Urteilskopf

108 Ib 44

7. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 5. Februar 1982 i.S. The Ibis Corporation Ltd. gegen Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Sicherung der Wehrsteuer. Art. 118 Abs. 1 WStB, Art. 50 SchKG.

1. Bei der Beurteilung der Zulässigkeit einer Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 118 Abs. 1 WStB beschränkt sich das Bundesgericht auf eine prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (E. 2b aa).

2. Im Bereiche der Sicherstellungsverfügungen nach Art. 118 WStB kann das Bundesgericht den geltend gemachten Arrestgrund auch durch einen anderen substituieren. Der Sicherstellungsgrund des fehlenden schweizerischen Wohnsitzes des Steuerpflichtigen wird durch Art. 50 SchKG jedenfalls in den Fällen nicht ausgeschlossen, in welchen der Pflichtige in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält ohne sie in der offenen Form einer Zweigniederlassung ins Handelsregister eintragen zu lassen; der Steuerpflichtige ist für die dadurch entstehende Unsicherheit über die Existenz eines Betreibungsstandes selber verantwortlich (E. 2b bb).

3. Der vom Ausländer in der Schweiz gestaltete steuerrechtliche Tatbestand kann per se ein steuergefährdendes Verhalten darstellen und damit den Sicherstellungsgrund der Gefährdung der Wehrsteuer im Sinne von Art. 118 Abs. 1 WStB erfüllen (E. 3).

Regeste (fr):
Sûretés pour garantir le paiement de l'impôt de défense nationale. Art. 118 al. 1 AIN et 50 LP.

1. Lorsqu'il doit statuer sur l'admissibilité d'une décision ordonnant le dépôt de sûretés au sens de l'art. 118 al. 1 AIN, le Tribunal fédéral se limite à une appréciation prima facie de la situation de fait (consid. 2b aa).

2. S'agissant de décisions ordonnant le dépôt de sûretés en vertu de l'art. 118 AIN, le Tribunal fédéral peut substituer un autre cas de séquestre à celui qui a été retenu. La possibilité de demander des sûretés au contribuable qui n'a pas de domicile en Suisse n'est en tout cas pas exclue par l'art. 50 LP lorsque ce contribuable y exploite un établissement sans le faire inscrire au registre du commerce en la forme d'une succursale; le contribuable doit supporter lui-même les conséquences de l'incertitude ainsi créée au sujet de l'existence d'un for de poursuite (consid. 2b bb).

3. La situation de fait créée en Suisse par un étranger peut représenter en soi un comportement menaçant les droits du fisc et remplir ainsi les conditions dans lesquelles le dépôt de sûretés peut être exigé au sens de l'art. 118 al. 1 AIN (consid. 3).

Regesto (it):
Garanzia per il pagamento dell'imposta per la difesa nazionale. Art. 118 cpv. 1 DIN, art. 50 LEF.

1. Ove sia chiamato a giudicare sull'ammissibilità di una richiesta di garanzia ai sensi dell'art. 118 cpv. 1 DIN, il Tribunale federale si limita ad apprezzare prima facie la situazione di fatto (consid. 2b aa).

2. In presenza di una richiesta di garanzia, il Tribunale federale può sostituire la causa di sequestro invocata con altra. La possibilità di una richiesta di garanzia nei confronti di un contribuente che non ha domicilio in Svizzera non è esclusa dall'art. 50 LEF nei casi in cui tale contribuente esercisce un'azienda in Svizzera senza averla fatta iscrivere nel registro di commercio quale succursale; egli deve sopportare le conseguenze dell'incertezza, cosi insorta circa l'esistenza di un foro d'esecuzione (consid. 2b bb).

3. La situazione di fatto creata in Svizzera da uno straniero può costituire di per sé un contegno che minaccia di pregiudicare i diritti del fisco e adempiere cosi le condizioni a cui è subordinata la richiesta di garanzia ai sensi dell'art. 118 cpv. 1 DIN (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 45

BGE 108 Ib 44 S. 45

Am 16. Oktober 1978 schloss die in Bermuda inkorporierte und registrierte Firma The Ibis Corporation Ltd. (nachfolgend Ibis genannt) mit der X. AG in Zürich rückwirkend auf 1. September 1978 einen Managementvertrag. Danach obliegt der X. AG in

