d'acquitter le droit de timbre (consid. 2).

b) La prescription doit être prise d'office on considération (consid. 1). Elle est interrompue par tout acte de recouvrement (consid. 3 et 4).

1. Ricorso di diritto amministrativo: Ricevibilità di nuovi mezzi concernenti questioni di diritto che debbono essere esaminate d'ufficio (consid. 1).

2. Tassa di bollo sulle cedole:

a) D contribuente che non produce i documenti contemplati dall'art. 55 lett. a OB può essere tassato d'ufficio, anche se non è perseguito penalmente per essersi sottratto all'obbligo di pagare la tassa di bollo (consid. 2).

b) La prescrizione dev'essere presa in considerazione d'ufficio (consid. 1). E' interrotta da ogni atto di riscossione (consid. 3 e 4).

A. Der Fabrikationsbetrieb des Unternehmens X. war früher von einer Aktiengesellschaft geführt worden. Im März 1938 wurde diese in die heutige Verwaltungsgesellschaft, die Beschwerdeführerin, umgewandelt und der Fabrikationsbetrieb von einer Kommanditgesellschaft übernommen, welche von einem Aktionär beherrscht wird. Vorher war auch eine ausländische Gruppe, die mit einer G.m.b.H. in Verbindung stand, an der Aktiengesellschaft und diese ihrerseits an der G.m.b.H. beteiligt gewesen. Jener Aktionär kaufte nun die Aktien der Ausländer. Einen Teil des Kaufpreises entrichtete die Aktiengesellschaft für ihn, indem sie im März 1938 ihre Beteiligung an der G.m.b.H. an einen der Verkäufer abtrat. Am 21. März 1938 wurden gewisse Aktiven des Fabrikationsbetriebes «gemäss Bilanz per 30. April 1937», ohne Gegenleistung auf die Kommanditgesellschaft übertragen. In der Folge führte die Kommanditgesellschaft einfach die Bücher der Aktiengesellschaft fort. Der Reingewinn, den sie in der Bilanz vom 30. April 1938 für das verflossene

Seite: 127

Geschäftsjahr auswies, enthielt daher auch den vom 1. Mai 1937 bis zum 21. März 1938 von der Aktiengesellschaft erzielten Gewinn. Für die Überlassung dieses Gewinnes entrichtete die Kommanditgesellschaft der Aktiengesellschaft keine besondere Entschädigung. Am 30. April 1939 trat die Aktiengesellschaft weitere dem Fabrikationsbetrieb dienende Aktiven unentgeltlich an die Kommanditgesellschaft ab.

B. Auf Grand einer Bücherkontrolle schrieb die eidg. Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin am 1. Dezember 1943, dass gemäss der beigelegten vorläufigen Berechnung für geldwerte Leistungen im Sinne von Art. 5 Abs. 2 CG Couponabgaben von Fr. 529,824.20 nachzuzahlen seien. Als solche Leistungen wurden im Schreiben und in der Beilage neben andern Ausschüttungen, die heute nicht mehr in Betracht fallen, die am 21 März 1938 und 30. April 1939 vorgenommenen Abtretungen von Aktiven des Fabrikationsbetriebes und die Überlassung des vom 1. Mai 1937 bis zum 21. März 1938 erzielten Reingewinns bezeichnet. Die Beschwerdeführerin wurde zur Stellungnahme binnen 15 Tagen aufgefordert. Die Steuerverwaltung fügte bei: «Gleichzeitig wollen Sie uns auch sämtliche Abrechnungen, Korrespondenzen und sonstigen Belege über die Abtretung Ihrer Beteiligung an der G.m.b.H. zustellen.»

Auf Gesuch der Beschwerdeführerin verlängerte die eidg. Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. Dezember 1943 die gesetzte Frist bis zum 15. Januar 1944. Sie fuhr fort: «Gleichzeitig machen wir zwecks Unterbrechung der Verjährungsfrist für im Jahre 1938 fällig gewordene Stempelabgaben eine Nachsteuerforderung geltend, die ... widerruflich auf rund Fr. 530000. festgesetzt wird.», Nach Verhandlungen mit der Beschwerdeführerin entschied die eidg. Steuerverwaltung am 6. April 1944, jene habe für geldwerte Leistungen, die sie ihrem Aktionär bzw. einer diesem nahestehenden Gesellschaft in den Jahren 1938 und 1939 durch zweimalige Abtretung von

Seite: 128

Aktiven des Fabrikationsbetriebes, Liquidierung der Beteiligung an der G.m.b.H. und Überlassung des Reingewinns des Geschäftsjahres 1937/1938 erbracht habe, Couponabgaben von Fr. 430983.95 zu zahlen. Der Entscheid wurde auf Einsprache hin am 20. Juli 1946 bestätigt.

