

BGE 84 I 178

Bundesgericht (BGE), 1958-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_84_I_178

FR: ATF 84 I 178

IT: DTF 84 I 178

Regeste

Regeste Verrechnungssteuer, Rückerstattung durch den Bund. 1. Die eidg. Steuerverwaltung kann den Rückerstattungsantrag vorläufig erledigen und dann darauf zurückkommen. 2. Besteuerung von Aktiencoupons, die im Terminhandel vom Verkäufer der Aktien gemäss Börsenusage für Rechnung des Käufers eingelöst werden. Abweisung des Rückerstattungsantrages des Verkäufers mangels Berechtigung zur Nutzung der Aktien im Zeitpunkt der Fälligkeit der Coupons (Art. 7 Abs. 1 VStB).

Regeste Impôt anticipé, remboursement par la Confédération. 1. L'administration fédérale des contributions peut liquider provisoirement la demande de remboursement et y revenir par la suite. 2. Imposition de coupons d'actions qui, dans le marché à terme et conformément aux usages boursiers, sont encaissés par le vendeur pour le compte de l'acheteur. Rejet de la demande de remboursement du vendeur, parce qu'il n'avait pas la jouissance des titres à l'échéance des coupons (art. 7 al. 1 AIA).

Regesto Imposta preventiva, rimborso da parte della Confederazione. 1. L'Amministrazione federale delle contribuzioni può regolare provvisoriamente la domanda di rimborso e ritornarvi in seguito. 2. Imposizione di cedole di azioni le quali, nelle operazioni a termine e conformemente agli usi delle borse, sono incassate dal venditore per conto dell'acquirente. Reiezione della domanda di rimborso presentata dal venditore, per il motivo che non aveva il godimento dei titoli alla scadenza delle cedole (art. 7 cp. 1 DIP).

Erwägungen

E. 1

Wer nach Art. 7 VStB vom Bunde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen will, hat den Anspruch unter Verwendung eines besonderen Formulars bei der eidg. Steuerverwaltung geltend zu machen und auf deren Begehren die für die Entscheidung wesentlichen ergänzenden Angaben zu erstatten und zu belegen (Art. 7 BGE 84 I 178 S. 181 bis Abs. 1 und 2 VStB). Das Gesetz bestimmt, dass die Entscheide der eidg. Steuerverwaltung durch eingeschriebenen Brief, welcher eine Begründung und eine Rechtsmittelbelehrung enthalten soll, zu eröffnen sind und zunächst durch Einsprache, sodann durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden können (Art. 2 Abs. 3 VStB und Art. 8 Abs. 3-5 StG). Förmliche Entscheide, welche die Steuerverwaltung gemäss dieser Ordnung nach umfassender Prüfung der Verhältnisse über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch den Bund trifft, werden nach Eintritt der formellen Rechtskraft, d.h. wenn sie nicht oder ohne Erfolg durch Einsprache und Beschwerde angefochten worden sind, für den Antragsteller und den Bund verbindlich und können nur noch ausnahmsweise, unter besonderen Voraussetzungen, revidiert werden (BGE 81 I 7; BGE 75 I 63). Indessen hat die eidg. Steuerverwaltung nicht unter allen Umständen einen

