Urteilskopf

108 Ib 12

3. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 19. März 1982 i.S. X-Bank gegen Eidgenössische Steuerverwaltung (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
BG über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973.

1. Die Umschreibung des Begriffes der steuerbaren Obligation im Sinne von Art. 13 Abs. 2 lit. a StG obliegt der Rechtsprechung: Wie ist der Begriff zu definieren (E. 2a)?

2. Die von der Bundesrepublik Deutschland bei der X-Bank vorgenommene Kreditaufnahme kann nicht einer steuerbaren Obligationenanleihe gleichgesetzt werden. Ebensowenig können die von der deutschen Bundesschuldenverwaltung aufgrund der Finanzoperation ausgestellten Schuldscheine steuerbaren Kassenobligationen im Sinne des Stempelabgabegesetzes gleichgesetzt werden: Das strittige Geschäft kam unter besonderen und ausserordentlichen Umständen zustande, weshalb es der Finanzoperation an der wesentlichsten Eigenschaft der steuerbaren Kassenobligation, nämlich der gewohnheitsmässigen und kontinuierlichen Ausgabe von Schuldurkunden, ermangelt (E. 2b).

3. Vergütungszins für zu Unrecht erhobene Umsatzabgaben (E. 3).

Regeste (fr):
Droits de timbre fédéraux. LF du 27 juin 1973 (LT).

1. Il incombe à la jurisprudence de définir la notion d'obligation imposable au sens de l'art. 13 al. 2 lettre a LT; éléments à prendre en considération (consid. 2a).

2. Le crédit accordé par la banque X à la République fédérale d'Allemagne ne peut pas être assimilé à un emprunt par obligation. Ne peuvent pas non plus être assimilées à des obligations de caisse - imposables selon la loi fédérale - les reconnaissances de dettes établies par l'Administration de la dette publique de ce pays, sur la base de cette opération: cette dernière a été conclue dans des conditions particulières et exceptionnelles, de sorte qu'il lui manque un des éléments essentiels de l'obligation de caisse soumise au droit de timbre, à savoir l'émission régulière et continue de titres (consid. 2b).

3. Intérêts de la créance en restitution du droit de timbre prélevé à tort (consid. 3).

Regesto (it):
Tasse di bollo federali. LF del 27 giugno 1973 (LTB).

1. Incombe alla giurisprudenza di definire la nozione di obbligazione imponibile ai sensi dell'art. 13 cpv. 2 lett. a LTB; elementi che devono essere presi in considerazione (consid. 2a).

2. Il credito accordato dalla banca X alla Repubblica federale di Germania non può essere assimilato a un prestito garantito da obbligazioni. Né possono essere assimilati ad obbligazioni di cassa imponibili secondo la LTB i riconoscimenti di debito rilasciati dall'Amministrazione del debito pubblico di tale Stato con riferimento alla menzionata operazione: quest'ultima ha avuto luogo in circostanze particolari ed eccezionali, di guisa che le fa difetto uno degli elementi essenziali dell'obbligazione di cassa soggetta alla tassa di bollo, ossia l'emissione regolare e continua di titoli (consid. 2b).

3. Interessi del credito per restituzione della tassa di bollo a torto riscossa (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 13

BGE 108 Ib 12 S. 13

Im Jahre 1976 gewährte die X-Bank der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch das Bundesministerium der Finanzen, ein zu 6 3/4% verzinsliches Darlehen in der Höhe von Y DM. Dieses Darlehen war am 2. August 1976 zum Auszahlungskurs