BGE 108 Ib 44 S. 46

umfassender Weise die Vermittlung, Durchführung und Abwicklung der - konkret nicht näher umschriebenen - Geschäfte der Ibis, wobei die X. AG für Ibis eine Geschäfts- und Postadresse in Zürich, einen Telefonanschluss und Büros besorgt. Im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung der X. AG ersuchte das Steueramt am 18. Juni 1981 um nähere Angaben über sämtliche Vergütungs-, Belastungs- und Übertragungsaufträge bzw. -anzeigen samt den dazugehörenden Belegen betreffend die Konti der Ibis. Mit Schreiben vom 24. August 1981 vertrat die X. AG den Standpunkt, diese Auflage sprenge den Rahmen der von ihr im Steuereinschätzungsverfahren vorzulegenden Unterlagen, da sie Unterlagen ihres Kunden Ibis betreffe; obwohl diese Firma durch sie vertreten sei, stünden die geschäftlichen Aktivitäten derselben in keinerlei Zusammenhang mit den Steuereinschätzungsverfahren der X. AG, soweit nicht Zuwendungen an sie zur Diskussion stünden; im übrigen habe die Treugeberin die Weitergabe solcher Details verboten. Am 26. August 1981 wurden der Ibis drei vorläufige Wehrsteuerrechnungen für die 19., 20. und 21. Periode im Gesamtbetrag von Fr. 45'492.85 zugestellt. Gleichzeitig hat die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich in diesem Steuerbetrag eine Sicherstellungsverfügung gemäss Art. 118 WStB und einen Arrestbefehl mit dem Arrestgrund "Gefährdung der Wehrsteuerforderung" erlassen. Am 27. August 1981 hat das Betreibungsamt Zürich 1 bei der Schweizerischen Volksbank und der Schweizerischen Kreditanstalt Vermögenswerte aus offenen und geschlossenen Depots, die auf den Namen der Arrestschuldnerin lauten bzw. treuhänderisch in deren Namen verwaltet werden, bis zur Sperrlimite von Fr. 50'000.– verarrestiert. Mit Auflageschreiben vom 4. September 1981 verlangte das Steueramt von der Ibis die nötigen Unterlagen zur "Abklärung von Bestand und Umfang der beschränkten (allenfalls unbeschränkten) Steuerpflicht im Kanton Zürich (mit Bezug auf Steuerjahre 1978 bis 1980 Staats- und Gemeindesteuern Einleitung des Nachsteuerverfahrens; Steuerjahr 1981 sowie Wehrsteuer 19. bis 21. Periode im offenen Verfahren)". Diese Auflage wurde bisher nicht erfüllt, doch soll der Vertreter der Ibis telefonisch mit dem Steuerkommissär Kontakt aufgenommen haben betreffend Erstreckung der Auflagefrist.
Mit fristgerechter Verwaltungsgerichtsbeschwerde stellt die Ibis dem Bundesgericht den folgenden Antrag:

BGE 108 Ib 44 S. 47

”Es sei die Verfügung vom 26. August 1981 der Wehrsteuerverwaltung des Kantons Zürich gegen die Beschwerdeführerin zur Sicherstellung einer Wehrsteuerforderung im Betrage von Fr. 45’492.85 und der darauf beruhende Arrestbefehl vom gleichen Tage aufzuheben, (...).” Auf die einzelnen Vorbringen der Beschwerdeführerin wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Das kantonale Steueramt Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Wehrsteuer, beantragen Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab aus folgenden Erwägungen:

2. a) Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (Wehrsteuerbeschluss; WStB) bestimmt in Art. 118 Abs. 1: ”Hat der Wehrsteuerpflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz oder erscheint die von ihm geschuldete Wehrsteuer durch sein Verhalten als gefährdet, so kann die kantonale Wehrsteuerverwaltung auch vor der rechtskräftigen Feststellung des Wehrsteuerbetrages jederzeit Sicherstellung verlangen. ...” Im Sicherstellungsverfahren brauchen sowohl Bestand und Umfang der Steuerforderung wie auch deren Gefährdung bloss glaubhaft gemacht zu werden. Es ist also nicht erforderlich, dass ein Veranlagungsverfahren vorausgegangen oder gar rechtskräftig abgeschlossen ist. b) aa) Die X. AG macht geltend, die von ihr für die Ibis besorgten Geschäfte seien voll dieser zuzurechnen. Die Frage, ob die Beschwerdeführerin Rechtspersönlichkeit in der Schweiz beanspruchen kann und damit die Frage, ob die Ibis oder die X. AG als Steuerpflichtige zu erfassen sein wird, muss im Veranlagungsverfahren abgeklärt werden. Immerhin ergeben sich aufgrund der dem Bundesgericht zur Verfügung stehenden Akten gewisse Zweifel an der Rechtspersönlichkeit der Ibis. Nach der bundesgerichtlichen Praxis und der herrschenden Lehre (BGE 102 Ia 410 E. 2 und die dort zitierte Literatur) hängt die Nationalität einer Gesellschaft von demjenigen Orte ab, an welchem sie ihren statutarischen Geschäftssitz hat (sog. Inkorporationstheorie). Die schweizerischen Behörden haben also grundsätzlich die Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person anzuerkennen, wenn sie nach dem Recht des Staates, in welchem sie ihren statutarischen Sitz