einsprachefähigen Entscheid über die Rückerstattung zu erlassen. Da der zurückzuerstattende Betrag nicht verzinst wird (Art. 7 Abs. 3 VStB), müssen die Anträge rasch erledigt werden. Eine vorherige gründliche Untersuchung ist nicht immer möglich, übrigens in vielen Fällen auch nicht gerechtfertigt. Die Steuerverwaltung darf und muss sich in der Regel zunächst mit einer summarischen Prüfung begnügen. Erscheint danach der Rückerstattungsanspruch als begründet, so ist dem Antrag stattzugeben. Da in diesem Falle eine Einsprache von vornherein nicht in Betracht kommt, erübrigt es sich, den Bescheid durch eingeschriebenen Brief mit Begründung und Rechtsmittelbelehrung zu eröffnen. Immerhin kann eine solche auf beschränkter Prüfung beruhende Erledigung nicht in gleicher Weise wie ein einsprachefähiger Entscheid verbindlich werden; eine spätere eingehende Untersuchung muss vorbehalten bleiben. Die Verwaltung kann auf den vorläufigen Bescheid noch während fünf Jahren (vgl. Art. 6 bis Abs. 2 VStB) zurückkommen, auch wenn kein Revisionsgrund im technischen Sinne vorliegt. BGE 84 I 178 S. 182 Findet sie nach einlässlicher Überprüfung, dass die Rückerstattung nicht begründet ist, so trifft sie, wenn ihre Auffassung auf den Widerstand des Antragstellers stösst, einen. entsprechenden förmlichen Entscheid, welcher der Einsprache und Beschwerde unterliegt (Urteil vom 5. April 1957 in Sachen C., nicht amtlich publiziert). Hier wurde die Rückerstattung am 14. April 1954 bloss vorläufig bewilligt. Die Verwaltung konnte die Angelegenheit wieder aufgreifen und in einem förmlichen Entscheidverfahren neu beurteilen. Sie hat es rechtzeitig getan.

E. 2

Inländische Aktiengesellschaften können nach Art. 7 VStB vom Bunde die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangen, wenn ihnen im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes zustand (Ingress des Abs. 1), wenn sie die steuerbare Leistung als Geschäftseinnahme verbucht haben (Abs. 1 lit. b) und wenn der Rückerstattung nicht Abs. 2 entgegensteht, wonach sie in allen Fällen unzulässig ist, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde. Im vorliegenden Fall kann offen gelassen werden, ob die beiden letztgenannten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin hat schon deshalb nicht Anspruch auf Rückerstattung des streitigen Verrechnungssteuerbetrages, weil sie im massgebenden Zeitpunkt nicht nutzungsberechtigt war. Sie hat die am 23. April 1953 fällig gewordene Dividende der Basler Handelsbank Ende dieses Monats in dem um die Couponabgabe gekürzten Betrage der Bank B. gutgeschrieben. Sie hat dies getan, weil sie dazu kraft des am 26. März 1953 mit B. abgeschlossenen Termingeschäftes verpflichtet war. In der Tat bestimmen die Usanzen für den Wertpapierhandel an der Basler Effektenbörse vom 11. Dezember 1944 in § 2 Abs. 2 am Ende für diese Geschäftsart: "Werden zwischen dem Abschlusstage und dem Tage der usanzgemässen Lieferung Coupons fällig, so hat der Verkäufer, wenn er dieselben nicht mitliefert, BGE 84 I 178 S. 183 dem Käufer den Gegenwert derselben zu vergüten." Eine entsprechende Ordnung ist in § 17 ebenda für das Bezugsrecht vorgesehen. Die Beschwerdeführerin hat denn auch in der Beschwerdeschrift selbst erklärt, sie habe jene Gutschrift gemäss den Börsenusanzen (und den - darauf beruhenden - Bestimmungen des von der Schweizerischen Bankiervereinigung am 20. September 1944 erlassenen Kreisschreibens Nr. 1121) erteilt, welche als "ergänzender Parteiwille" zu gelten hätten. Ein anderer Grund für die Gutschrift als eine im Zeitpunkt der Couponfälligkeit bestehende vertragliche Verpflichtung ist nicht ersichtlich. Da die Beschwerdeführerin demnach den zwischen dem Abschluss des Vertrages mit B. und dem Lieferungstermin bezogenen Aktienertrag nicht für sich behalten durfte, sondern auf Grund

dieses Vertrages dem Gegenkontrahenten abzugeben hatte, so hat ihr im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividendenausschüttung (23. April 1953) das Recht zur Nutzung des diesen Ertrag abwerfenden Vermögenswertes nicht zugestanden. Wer dieses Recht damals hatte, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu erörtern. Ist somit der streitige Verrechnungssteuerbetrag der Beschwerdeführerin zu Unrecht zurückerstattet worden, so hat sie ihn der eidg. Steuerverwaltung zurückzuzahlen.