BGE 108 Ib 12 S. 14

von 100% an die Bundesrepublik Deutschland zu überweisen und wurde am 2. März 1979 zur Rückzahlung fällig. Der Vertragsschluss erfolgte telefonisch und wurde am 12. Juni 1976 fernschriftlich bestätigt. Vereinbarungsgemäss stellte sodann die deutsche Bundesschuldenverwaltung am 10. August 1976 einen Schuldschein über Y DM zugunsten der X-Bank aus. Darin wurde bestätigt, dass die Bundesrepublik Deutschland der X-Bank aus Darlehen Y DM schulde. Anfangs März 1979 kamen die Vertragsparteien überein, das zur Rückzahlung fällige Darlehen zu erneuern. Daraufhin wurde ein neuer auf den 5. März 1979 datierter Schuldschein ausgestellt. Die X-Bank zedierte ihrerseits Teilbeträge ihrer Darlehensforderung als stille (der Bundesrepublik nicht notifizierte) Unterbeteiligungen an verschiedene weitere Banken. An der Finanzierung des Restbetrages haben sich neben der Filiale Zürich verschiedene andere Filialen der X-Bank sowie deren Generaldirektion beteiligt. Mit Inspektionsbefund vom 5. April 1979 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung die X-Bank auf, für die Gewährung der beiden Schuldscheindarlehen, Umsatzabgaben von insgesamt Z Franken zu entrichten. Die X-Bank überwies den geforderten Betrag. Gleichzeitig ersuchte sie um Erlass einer begründeten und einsprachefähigen Verfügung. Mit Entscheid vom 12. Juni 1979 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass es sich bei den zwei durch die Bundesrepublik Deutschland ausgestellten Schuldscheinen um ausländische Kassenobligationen im Sinne von Art. 13 Abs. 2 lit. a und b des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10) handle und die X-Bank für den Erwerb dieser Schuldscheine zu Recht die geltend gemachten Umsatzabgaben entrichtet habe. Auf Einsprache hin bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 17. Januar 1980 die angefochtene Verfügung. Mit fristgerechter Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die X-Bank dem Bundesgericht: 1. Hauptantrag:
a) Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben für den Gesamtbetrag der veranlagten Umsatzabgaben (...). b) Die EStV sei zu verpflichten, der Beschwerdeführerin den am 17. April 1979 der EStV unter Vorbehalt bezahlten Abgabebetrag von

BGE 108 Ib 12 S. 15

Z Franken zurückzuerstatten, zuzüglich Vergütungszins von 6% seit 17. April 1978. 2. (...)
Auf die einzelnen Vorbringen der Beschwerdeführerin wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. a) Gegenstand der Umsatzabgabe ist nach Art. 13 Abs. 1 StG die entgeltliche Übertragung von Eigentum an den in Art. 13 Abs. 2 StG bezeichneten Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effektenhändler ist. Dass die Beschwerdeführerin Effektenhändlerin im Sinne von Art. 13 Abs. 3 StG ist, ist offensichtlich und unbestritten. b) Im Hauptstandpunkt vertritt die Beschwerdeführerin die Ansicht, die von den Schweizer Grossbanken im allgemeinen und von der Beschwerdeführerin im besonderen der Bundesrepublik Deutschland gewährten Schuldscheindarlehen könnten nicht der Ausgabe von steuerbaren Kassenobligationen im Sinne von Art. 13 Abs. 2 lit. a StG gleichgestellt werden. Obwohl das Bundesgericht gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Begründung der Parteibegehren gebunden ist und deshalb eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen kann (BGE 107 Ib 90 E. 1), rechtfertigt es sich im vorliegenden Fall, die Sachprüfung auf den Hauptstandpunkt der Beschwerdeführerin zu beschränken, ist dieser doch jedenfalls begründet.

2. a) Weder das alte (BS Band 6 S. 101 ff.) noch das neue BG über die Stempelabgaben noch deren Vollziehungsverordnungen (BS Band 6 S. 134 ff. und SR 641.101) definieren den Begriff der Kassenobligation. Es obliegt daher der Rechtsprechung, diesen Begriff zu umschreiben; dabei kommt der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum alten Gesetz von 1917 noch volle Gültigkeit zu, geht doch der neue Erlass vom gleichen Begriff der Kassenobligation aus (Entscheid des Bundesgerichtes vom 13. Oktober 1978 in Steuer-Revue 34/1979 S. 176 E. 3a). Danach gelten als Obligationen, die der Stempelabgabe unterliegen, schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennungen, die zum Zwecke kollektiver Beschaffung von Leihkapital, zur