C. Die Verwaltungsgesellschaft der Fabrik X. erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin die darin festgesetzte Couponsteuer nicht schulde; eventuell sei die Abgabe angemessen herabzusetzen. Zur Begründung wird ausgeführt:

Der angefochtene Entscheid sei nicht auf gesetzliche Weise zustande gekommen. Im Couponsteuerrecht sei für den Fall, dass der Steuerpflichtige die Selbstveranlagung unterlässt, eine amtliche Einschätzung nicht vorgesehen; vielmehr sei lediglich die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung zulässig.

Wenn die Steuerverwaltung schon eine amtliche Veranlagung vornehme, habe sie auch von Amtes wegen zu prüfen, ob ein Steueranspruch überhaupt noch bestehe. Hier sei dies für die im Jahre 1938 erbrachten Leistungen infolge Verjährung nicht der Fall. Die fünfjährige Verjährungsfrist (Art. 9 StG in Verbindung mit Art. 2 CG) habe am 1. Januar 1939 begonnen und sei am 31. Dezember 1943 zu Ende gegangen. Der Steueranspruch sei jedoch erstmals mit der Veranlagung vom 6. April 1944, somit zu spät, geltend gemacht worden. Man habe es mit einer Praeklusivfrist zu tun, die nicht unterbrochen werden könne.

D. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde Sei abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Einwendungen, der angefochtene Entscheid sei nicht in einem gesetzmässigen Verfahren zustande gekommen und die geforderten Abgaben seien zum Teil

Seite: 129

verjährt, sind erstmals in der Beschwerde an das Bundesgericht erhoben worden. Gleichwohl müssen sie zugelassen werden. Sie betreffen rechtliche Gesichtspunkte, die von Amtes wegen zu berücksichtigen sind und deshalb vor dem Verwaltungsgericht noch geltend gemacht werden können, selbst wenn die Vorinstanz sich damit nicht befasst hat. Das gilt auch für die Bestimmungen über die Verjährung in Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 lit. c StG, die nach Art. 2 Abs. 1 CG auf die Couponabgaben anwendbar sind. Sie wirken sich freilich zugunsten des Abgabepflichtigen aus, indem sie ihn gegen Belästigung durch Ansprüche aus lange zurückliegender Zeit schützen. Doch steht das öffentliche Interesse im Vordergrund. Der Staat hat die Verjährung für seine eigenen Forderungen vorgesehen. Seine Behörden werden durch diese Ordnung gebunden; sie können sie bei der Einforderung der Leistung nicht unbeachtet lassen (IM HOF, JOEHR und LANDMANN, Komm. zum StG, S. 162). Hiefür kommt nichts darauf an, ob es sich um eine «eigentliche» Verjährung oder um eine «gesetzliche Befristung» handelt. Gewiss schliesst Art. 142 OR, auf den BLUMENSTEIN (Schweiz. Steuerrecht I, S. 302) zur Begründung seiner abweichenden Auffassung verweist, die Berücksichtigung der Verjährung von Amtes wegen aus. Die Stempelgesetzgebung enthält aber keine solche Bestimmung. Ihr öffentlichrechtlicher Charakter lässt es nicht zu, dass die Praxis eine Regelung einführt, die sich an jene zivilrechtliche Vorschrift anlehnt.

2. Nach Art. 5 Abs. 2 CG sind Gegenstand der Couponabgabe auch Urkunden zum Bezuge oder zur Gutschrift solcher geldwerter Leistungen der Aktiengesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellen. Gemäss Art. 10 lit. b daselbst verfällt die hiefür geschuldete Abgabe bei Verfall der Leistungen. Die Form der Abgabentrachtung ist in Art. 55 StV geordnet. Danach hat die Aktiengesellschaft, als Abgabepflichtige (Art. 11 CG),