E. 3

Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, die von ihr zu liefernden Aktien seien nur der Gattung nach bestimmt gewesen, so dass Nutzen und Gefahr nicht auf den Erwerber hätten übergehen können, bevor die Titel ausgeschieden und zur Versendung abgegeben worden seien (Art. 185 Abs. 2 OR). Sie sei Eigentümerin der von ihr in Report genommenen Titel und der damit verbundenen Coupons geworden und habe nach Gutdünken darüber verfügen können. Sie habe der Bank B. den Dividendenanspruch nicht abgetreten, sondern die Aktientitel "ex Coupon" geliefert. Diese Firma habe nur Anspruch auf Vergütung des Gegenwertes der Coupons gehabt, die zudem erst bei der Liquidation des Reportgeschäftes BGE 84 I 178 S. 184 zu leisten gewesen sei. Hätte sie ihre Zahlungspflicht nicht erfüllt, so wäre ihr auch nichts gutzuschreiben gewesen. Die Gutschrift sei lediglich deshalb erteilt worden, weil es der Billigkeit entspreche, dass der Terminkäufer einen Preisrabatt im Umfange der durch die Dividendenausschüttung bewirkten Kurseinbusse erhalte. Sie sei eine blosser Fiktion, wie sich aus der Natur des Reportgeschäftes ergebe; wäre sie doch auch dann zu erteilen gewesen, wenn die Beschwerdeführerin die Aktien sofort nach dem Abschluss des Reportgeschäftes, in Ausübung ihres Eigentumsrechtes, "per comptant" weiterverkauft und dann sich durch einen Kauf "ex Coupon" wieder eingedeckt, die Dividende also nicht selber einkassiert hätte. "Nutzen" im Sinne des Art. 7 VStB sei nicht ein wirtschaftlicher Begriff, sondern die Auslegung sei im Einkommenssteuerrecht zu suchen, das seinerseits an das Zivilrecht anknüpfe. Diese Überlegungen helfen der Beschwerdeführerin nicht. a) Wenn es sich um einen Gattungskauf handelt, so ändert dies nichts daran, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende das Recht zur Nutzung der Aktien nicht besass, sondern schon damals vertraglich verpflichtet war, den bis zum vereinbarten Lieferungstermin fällig werdenden Ertrag abzuliefern, sei es durch Aushändigung der Coupons, sei es durch Vergütung des Gegenwertes. Wohl bestimmt Art. 185 Abs. 2 OR , dass beim Gattungskauf der Nutzen nicht auf den Erwerber übergeht, solange die Sache nicht ausgeschieden und zur Versendung abgegeben ist. Aber diese Ordnung ist nicht zwingend, wie sich aus ihrem Zusammenhang mit Abs. 1 daselbst ergibt, welcher besondere Vereinbarungen vorbehält. b) Die Beschwerdeführerin beruft sich zu Unrecht darauf, dass sie als Eigentümerin der Aktientitel frei darüber habe verfügen können. Gewiss war sie berechtigt, der Bank B. "ex Coupon" zu liefern; aber für diesen Fall BGE 84 I 178 S. 185 war sie verpflichtet, ihr den Gegenwert der Coupons zu vergüten. Art. 7 VStB fordert nicht, dass das Nutzungsrecht dinglich sein muss; es kann auch bloss obligatorisch sein, wie dies bei der Pacht der Fall ist. c) Es mag zutreffen, dass die Bank B. die Gutschrift des Dividendenbetrages nicht schon bei der Fälligkeit, sondern erst Ende April 1953, am vereinbarten Termin, fordern konnte. Ferner wird richtig sein, dass die Gutschrift eine Kurseinbusse ausgleichen sollte. Aber all das ändert nichts daran, dass die Beschwerdeführerin bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Coupons vertraglich verpflichtet war, den Ertrag der Aktien in der einen oder der anderen Form abzuliefern. So verhielte es sich auch dann, wenn die Firma B. ihre Zahlungspflicht nicht erfüllt hätte. d) Die der Bank