Anlagegewährung oder zur Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden und den Gläubigern zu Nachweisung, Geltendmachung oder Übertragung der Forderung dienen (BGE 73 I 123 E. 1, BGE 71 I 393, BGE 60 I 377). Obligationen kommen insbesondere in der Form von Anleihensobligationen und Kassenobligationen vor. Anleihensobligationen lauten auf Teilbeträge einer bestimmten Anleihe; sie weisen einheitliche Bedingungen auf und kommen für je eine Anleihe grundsätzlich gesamthaft zur Ausgabe. Kassenobligationen werden einzeln ausgegeben und stellen nicht Teile eines zum voraus festgelegten Anleihensbetrages dar. Um als Kassenobligationen zu gelten, muss ihre Ausgabe aber kontinuierlich und gewohnheitsmässig geschehen. Das Angebot für Kassenobligationen wird in der Regel an ein allgemeines Publikum gerichtet. Im Gegensatz zu den einheitlichen Bedingungen der Anleihensobligationen werden bei Kassenobligationen die Bedingungen, als Folge der kontinuierlichen Ausgabe, von Zeit zu Zeit leicht verändert (...). Wie die Anleihensobligationen sind auch die Kassenobligationen Instrumente der kollektiven Mittelbeschaffung oder der Anlagegewährung. Durch die verschiedenen genannten Merkmale unterscheiden sich die Kassenobligationen von den nicht abgabepflichtigen Einzelschuldscheinen. Diese enthalten insbesondere individuell ausgehandelte Bedingungen und werden nicht im Rahmen einer kollektiven Mittelbeschaffung oder Anlagegewährung ausgegeben (vgl. den Entscheid vom 13. Oktober 1978, in Steuer-Revue Band 34/1979 S. 176 ff. E. 3a, BGE 73 I 123 ff.; vgl. auch ALBISETTI, BODMER, BOENLE, GSELL, RUTSCHI, Handbuch des Geldbank- und Börsenwesens der Schweiz, 3 A. 1977 S. 476 ff.; vgl. im weiteren PETER JÄGGI, Zürcher Kommentar zum schweizerischen ZGB, die Wertpapiere, ad art. 965 OR N. 289: "Die Kassenobligation dient wie die Anleihensobligation der kollektiven Mittelbeschaffung, wird aber im Gegensatz zu dieser in kontinuierlicher Emission einzeln ausgegeben und zwar in der Regel von einer Bank").

b) Unbestreitbar ist zunächst, dass die von der Bundesrepublik Deutschland 1976 vorgenommene und 1979 erneuerte Kreditaufnahme nicht einer steuerbaren Obligationenanleihe gleichgesetzt werden kann. Es fragt sich dagegen, ob die Finanzoperation aufgrund derer die deutsche Bundesschuldenverwaltung die beiden Schuldscheine ausstellte, steuerbaren Kassenobligationen im Sinne des Stempelabgabegesetzes gleichgesetzt werden muss oder ob sie

