

BGE 150 II 437

Bundesgericht (BGE), 2024-03-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_150_II_437

FR: ATF 150 II 437

IT: DTF 150 II 437

Regeste

Regeste Art. 12 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1 lit. c und Abs. 2 VStG; Art. 21 Abs. 2 VStV; Beginn des Verzugszinslaufs auf geldwerten Leistungen. Rechtsprechung und Lehre gehen in verschiedenen Situationen von unterschiedlichen Zeitpunkten für die Fälligkeit geldwerter Leistungen aus: Fälligkeit in einem eng zivilrechtlichen Sinne (E. 3.1), im Zeitpunkt der Leistungserbringung (E. 3.2), am Ende des Geschäftsjahres (E. 3.3), anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung (E. 3.4). Zeitpunkt der Fälligkeit im Zusammenhang mit dem Beginn der Verjährung bei (versuchter) Steuerhinterziehung (E. 3.5). Abgrenzung zur sog. "Storno-Praxis" bei verdeckten Gewinnausschüttungen (E. 5.1). Im konkreten Einzelfall sind geldwerte Leistungen zu beurteilen, die nicht auf einem rechtlich verbindlichen Verpflichtungsgeschäft beruhen, sondern blosser Verfügungsgeschäfte darstellen. Die entsprechenden Verrechnungssteuerforderungen entstehen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStV jeweils im Zeitpunkt der einzelnen Verbuchung (E. 4).

Regeste Art. 12 al. 1, art. 16 al. 1 let. c et al. 2 LIA; art. 21 al. 2 OIA; début du cours de l'intérêt moratoire des prestations appréciables en argent. La jurisprudence et la doctrine considèrent différents moments pour l'échéance des prestations appréciables en argent selon les situations: l'échéance selon le droit civil au sens étroit (consid. 3.1), le moment de la fourniture de la prestation (consid. 3.2), la fin de l'exercice annuel (consid. 3.3), lors de l'approbation du compte annuel (consid. 3.4). Date de l'échéance en relation avec le début de la prescription en cas de (tentative de) soustraction d'impôt (consid. 3.5). Délimitation par rapport à la pratique dite "de l'extourne" ("Storno-Praxis") en cas de distributions dissimulées de bénéfiques (consid. 5.1). Dans le cas concret, les prestations appréciables en argent évaluées, qui ne résultent pas d'un acte générateur de droit juridiquement contraignant, constituent de simples actes de disposition. Les créances de l'impôt anticipé correspondantes prennent naissance au sens de l'art. 21 al. 2 OIA au moment de leur comptabilisation respective (consid. 4).

Regesto Art. 12 cpv. 1, art. 16 cpv. 1 lett. c e cpv. 2 LIP; art. 21 cpv. 2 OIPrev; inizio della decorrenza degli interessi di mora sulle prestazioni valutabili in denaro. La giurisprudenza e la dottrina considerano diversi momenti per la scadenza delle prestazioni valutabili in denaro a seconda delle situazioni: scadenza secondo il diritto civile in senso stretto (consid. 3.1), al momento della fornitura della prestazione (consid. 3.2), alla fine dell'esercizio annuale (consid. 3.3), in occasione dell'approvazione del conto annuale (consid. 3.4). La data della scadenza in relazione all'inizio della prescrizione in caso di (tentata) sottrazione d'imposta (consid. 3.5). Delimitazione rispetto alla cosiddetta "prassi dello storno" ("Storno-Praxis") in caso di distribuzioni dissimulate di utili (consid. 5.1). Nel caso concreto, le prestazioni valutabili in denaro non si fondano su un atto obbligatorio giuridicamente vincolante, ma costituiscono semplici atti di disposizione. I crediti di imposta preventiva corrispondenti sorgono al momento della loro contabilizzazione nel

sensu dell'art. 21 cpv. 2 OIPrev (consid. 4).

Erwägungen

E. 3

In verschiedenen Situationen nehmen Rechtsprechung und Lehre unterschiedliche Zeitpunkte für die Fälligkeit geldwerter Leistungen an, entweder in Übereinstimmung mit einer Fälligkeit in einem eng zivilrechtlichen Sinne (vgl. unten E. 3.1), einer solchen auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung (E. 3.2), ein Abstellen auf das Ende des Geschäftsjahres (E. 3.3) oder die Massgeblichkeit des Zeitpunkts, in dem die Jahresrechnung genehmigt wird (E. 3.4 und 3.5).