B. erteilte Dividendengutschrift war keine Fiktion, sondern die Erfüllung einer vertraglichen Obliegenheit. Anders wäre es auch dann nicht, wenn die Beschwerdeführerin die Aktien vor der Fälligkeit der Coupons "per comptant" verkauft und sich nachher durch einen Kauf "ex Coupon" wieder eingedeckt hätte; übrigens hätte sie offenbar auch in diesem Falle die Dividende "einkassiert", nämlich beim Comptantgeschäft in Form des im Kaufpreis eingerechneten Gegenwertes der Coupons. e) Ob ein eigentliches Reportgeschäft (Übertragung einer im Terminhandel eingegangenen Hausse- oder Baisseposition auf einen späteren Zeitpunkt, vgl. Handbuch des Bank-, Geld- und Börsenwesens der Schweiz, S. 455, und § 31 der Basler Börsenstatuten) oder ein gewöhnliches Termingeschäft vorliege, ist gleichgültig. Auf jeden Fall war die Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitpunkt verpflichtet, den Aktienertrag abzuliefern. Die in § 2 Abs. 2 und § 17 der Basler Börsenstatuten für das Termingeschäft im allgemeinen getroffene Ordnung gilt auch beim Reportgeschäft, nicht nur hinsichtlich des Bezugsrechtes, das in § 31 Abs. 2 eigens erwähnt ist, sondern auch bezüglich der Dividende. BGE 84 I 178 S. 186 f) Freilich knüpft der Ingress von Art. 7 Abs. 1 VStB an das Zivilrecht an, indem er vom "Recht zur Nutzung" spricht. Aber eben dieses Recht hat der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Couponfälligkeit gefehlt. g) Die Beschwerdeführerin hat die Dividende nicht für eigene, sondern für fremde Rechnung einkassiert, so dass nicht gesagt werden kann, der bezogene Betrag sei ihr als Einkommen oder Ertrag im Sinne des Steuerrechtes zugeflossen.

E. 4

Die eidg. Steuerverwaltung ist ebenfalls der Auffassung, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Fälligkeit der steuerbaren Leistung nicht nutzungsberechtigt war; doch glaubt sie, auf eine von Art. 7 Abs. 1 VStB abweichende "Sonderordnung" abstellen zu müssen, welche im Kreisschreiben Nr. 1121 der Schweizerischen Bankiervereinigung festgehalten ist. Danach wird bei Termingeschäften der Anspruch auf Rückerstattung demjenigen zuerkannt, der im Zeitpunkt des Couponverfalls Besitzer des Titels war. Im vorliegenden Fall war dies offenbar die Beschwerdeführerin, so dass doch noch zu prüfen wäre, ob die Rückerstattung nicht zu einer Steuerumgehung führen würde. Die Steuerverwaltung führt aus, die "Sonderordnung" solle die Gefahr mehrfacher Rückerstattung beseitigen; sie habe sich bewährt und werde anstandslos befolgt, weshalb bisher unterlassen worden sei, sie gemäss Art. 22 lit. d oder c VStB in einer Verfügung des eidg. Finanz- und Zolldepartements zu kodifizieren; sie stehe dem Gewohnheitsrecht zumindest nahe. Indessen muss der Gerichtshof sich an die Regelung im Gesetz halten; eine mit ihr nicht im Einklang stehende "Sonderordnung" kann für ihn nicht massgebend sein. Dispositiv

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