BGE 108 Ib 12 S. 17

als ein nicht der Stempelabgabe unterliegendes Geschäft anzusehen ist. Die Sachlage des vorliegenden Falles zeigt, dass die strittige Finanzoperation unter besonderen und ausserordentlichen Umständen erfolgte, weshalb die beiden aufgrund des Kreditgeschäftes ausgestellten Schuldscheine nicht den Kassenobligationen, deren Hauptmerkmal die kontinuierliche, gewohnheitsmässige Ausgabe ist, gleichgesetzt werden können. Es trifft zwar zu, dass sich die deutsche Bundesregierung wie auch die Regierungen der deutschen Bundesländer zur Deckung ihrer staatlichen Finanzbedürfnisse regelmässig an Investoren wenden, um gegen Ausgabe von Schuldscheinen mit standardisiertem Text Gelder aufnehmen; wegen der grossen Stückelung der einzelnen Schuldscheindarlehen, handelt es sich bei den Investoren in der Regel um Banken und institutionelle Anleger. Aus den von der Eidgenössischen Steuerverwaltung genannten Gründen, könnten solche Schuldscheine daher steuerbaren Kassenobligation gleichgesetzt werden, erfüllen sie doch deren wichtigste Merkmale (kollektive Mittelbeschaffung, Anlagegewährung, kontinuierliche, gewohnheitsmässige Ausgabe). Das strittige Kreditgeschäft zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der X-Bank fällt aber offensichtlich nicht in den Rahmen einer solchen regelmässigen Kapitalaufnahme. Ebensowenig vergleichbar ist das Geschäft mit den sog. "Schuldscheindarlehen", die die Bundesrepublik Deutschland regelmässig mit den Vereinigten Staaten von Amerika abschliesst. Gleich wie die identischen Kreditgeschäfte der drei anderen Grossbanken mit der Bundesrepublik Deutschland ist auch das zu beurteilende Geschäft unter besonderen und aussergewöhnlichen, durch die Vermittlung der Schweizerischen Nationalbank sowie der Deutschen Bundesbank zustande gekommenen Bedingungen abgeschlossen worden. Das ergibt sich klar aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten und vom Bundesgericht zu berücksichtigenden Unterlagen (BGE 103 Ib 196 E. 4a). So hat insbesondere der Präsident des Direktoriums der Schweizerischen Nationalbank in einem Schreiben an den Vertreter der Beschwerdeführerin über "die Vorgeschichte und Hintergründe des im Jahre 1976 von vier schweizerischen Grossbanken der Bundesrepublik Deutschland gewährten Kredites" nicht nur festgehalten, dass das Geschäft "wegen des damals schwachen DM-Kurses gegenüber dem Schweizerfranken" im eminenten Interesse der Nationalbank lag, weshalb sie bereit

BGE 108 Ib 12 S. 18

war, den Banken Sonderkonditionen für die Kurssicherung der benötigten Deutschen Mark einzuräumen, sondern auch ausdrücklich bestätigt, dass es sich "um eine einmalige, ungewöhnliche, weil primär währungspolitisch motivierte Operation" gehandelt habe; Versuche der Banken, eine weitere Kreditoperation zu tätigen, seien gescheitert. Auch der deutsche Bundesminister der Finanzen bestätigt, dass es sich bei den bei Schweizer Banken aufgenommenen Schuldscheindarlehen um eine einmalige Aktion, ein "Sondergeschäft" mit "währungspolitischem Hintergrund" gehandelt habe. Die Aussergewöhnlichkeit des Geschäftes ergibt sich schliesslich auch aus den bei den Akten liegenden Zeitungsartikeln. Die Eidgenössiche Steuerverwaltung zieht die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten besonderen Umstände des Geschäftes nicht in Zweifel; nicht bestritten ist insbesondere auch die Richtigkeit der von Dr. Leutwiler gemachten Angaben, der in seiner Eigenschaft als Direktionspräsident der Schweizerischen Nationalbank selber an den dem Geschäft zugrundeliegenden Ver-

handlungen teilnahm. Die Beschwerdeführerin hat den Nachweis, dass das strittige Geschäft unter besonderen und ausserordentlichen Umständen zustande kam, erbracht. Damit fällt es offensichtlich nicht in den Rahmen einer gewohnheitsmässigen und kontinuierlichen Ausgabe von Schuldurkunden, weshalb es der Finanzoperation an der wesentlichsten Eigenschaft, die zum Begriff der steuerbaren Kassenobligation im Sinne von Art. 13 Abs. 2 lit. a bzw. lit. b gehört, ermangelt. Die erhobene Umsatzabgabe ist der Beschwerdeführerin demzufolge zurückzuerstatten.

3. In analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 1 der V über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben vom 30. Oktober 1978 (SR 641.153) ist der Vergütungszins auf der zu Unrecht erhobenen Steuer auf 5% jährlich festzusetzen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird aufgehoben. 2. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat der Beschwerdeführerin den bezahlten Abgabebetrag von Z Franken zurückzuerstatten, zuzüglich Vergütungszins von 5% seit dem 17. April 1979.