E. 3.1

Als Fälligkeit im zivilrechtlichen Sinn gilt der Zeitpunkt, in dem der Leistungsempfänger einen durchsetzbaren Anspruch gegenüber der betroffenen Gesellschaft hat. Die zivilrechtliche Fälligkeit bedingt das Vorliegen eines Rechts-, genauer eines Verpflichtungsgeschäfts. Der Gläubiger der steuerbaren Leistung (Zahlung, Gutschrift etc.) kann die Leistung vom Schuldner fordern und dieser ist zur sofortigen Erfüllung - bzw. zur Erfüllung im vereinbarten Zeitpunkt - verpflichtet. Dem Anspruch des Gläubigers steht also bei Fälligkeit kein gesetzliches oder vertragliches Hindernis mehr entgegen (vgl. zum Ganzen: BGE 107 Ib 98 E. 3a; Urteile 2C_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 2.2; 2C_813/2010 vom 10. Mai 2011 E. 3.5.1; 2C_551/2009 vom 13. April 2010 E. 2.3; BEUSCH/SEILER, in: Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, N. 20 und 21 zu Art. 12 VStG ; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, N. 2.2 zu Art. 12 Abs. 1 VStG).

E. 3.2

Nicht unter diesen Fälligkeitsbegriff fallen Konstellationen, bei denen die steuerbare Leistung ausschliesslich oder auf sogleich erfüllten Verfügungsgeschäften beruht und bei denen es einen eigentlichen zivilrechtlichen Fälligkeitstermin so gar nicht gibt (z.B. grundsätzlich bei verdeckten Gewinnausschüttungen).

E. 3.2.1

Verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. "geldwerte Leistungen anderer Art" beruhen zumeist nicht auf einem rechtlich verbindlichen Verpflichtungsgeschäft, sondern stellen rein tatsächliche Vornahmen dar, wobei die steuerbare Leistung auf (sogleich) erfüllten Verfügungsgeschäften beruht und es (eventuell) einen eigentlichen zivilrechtlichen Fälligkeitstermin gar nicht gibt, da aufgrund sofortiger Leistung die mit der Fälligkeit verbundenen Rechtsfolgen obsolet werden. Die entsprechenden Verrechnungssteuerforderungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 der Verordnung vom 19. Dezember BGE 150 II 437 S. 440 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) entstehen in diesen Fällen bereits im Zeitpunkt der Leistung respektive - im Falle der buchhalterischen Abbildung der Leistung - jeweiligen Verbuchungen der geldwerten Leistungen, da diese auch in diesen Zeitpunkten effektiv erfolgen bzw. als blosse Verfügungsgeschäfte ausgerichtet werden und damit im verrechnungssteuerrechtlichen Sinne "fällig werden" (vgl. Urteil 2A.458/2001 vom 29. Juli 2002 E. 5.1; zum Ganzen u.a. BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 6, 25 und 41 zu Art. 12 VStG ; PFUND, a.a.O., N. 2.3 zu Art.

12 Abs. 1 VStG).

E. 3.2.2

Damit steht im Einklang, dass das Bundesgericht bereits im Urteil A 12/71 vom 10. Dezember 1971 (vgl. dort E. 2c) entschieden hat, die massgebende Fälligkeit einer verdeckten Gewinnausschüttung trete in dem Zeitpunkt ein, in dem sie vereinbart werde, eventuell an dem dafür speziell vereinbarten Fälligkeitstermin oder, wenn der Ausschüttung keine Vereinbarung vorgehe, mit dem Tage der Ausschüttung (vgl. Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. II, Fisler/Desax [Hrsg.], Stand: 2023, Ziff. 1 Rz. 3 zu Art. 12 VStG [beruhend auf dem Urteil des Bundesgerichts A 12/71 vom 10. Dezember 1971 i.S. H. E. 2c]; vgl. auch ein Urteil vom 16. September 1974 E. 4a, in: ASA 44 S. 318).

E. 3.3

Nebst dem Abstellen auf eine Fälligkeit im (strikt) zivilrechtlichen Sinne oder auf den Zeitpunkt der effektiven Ausschüttung der massgeblichen geldwerten Leistung kann es sich unter bestimmten Umständen rechtfertigen, für die Fälligkeit von geldwerten Leistungen das Ende des Geschäftsjahres als wesentlich zu erachten.

E. 3.3.1

In Bezug auf verdeckte Gewinnausschüttungen, für welche aus der Buchhaltung kein Datum der Leistung ersichtlich ist, hat das Bundesgericht im vorerwähnten Urteil 2A.458/2001 vom 29. Juli 2002 E. 5.2 erwogen, dass die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung mit dem Datum des Buchhaltungsabschlusses am Ende des jeweiligen Geschäftsjahres anzunehmen ist und damit die Verjährung nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem auch das Geschäftsjahr endet, zu laufen beginnt.