hat, gültig entstanden ist. Anders ist es jedoch, wenn der statutarische Sitz ein rein fiktiver ist und sich das eigentliche Aktivitätszentrum der betreffenden Gesellschaft in der Schweiz befindet. Eine solche Gesellschaft untersteht dem schweizerischen Recht und kann nur durch die Eintragung in das schweizerische Handelsregister Rechtspersönlichkeit erlangen (Art. 643 Abs. 1 OR). Die Beschwerdeführerin hat (noch) nicht dargetan, dass sie nach dem Recht Bermudas tatsächlich Rechtspersönlichkeit erlangte. Auf einen bloss fiktiven ausländischen Sitz der Beschwerdeführerin weist im vorliegenden Fall der Umstand, dass die Gesellschaft ihre (unbekannten) statutarischen Aktivitäten auf der ganzen Welt, ausser auf den Bermudas ausüben darf (Management Agreement, S. 1 lit. A). Bei der Beurteilung der Zulässigkeit einer Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 118 WStB braucht die Frage nach der Rechtspersönlichkeit der Beschwerdeführerin jedoch nicht beantwortet zu werden. Die nähere Abklärung der Steuerpflicht und die Festsetzung der wirklich geschuldeten Abgabe bleibt dem Hauptverfahren in der Steuersache selbst vorbehalten. Das Bundesgericht beschränkt sich in dieser Frage auf eine prima-facie-Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse (ASA 1981/Band 50, S. 309 E. 2 und dort zitierte weitere Entscheide). Im Rahmen der prima-facie-Würdigung darf im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin in Zürich jedenfalls eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 6 WStB unterhält. Am Domizil ihrer zürcherischen Geschäftsführerin stehen der Ibis zur Abwicklung ihrer Geschäftstätigkeit voll eingerichtete Büros mit Personal zur Verfügung; sodann ist die Beschwerdeführerin im Telefonbuch der Stadt Zürich eingetragen. Auch wenn die durch die X. AG abgewickelten Geschäfte somit der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind, was die Beschwerdeführerin ja schliesslich ausdrücklich geltend macht, müsste vom Bestehen eines Zürcher Steuerdomizils ausgegangen werden. bb) Die Wehrsteuerverwal-

tung des Kantons Zürich stützt ihre Sicherstellungsverfügung auf den Sicherstellungsgrund der Gefährdung der Wehrsteuerforderung. In Anbetracht des ausländischen Domizils der Beschwerdeführerin stellt sich die Frage, ob nicht bereits die Voraussetzung einer Sicherstellung wegen Fehlens eines schweizerischen Wohnsitzes der Beschwerdeführerin gegeben ist. Es fragt sich, ob das Bundesgericht an den geltend gemachten

BGE 108 Ib 44 S. 49

Sicherstellungsgrund gebunden ist. Für den analogen Arrestgrund von Art. 271 Ziff. 4 SchKG ("Wenn der Schuldner nicht in der Schweiz wohnt") hat das Bundesgericht entschieden, dass es nicht angehe, dem angefochtenen Arrestbefehl einen anderen als den ihm zugrundeliegenden Arrestgrund zu unterstellen (BGE 71 III 188). Diese Regel lässt sich jedoch im Bereiche der Sicherstellungsverfügung nach Art. 118 WStB nicht anwenden. Zunächst wird die Arrestaufhebungsklage gemäss Art. 279 SchKG im Bereiche des Wehrsteuerrechtes durch Art. 119 Abs. 2 WStB ausdrücklich ausgeschlossen. Damit entfällt auch das Erfordernis, im Interesse des vom Arrest betroffenen Schuldners den Gegenstand der Arrestaufhebungsklage genau festzulegen. Sodann ist das Bundesgericht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht an die Begründung der Begehren gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 107 Ib 90 E. 1). Das Bundesgericht kann deshalb im Bereiche der Sicherstellungsverfügungen nach Art. 118 WStB den geltend gemachten Arrestgrund auch durch einen anderen substituieren. Die weitere Frage, ob eine Sicherstellungsverfügung wegen des fehlenden Wohnsitzes des Wehrsteuerpflichtigen allenfalls durch einen Betreibungsstand im Sinne von Art. 50 SchKG in einzelnen Fällen ausgeschlossen wird, wie dies in der Literatur mit Bezug auf den analogen Arrestgrund von Art. 271 Ziff. 4 SchKG teilweise angenommen wird (vgl. AMONN, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechtes, Bern 1980, S. 374), kann offen bleiben. Mindestens in jenen Fällen, in welchen ein im Ausland wohnender Schuldner in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält, ohne diese in der offenen Form einer Zweigniederlassung (Art. 935 Abs. 2 OR) im Handelsregister eintragen zu lassen, wird die Sicherstellungsverfügung wegen eines fehlenden Wohnsitzes in der Schweiz jedoch nicht durch Art. 50 SchKG ausgeschlossen. Der Wehrsteuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland ist für die dadurch entstehende Unsicherheit über die Existenz eines Betreibungsstandes in der Schweiz selber verantwortlich. Im vorliegenden Fall kann daher die Sicherstellungsverfügung schon auf den Arrestgrund des fehlenden schweizerischen Wohnsitzes der Beschwerdeführerin abgestützt werden.