Seite: 130

der eidg. Steuerverwaltung binnen 15 Tagen nach der Genehmigung der Jahresrechnung oder dem Verfall der Leistungen eine Aufstellung mit bestimmten Angaben und zugleich die Abgabe zu überweisen. Die Steuerverwaltung hat die Erfüllung der Abgabepflicht zu überwachen. Andere amtliche Organe haben dabei mitzuwirken (Art. 6 StG, Art. 2 Abs. 1 CG). Die Kontrollbefugnisse der Steuerverwaltung sind in Art. 8 Abs. 2 StG (in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 CG) und Art. 4 StV

eingehend geregelt. Ihrer Zuständigkeit zur Aufsicht und Kontrolle entspricht es, dass sie von sich aus oder auf Antrag des Abgabepflichtigen die Entscheide trifft, welche die Erhebung der Abgabe nötig macht (Art. 8 Abs. 1 StG). Entscheide sind nach Art. 3 Abs. 1 StV namentlich zu fällen, wenn ein Beteiligter für bestimmte Tatbestände die amtliche Feststellung des Bestehens oder des Umfangs der Abgabepflicht verlangt oder wenn der Abgabepflichtige die im Anmelde-, Abrechnungs- oder Kontrollverfahren erfolgenden Beanstandungen nicht anerkennt. Stellt ein Entscheid fest, dass und in welcher Höhe für eine Leistung die Couponabgabe geschuldet ist, so tritt er an die Stelle der unterlassenen oder mangelhaften «Selbstveranlagung». In diesem Sinne kennt auch die Stempelgesetzgebung eine amtliche Veranlagung, ähnlich wie z. B. das Warenumsatzsteuerrecht (BGE 72 I 120).

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, die eidg. Steuerverwaltung könne der Unterlassung der «Selbstveranlagung», nur durch Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung (Art. 12, 15 CG) begegnen, ist irrtümlich. Wird ein Strafverfahren eröffnet, so kann freilich die hinterzogene Abgabe in der gleichen Verfügung wie die Strafe festgesetzt werden (Art. 61 ff. StG, Art. 279 ff. BStrP). Notwendig ist es aber nicht; die amtliche Veranlagung kann auch durch besondere Verfügung getroffen werden. Eine solche selbständige Einschätzung wird dadurch nicht ausgeschlossen, dass ein Strafverfahren unterbleibt, wofür gute Gründe bestehen können. Auch in

Seite: 131

diesem Falle kann und muss die Steuerverwaltung über Bestand und Umfang der Abgabepflicht entscheiden. Gerade dieses Verfahren ist hier eingeschlagen worden. Davon, dass es den gesetzlichen Vorschriften widerspreche, kann keine Rede sein.

3. Nach Art. 9 Abs. 1 StG «verjähren» die Stempelabgaben in fünf Jahren. Der Beginn der Frist ist in Abs. 2 geregelt. Für die Couponabgabe ist er auf den Schluss des Jahres, in welchem sie zur Zahlung fällig wird, festgesetzt (lit. c daselbst, Art. 2 Abs. 1 CG). Im übrigen ordnet das Gesetz die Verjährung der Stempelabgaben nicht näher. Daraus ist geschlossen worden, dass es sich nicht um eine «eigentliche Verjährung», sondern um eine «gesetzliche Befristung» des Abgabeanspruches handle und dass daher insbesondere die fünfjährige Frist nicht unterbrochen werden könne (BLUMENSTEIN, Komm. zum StG, S. 32 ff., Schweiz. Steuerrecht I, S. 304 Anm. 53). Dagegen nehmen andere Kommentatoren an, die Frist des Art. 9 StG sei, wie jede andere Verjährungsfrist, der Unterbrechung fähig (IM HOF, JOEHR und LANDMANN, S. 161 f.; AMSTUTZ und WYSS, S. 28 f.). Die richtige Lösung kann indessen nicht allein durch Ableitungen aus Unterscheidungen der Rechtslehre gefunden werden; denn es kommt auf den Sinn der besonderen Ordnung des Art. 9 StG an. Würde der Auffassung Blumensteins gefolgt, so liesse sich die Konsequenz schwerlich vermeiden, dass auch eine vor dem Ablauf der fünf Jahre amtlich festgestellte und eingeforderte Abgabe verjähren würde, wenn sie nicht vor dem Ende dieser Frist einginge; sieht doch Art. 9 StG auch die Betreibung nicht ausdrücklich als Unterbrechungsgrund vor. In der Tat nimmt BLUMENSTEIN (Komm. S. 34, Schweiz. Steuerrecht I, S. 304) diesen Standpunkt ein, indem er ausführt, der Steuerschuldner könne sich der Eintreibung der Abgabe nach dem Ablauf der Frist mit Erfolg widersetzen. Dann hätte es aber der Pflichtige zumal angesichts der Eigenart der Stempelabgaben, die zum Unterschied von den periodisch veranlagten direkten