E. 3.3.2

Selbst wenn der Zeitpunkt der einzelnen Buchungen bekannt ist, stellt die ESTV in bestimmten Fällen doch - im Sinne einer Praktikabilitätslösung - auf das Ende des Geschäftsjahres ab. Diese Lösung kommt insbesondere dann zur Anwendung, wenn während eines Geschäftsjahres viele verschiedene, gleichartige Leistungen an einen Leistungsempfänger geflossen sind. Statt dann für jeden BGE 150 II 437 S. 441 einzelnen Betrag auf dessen individuelles Fälligkeitsdatum abzustellen, wie es an und für sich von Gesetzes wegen vorgesehen ist, wird der Vereinfachung der Verbuchung und der Berechnung des Verzugszinses wegen das Datum am Ende des Geschäftsjahres als für die Fälligkeit massgeblich erachtet (vgl. zum Ganzen: BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 27 zu Art. 12 VStG , mit Hinweis auf PFUND, a.a.O., N. 2.5 zu Art. 12 Abs. 1 VStG ; STEFAN OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2021/2022 [Teil 2], IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2022 S. 489).

E. 3.4

Unter bestimmten Umständen und Voraussetzungen kann es sich indes als sachgerecht erweisen, die Genehmigung der Jahresrechnung als für die Fälligkeit geldwerter Leistungen massgeblichen Zeitpunkt einzustufen.

E. 3.4.1

Schon vor 50 Jahren ist in der Lehre festgehalten worden, die Anknüpfung an den Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung als eine klare Ausnahme und aus praktischen

Gründen als spätesten Zeitpunkt zu erachten, in dem die geldwerten Leistungen "vollzogen" sind, d.h. wenn die Fälligkeit der geldwerten Leistung nicht bereits vorher gegeben ist (wie z.B. bei der tatsächlichen Ausrichtung der Leistungen; vgl. PFUND, a.a.O., N. 2.5 zu Art. 12 Abs. 1 VStG).

E. 3.4.2

Art. 21 Abs. 3 VStV normiert eine sog. Kaskadenanknüpfung. Diese soll ausschliessen, dass Gläubiger und Schuldner der steuerbaren Leistung durch Nicht-Vereinbarung eines Fälligkeitstermins das Entstehen der Verrechnungssteuerforderung verhindern können, so dass eine Leistung bzw. ein Ertrag der Besteuerung entgeht (vgl. u.a. das Urteil 2C_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 2.4; BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 24 zu Art. 12 VStG). In einem Urteil aus dem Jahre 1972 (Urteil A 192/71 vom 19. Mai 1972 i.S. BCA E. 3a und 3c) hat das Bundesgericht festgehalten, Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) präzisiert lediglich, dass die Steuerschuld weder schon mit der Verpflichtung an sich - diese Leistung (einmal) zu erbringen - entstehe, noch erst im Zeitpunkt, in dem die Leistung so oder anders erbracht werde, sondern im Zeitpunkt, von dem an der Gläubiger die Erbringung fordern könne. Das hindere nicht, dass die Verrechnungssteuer jedenfalls und spätestens in dem Zeitpunkt geschuldet sei, in dem die steuerbare Leistung dem Gläubiger ausbezahlt oder gutgeschrieben werde (vgl. auch das Urteil 2C_551/2009 vom 13. April 2010 E. 2.5; Die Praxis der BGE 150 II 437 S. 442 Bundessteuern, a.a.O., Rz. 3-5 zu Art. 12 VStG ; BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 6, 26 und 41 zu Art. 12 VStG ; PFUND, a.a.O., N. 2.3 zu Art. 12 Abs. 1 VStG).

E. 3.4.3

Ob die Fälligkeit allenfalls aufzuschieben wäre, weil der Zugang der Leistungen aufgrund des Rückerstattungsanspruchs der Gesellschaft gemäss Art. 678 OR dergestalt mit einem möglichen Vermögensabgang belastet wäre, dass nicht von einer Bereicherung ausgegangen werden könnte (vgl. dazu BGE 149 II 400 E. 4.2), ist vorliegend nicht weiter zu prüfen. Abgesehen davon, dass ein allfälliger Rückerstattungsanspruch in Verhältnissen wie vorliegend ohnehin nur selten geltend gemacht wird (ebenso BGE 113 Ib 23 E. 4a), ist hier einerseits massgebend, dass aus dem Sachverhalt keinerlei Intentionen der Gesellschaft ersichtlich sind, Rückerstattungsansprüche geltend zu machen; so wurde beispielsweise nicht vorgetragen, es seien derartige Ansprüche verbucht worden (vgl. zur Verbuchungspflicht Urteil 2A.108/2004 vom 31. August 2005 E. 3 mit Hinweis auf BGE 113 Ib 23 E. 4a; differenzierter MARKUS BERGER, Die Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen nach Art. 678 Abs. 2 OR , AJP 2000 S. 1112 ff.). Andererseits wird vom Beschwerdegegner auch nicht geltend gemacht, die ihm zugegangenen geldwerten Leistungen seien mit (realistischen) Rückerstattungsschulden belastet gewesen.