3. Wie in der Folge zu zeigen sein wird, ist indessen vorliegend auch der Arrestgrund der Gefährdung der Wehrsteuerforderung gegeben.

BGE 108 Ib 44 S. 50

In bestimmten Fällen mit internationalen Beziehungen kann das Veranlagungsverfahren und der Steueranspruch aus der Situation selbst in hohem Masse gefährdet sein. Das gefährdende Verhalten liegt dabei in der besondern Gestaltung der Geschäftstätigkeit in der Schweiz, von der nicht auszuschliessen ist, dass sie auf umfassende Steuervermeidung oder Steuerumgehung ausgelegt ist. Nach den Erfahrungen der Steuerbehörden wird in der Regel nach folgendem Grundmuster verfahren: Die ausländische (natürliche oder juristische) Person lässt ihre Geschäfte im Auftragsverhältnis gegen Vergütung einer Kommission bzw. eines Honorars über eine inländische Gesellschaft (Beauftragte) abwickeln. Die Geschäftstätigkeit des Auftraggebers in der Schweiz erfolgt in verdeckter Form und die Gewinne daraus werden schliesslich weder im Ausland noch im Inland - hier mangels Kenntnis des Tatbestandes - der Besteuerung unterworfen. Dadurch dass die Beschwerdeführerin ihre geschäftlichen Transaktionen in der Schweiz nicht in der offenen Form einer Zweigniederlassung oder Tochtergesellschaft abwickelte, sondern die gesamte Geschäftsführung auf eine hier domizilierte Managementgesellschaft

übertrug, blieb ihre Geschäftstätigkeit gegenüber den Steuerbehörden sowohl im Ausland als auch im Inland im Dunkeln. Die Zürcher Steuerbehörden erhielten nur Kenntnis davon, weil die X. AG in ihrem eigenen Einschätzungsverfahren die von ihr vereinnahmten management-fees angab. Weitere Angaben über die von ihr in Erfüllung des Managementvertrags getätigten Geschäfte hat die X. AG verweigert. Diese Abklärungen können mithin erst im Zusammenhang mit einem Veranlagungsverfahren gegenüber der Beschwerdeführerin erfolgen. Die Einleitung eines solchen Veranlagungsverfahrens könnte jedoch der Beschwerdeführerin als "Vorwarnung" dienen und in Anbetracht der "Flüchtigkeit" ihrer Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausreichend Zeit belassen, um ihre Dispositionen im Rahmen einer allenfalls angestrebten umfassenden Steuervermeidung zu treffen. So wäre es namentlich für die Beschwerdeführerin bzw. deren Managerin ein Leichtes, die wenigen aktenkundigen Bankkonti - deren Auszüge die Management-Gesellschaft zum Beweis dafür eingereicht hat, dass nicht sie, sondern die ausländische Beschwerdeführerin Eigentümerin dieser Konti ist - auf eine andere Filiale derselben Bank oder aber ins Ausland zu transferieren, was deren Beschlagnahmung zu einem späteren Zeitpunkt verunmöglichen würde. Wäre aber derart eine spätere Vollstreckungsmöglichkeit