Seite: 132

Steuern der behördlichen Festsetzung nicht bedürfen, sondern von ihm beim Vorliegen des gesetzlichen Tatbestandes unmittelbar kraft Gesetzes, spontan zu entrichten sind weitgehend in der Hand, durch widerspenstiges und trölerisches Verhalten im Anmelde-, Abrechnungs-, Kontroll-, Einsprache- und Beschwerdeverfahren (Art. 7, 8 StG in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 CG; Art. 1 ff. StV) die Verjährung herbeizuführen, namentlich da, wo Leistungen nach Art. 5 Abs. 2 CG in Frage stehen; dies selbst dann, wenn die eidg. Steuerverwaltung die regelmässigen Kontrollen in kürzeren Zeitabständen als bisher vornähme. Das kann aber nicht der Sinn des Art. 9 StG sein. Zu einem praktisch befriedigenden Ergebnis führt allein die Annahme, dass die Steuerverwaltung die Verjährungsfrist durch Geltendmachung des Abgabeanspruches unterbrechen kann. Gerade die Geltendmachung, Einforderung der Steuer ist es ja, welche in Art. 9 StG zeitlich begrenzt wird. Die Bestimmung will verhindern, dass nach Ablauf der Frist noch mit Abgabeforderungen gerechnet werden muss, die bis dahin nicht erhoben worden sind. Dieser Zweck erheischt nicht, dass die Einforderung binnen der fünf Jahre durchgeführt sein muss; es genügt, dass sie während dieses Zeitraums begonnen wird. Die entsprechenden Bestimmungen anderer Erlasse des Bundes, namentlich betreffend indirekte Steuern, sehen denn auch ausdrücklich vor, dass die Steuerverjährung durch «jede auf Geltendmachung des Anspruches gerichtete Handlung» (so Art. 5 des Ausgleichsteuerbeschlusses) oder «jede Einforderungshandlung» (z. B. Art. 28 des Warenumsatzsteuerbeschlusses, Art. 24 des Luxussteuerbeschlusses; Art. 6bis des Verrechnungssteuerbeschlusses (VStB), der sich mit dem nun aufgehobenen Art. 144 des

Wehrsteuerbeschlusses (WStB) deckt; vgl. auch Art. 128 WStB) unterbrochen wird. Diese Vorschriften setzen die Verjährungsfrist ebenfalls auf fünf Jahre fest. Zudem betrifft Art. 6bis VStB, gleich wie früher Art. 144 WStB, teilweise dieselben Leistungen wie Art. 9 StG, wie aus Art. 4 VStB (und Art. 141 WStB)

Seite: 133

hervorgeht, wo insbesondere auf Art. 5 CG verwiesen wird; auch sind für die Verrechnungssteuer, wie vordem für die Quellenwehrsteuer, in weitem Umfange die Verfahrensvorschriften der Stempelgesetzgebung massgebend (Art. 2 Abs. 3, Art. 6ter VStB; entsprechend Art. 140 Abs. 2, Art. 145 WStB). Es besteht kein zureichender Grund für eine abweichende Ordnung der Abgabeverjährung im Stempelsteuerrecht; handelt es sich doch hier und in jenen Bestimmungen anderer Erlasse um das gleiche Institut, die Verjährung der Steuer infolge Unterlassung einer Geltendmachung während eines bestimmten Zeitraumes.