E. 3.5

Was schliesslich den Beginn der Verjährung bei (versuchter) Steuerhinterziehung anbelangt, ist sodann die Frage des Fälligkeitszeitpunkts differenziert zu betrachten.

E. 3.5.1

Dem Wesen der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer entsprechend ist im Bereich von Art. 61 lit. a VStG für die Tatbegehung darauf abzustellen, wann die Gesellschaft ihre Deklarationspflicht verletzt hat. Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Tag, an dem die Gesellschaft ihre Jahresrechnung eingereicht hat, in

welcher die geldwerte Leistung nicht verbucht ist. Die Verjährungsfrist beginnt am nächsten Tag. Reicht die Gesellschaft der ESTV keine Jahresrechnung ein, ist für den Beginn der Verjährung nach VStrR auf den Ablauf der 30-tägigen Deklarationsfrist gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV abzustellen. Hält die Gesellschaft keine Generalversammlung ab, welche die Jahresrechnung genehmigen könnte, beginnt die Verjährungsfrist 30 Tage nach dem gemäss Art. 699 Abs. 2 OR (für die AG) bzw. Art. 805 Abs. 2 OR (für die GmbH) spätesten Termin für die ordentliche BGE 150 II 437 S. 443 Generalversammlung - sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres - zu laufen (vgl. Urteil 6B_1005/2021 vom 29. Januar 2024 E. 1.2.3 mit zahlreichen Hinweisen, nicht publ. in: BGE 150 IV 57).

E. 3.5.2

Davon zu unterscheiden ist jedoch der hier interessierende Fälligkeitszeitpunkt als Auslöser der Verzugszinspflicht.

E. 4

Es fragt sich, wie die vorangehenden allgemeinen Ausführungen der Rechtsprechung und der Lehre zur Fälligkeit geldwerter Leistungen (vgl. oben E. 3) sich auf den hier zu beurteilenden Fall anwenden lassen.

E. 4.1

Vorliegend geht es um die Bestimmung der Fälligkeit im Hinblick auf den Beginn der Verzugszinspflicht von verschiedenen, im Verlaufe der Geschäftsjahre 2007, 2008 und 2009 erfolgten Ausschüttungen. Diese Leistungen beruhen nicht auf einem rechtlich verbindlichen Verpflichtungsgeschäft, sondern stellen blosser Verfügungsgeschäfte, rein tatsächliche Vornahmen dar. Dementsprechend entstehen nach dem Dargelegten die entsprechenden Verrechnungssteuerforderungen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStV jeweils im Zeitpunkt der einzelnen Verbuchung.

E. 4.2

Entgegen der vorinstanzlichen Feststellungen sind vorliegend keine Gründe ersichtlich, nicht vom Zeitpunkt der effektiven Leistung auszugehen und auf die Genehmigung der Jahresrechnung abzustellen.

E. 5

An diesem Ergebnis vermag auch die sogenannte "Storno-Praxis" nichts zu ändern.

E. 5.1

Bei der "Stornierung" geht es nicht nur um die buchungstechnische Korrektur versehentlicher Fehlbuchungen, sondern sie umfasst auch Konstellationen, bei denen ein Geschäftsvorfall materiell rückgängig gemacht, durch eine Gegenleistung ausgeglichen oder in ein abgelaufenes Geschäftsjahr zurückverlegt (nachträglich eingebucht) wird (vgl. u.a. BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 18 zu Art. 12 VStG). Die Storno-Praxis dient damit praktischen Bedürfnissen, insbesondere in Konstellationen, in denen Gesellschaften über das Jahr diverse geldwerte Leistungen ausrichten, die aber alle im selben bzw. mit Wirkung für dasselbe Geschäftsjahr noch von den Empfängern "glattgestellt" werden (BEUSCH/SEILER, a.a.O., N. 18a zu Art. 12 VStG). Werden die Voraussetzungen für die Anwendung der Storno-Praxis erfüllt, so hat dies zur Folge, dass mit der Stornierung die mit dem Bezug der verdeckten Gewinnausschüttung bereits entstandene BGE 150 II 437 S. 444 Verrechnungssteuerforderung dahinfällt (in diesem Sinne bereits CONRAD

STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl. 2006, S. 143 f. und 237 ff.; im Ergebnis gleich wohl auch BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 74, insb. Fn. 570).

E. 5.2

Im vorliegenden Fall ist erstellt, dass die Verfügungsgeschäfte - und demzufolge die damit verknüpften Verrechnungssteuerforderungen - nicht dahingefallen sind. Die Leistungen wurden definitiv erbracht, die Erfüllung ist nicht mehr unsicher (vgl. BGE 149 II 400 E. 4). Insofern liegt also gerade keine Stornierung vor, weshalb auch nicht weiter zu prüfen ist, unter welchen Voraussetzungen die Storno-Praxis zur Anwendung kommen könnte.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.