ausgeschaltet, so könnte sich die Beschwerdeführerin in einem gegen sie eingeleiteten Steuererklärungsverfahren ohne Nachteil völlig passiv verhalten. Allfällige in Anwendung von Art. 92 WStB ergehende Ermessenseinschätzungen sowie Bussenverfügungen wären mangels greifbarer (aktenkundiger) Aktiven in der Schweiz ohnehin nicht vollstreckbar, der Tatbestand liesse sich überhaupt nicht abklären und bliebe somit im Dunkeln. Die Steuerbehörden haben glaubhaft dargetan, dass ihre Erfahrungen mit derartigen in "Steueroasen" domizilierten, in der Schweiz tätigen ausländischen Gesellschaften immer wieder zum gleichen - sowohl für die Steuerveranlagung wie schliesslich für den Steuerbezug negativen - Resultat führten: Sobald die schweizerischen Steuerbehörden solchen Betriebsstätten auf der Spur sind und sie diese über das ordentliche Einschätzungsverfahren erfassen wollen, beendigen diese ihre Geschäftstätigkeit an der bisherigen Adresse (meist irgendwo in einem Treuhandbüro), um nach einer gewissen Zeit von neuem und unter neuem Namen irgendwo in der Schweiz wieder tätig zu werden. Der vom Ausländer gestaltete Tatbestand stellt somit per se ein steuergefährdendes Verhalten dar. Im vorliegenden Fall besteht die Gefahr, dass die Beschwerdeführerin während des Einschätzungsverfahrens ihre in Zürich plazierten Vermögenswerte abzieht, so dass die Veranlagung letztlich mangels Vollstreckbarkeit (und unter Umständen sogar schon mangels Feststellbarkeit der effektiv stattgefundenen geschäftlichen Tätigkeit) ins Leere stösst. Zwar mag es richtig sein, dass die Beschwerdeführerin die Auskunft in dem gegen sie gerichteten Veranlagungsverfahren bisher formell (noch) nicht verweigert hat. Das hindert aber nicht, dass die Steuerbehörde sie mit Aussicht auf Erfolg dazu nur zwingen kann, wenn infolge der Sicherstellung das für die Vollstreckung einer Steuerschuld erforderliche Vermögenssubstrat blockiert bleibt. Es war also nicht - wie die Beschwerdeführerin in der Replik behauptet - eine gravierende Unterlassung des Steuerkommissärs, wenn er vor Erlass der Sicherstellungsverfügung kein ordentliches Verfahren zur Abklärung der Steuerhoheit gegen die Beschwerdeführerin einleitete. Vielmehr war angesichts des vorliegenden Tatbestandes und der mit analogen Tatbeständen gemachten Erfahrungen eine sinvolle Durchführung der Veranlagung nur gewährleistet, wenn zuvor die Sicherstellung erfolgte.
Die Steuergefährdung liegt nicht in einer allfälligen Bestreitung der Steuerpflicht oder Erschwerung der Veranlagung z.B. durch

Verweigerung einer Auskunft (die als solche noch keine Voraussetzung für die Sicherstellung schafft; vgl.

MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980, Art. 118 N. 4), sondern in der besonderen Gestaltung der Geschäftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft in der Schweiz, die es der Beschwerdeführerin ermöglicht, sich durch Abzug der Vermögenswerte dem Steuervollzug zu entziehen. Wollte man die Gefährdung erst in solchen Handlungen wie dem Abheben oder Auflösen von Bankkonti erblicken, könnte das Ziel der Sicherstellung nicht mehr erreicht werden; wenn derartige Handlungen nämlich in einem Fall wie dem vorliegenden aktenkundig werden, ist ein Arrest bereits verspätet. Das Schaffen einer Ausgangslage, die ein solches Vorgehen ermöglicht, stellt in sich schon ein steuergefährdendes Verhalten dar. Ähnlich hat das Bundesgericht in dem in ASA 49 S. 485 f. publizierten Urteil entschieden, wo es aus den ganzen Umständen der vom Steuerpflichtigen gewählten Geschäftssituation den Schluss zog, es sei damit zu rechnen, dass der Beschwerdeführer entschlossen sei, so viele Vermögenswerte als möglich fortzuschaffen (S. 488). Sollte dies im vorliegenden Fall nicht zutreffen, erlitte die Beschwerdeführerin durch die Sicherstellung - die eine bloss vorläufige Massnahme darstellt - keinen unzumutbaren Schaden. Voraussetzung der Freigabe ist, dass die Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren loyal mitwirkt und ihre daraus resultierenden Steuerschulden begleicht. Sie selber hat die vorhergehende Sicherstellung veranlasst, indem sie mit der Art ihrer Geschäftstätigkeit in der Schweiz eine Situation schuf, die nach den Erfahrungen der Steuerbehörden in zahlreichen analogen Fällen zu einer Steuergefährdung führte.