Für die Frage, welche Unterbrechungsgründe zuzulassen sind, kann nicht einfach auf die Regelung im Zivilrecht (Art. 135 OR) abgestellt werden, da man es mit Ansprüchen aus öffentlichem Rechte zu tun hat. Dem Wesen der Verjährung des Art. 9 StG entspricht es jedenfalls, dass sie durch Geltendmachung des Abgabeanpruches unterbrochen wird. Der Abgabeanpruch ist geltend gemacht, sobald die eidg. Steuerverwaltung dem Abgabepflichtigen unzweideutig mitteilt, dass nach ihrer Auffassung ein Tatbestand, der in der Mitteilung konkret zu umschreiben ist, der Abgabe unterliege. Nicht notwendig ist, dass der Tatbestand bereits nach allen Richtungen abgeklärt sei. Er muss aber im wesentlichen festgelegt werden, damit der Pflichtige genau weiss, worum es sich handelt. Somit braucht die Abgabe noch nicht endgültig ziffermässig festgesetzt zu werden. Es bedarf zur Geltendmachung auch keines einsprachefähigen Entscheides gemäss Art. 8 Abs. 1 und 3 StG und Art. 3 StV. Ein solcher ist nach dem System des Stempelsteuerrechts nicht in allen Fällen erforderlich; er wird insbesondere unterbleiben, wenn der Abgabepflichtige im Anmelde-, Abrechnungs- oder Kontrollverfahren die Beanstandungen der eidg. Steuerverwaltung anerkennt. Schon eine bloss provisorische Mitteilung kann mithin die Verjährung unterbrechen, sofern sie nur den erwähnten Anforderungen genügt. Dagegen sind bloss Untersuchungsmassnahmen, welche die Steuerverwaltung

Seite: 134

in Ausübung ihrer Kontrollpflicht nach Art. 8 Abs. 2 StG und Art. 4 StV vornimmt, noch keine Geltendmachung; sie bereiten diese lediglich vor.

4. Im vorliegenden Falle sind von den geldwerten Leistungen, für welche die Couponabgabe gefordert wird, drei im Jahre 1938 und eine im Jahre 1939 erbracht worden. Die Frist für die Verjährung der Abgabe auf der letzten Leistung hat somit am 31. Dezember 1939 begonnen. Die Beschwerdeführerin anerkennt anscheinend, dass diese Abgabe nicht verjährt ist. Mit Recht. Offensichtlich ist hier die Verjährung spätestens durch den einsprachefähigen Entscheid vom 6. April 1944 unterbrochen worden.

In bezug auf die übrigen Leistungen hat die Verjährungsfrist am 31. Dezember 1938 angefangen. Sie ist unterbrochen worden, sofern die eidg. Steuerverwaltung die betreffenden Abgaben in genügend bestimmter Form bereits vor Ende 1943 eingefordert hat. Die Voraussetzung trifft zu für die Abgaben auf den Leistungen, welche die Beschwerdeführerin durch die am 21. März 1938 vorgenommene Abtretung von Aktiven des Fabrikationsbetriebes und die Überlassung des in der Zeit vom 1. Mai 1937 bis zum 21. März 1938 erzielten Reingewinns vollzogen hat. Diese Leistungen hat die eidg. Steuerverwaltung im Schreiben vom 1. Dezember 1943 an die Beschwerdeführerin und in der beigelegten Aufstellung ausdrücklich als der Abgabe unterliegende Tatbestände bezeichnet und dafür damals und im Schreiben vom 20. Dezember 1943, gestützt auf die Festsetzung des Umfanges der geldwerten Leistungen in jener Aufstellung, eine Nachsteuerforderung geltend gemacht. Allerdings hat sie die Abgaben vorerst nur provisorisch, widerruflich, festgesetzt, um der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben; erst durch den Entscheid vom 6. April 1944 hat sie die Forderung endgültig beziffert und dementsprechend die Frist für die Einsprache eröffnet. Das ändert aber nichts daran, dass die Beschwerdeführerin bereits vor dem Schluss des Jahres 1943 auf Grund der Mitteilungen der eidg.

Seite: 135

Steuerverwaltung nicht darüber im Zweifel sein konnte, dass diese schon damals für die erwähnten Leistungen eine Abgabeforderung geltend machte.

Dagegen hat die eidg. Steuerverwaltung den Abgabeanpruch für die Abtretung der Beteiligung an der G.m.b.H. erst nach dem 31. Dezember 1943 geltend gemacht. Vorher hat sie, im Schreiben vom 1. Dezember 1943, lediglich die Vorlegung der Belege über diesen Tatbestand verlangt. Das war keine Einforderungshandlung, sondern eine bloss Vorbereitung dazu, eine Massnahme im

Kontrollverfahren.

Daher ist die Abgabeforderung um Fr. 8469.30, das Betreffnis, das auf die Abtretung dieser Beteiligung entfällt, auf Fr. 422514.65 herabzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, indem die geforderte Couponabgabe auf Fr. 422514.65 herabgesetzt wird. Das weitergehende Begehren wird abgewiesen