

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 447/2018

Urteil vom 12. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Straub.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Gfeller + Partner AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung.

Gegenstand
Emissionsabgabe,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 19. April 2018 (A-3554/2017).

Sachverhalt:

A.

B. _____ hielt 37.5 % der Aktien der in U. _____ domizilierten C. _____ AG. Die übrigen Anteile an der Gesellschaft wurden von D.F. _____ und E.F. _____ gehalten. Im Jahr 2012 kaufte die zu 100 % von B. _____ beherrschte A. _____ AG die von D.F. _____ und E.F. _____ gehaltenen Beteiligungen an der C. _____ AG. Im Anschluss an diesen Kauf erwarb die A. _____ AG mit Vertrag vom 15. Dezember 2012 die von B. _____ gehaltenen Aktien der C. _____ AG zum Nominalwert von insgesamt Fr. 75'000.-. Mit ebenfalls vom 15. Dezember 2012 datierendem Kaufvertrag übertrug B. _____ der A. _____ AG seine sämtlichen Stammanteile an der von ihm zu 100 % gehaltenen, in V. _____ domizilierten G. _____ Sagl zum Nennwert von insgesamt Fr. 20'000.-.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV erblickte in den beiden zum Nennwert erfolgten Verkäufen der von B. _____ gehaltenen Beteiligungen an der C. _____ AG bzw. G. _____ Sagl emissionsabgabepflichtige Zuschüsse des Aktionärs an die A. _____ AG in der Höhe der Differenz zwischen dem jeweiligen Kaufpreis und dem jeweils höheren Verkehrswert der Beteiligungen und erhob darauf die Emissionsabgabe im Betrag von Fr. 26'115.- (1 % von Fr. 1'699'500.- [errechneter Zuschuss C. _____ AG] plus 1 % von Fr. 912'000.- [errechneter Zuschuss G. _____ Sagl]), zuzüglich Verzugszins von 5 % ab dem 15. Januar 2013. Die hiergegen erhobene Einsprache der A. _____ AG, wonach die Zuschüsse im Rahmen einer Umstrukturierung erfolgt und gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a bis des Bundesgesetzes über Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10) von der Emissionsabgabe ausgenommen seien, wies die ESTV mit Entscheid vom 31. Mai 2017 ab.

B.

Eine Beschwerde der steuerpflichtigen Gesellschaft wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 19. April 2018 ab.

C.

Mit Eingabe vom 15. Mai 2018 erhebt die A. _____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die im Jahr 2012 erfolgte Nachfolgeplanung sei als Quasifusion zu qualifizieren und somit vollumfänglich von der Emissionsabgabe zu befreien. Das Bundesgericht werde ersucht, eine differenzierte, den jeweiligen Umständen entsprechende Praxis für die Notwendigkeit einer Kapitalerhöhung bei Quasifusionen festzulegen oder die ESTV zu beauftragen, eine solche festzulegen.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin hält replikweise an ihren Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit dem ordentlichen Rechtsmittel der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a sowie Art. 90 BGG). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 und Art. 100 Abs. 1 BGG) der hierzu legitimierten Beschwerdeführerin (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f.). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG).

2.

2.1. Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG erhebt der Bund eine Emissionsabgabe auf der entgeltlichen oder unentgeltlichen Begründung und Erhöhung des Nennwertes unter anderem von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Gesellschaften. Diesem Tatbestand gleichgestellt sind die Zuschüsse, welche die Gesellschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG). Unter den Begriff Zuschüsse fallen nicht nur Geldzahlungen, sondern sämtliche Formen der Vorteilsgewährung, sofern diese sich nur aus dem mitgliedschaftlichen Beteiligungsverhältnis erklären lassen: Der Begriff Zuschuss ist mithin wirtschaftlich zu verstehen (vgl. Urteil 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 2.1 mit Hinweisen). Steuersubjekt und damit abgabepflichtig für die Beteiligungsrechte ist die inländische Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 StG). Die Abgabe beträgt 1 % (Art. 8 Abs. 1 StG) und wird vom Betrag berechnet, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG). Bei Zuschüssen ist für die Berechnung der Abgabe die Höhe des Zuschusses massgebend (Art. 8 Abs. 1 lit. b StG). Sachen und Rechte sind dabei zum Verkehrswert im Zeitpunkt ihrer Einbringung zu bewerten (Art. 8 Abs. 3 StG).

2.2. Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Beteiligungskäufe von B. _____ Zuschüsse im Sinne von Art. 5 Abs. 2 lit. a StG in der Höhe der Differenz zwischen dem jeweiligen Kaufpreis und dem jeweils höheren Verkehrswert der Beteiligungen erhalten hat. Ebenfalls unbestritten ist die von der

ESTV errechnete Höhe der Zuschüsse. Streitig ist, ob diese grundsätzlich abgabepflichtigen Zuschüsse im Zuge einer Umstrukturierung (Quasifusion) im Sinne von Art. 6 Abs. 1 lit. a bis StG erfolgten und folglich von der Emissionsabgabe ausgenommen sind.

3.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie halte nach den familieninternen Käufen und der Restrukturierung je 100 % der C. _____ AG und der G. _____ Sagl, und B. _____ seien lediglich die Nennwerte und damit deutlich unter 50 % der effektiven Werte der übernommenen Beteiligungen gutgeschrieben worden. Für eine Quasifusion bedürfe es einer engen rechtlichen und wirtschaftlichen Verknüpfung, jedoch könne dies fallweise auch ohne Austausch von Beteiligungsrechten stattfinden. Dies dann, wenn die Beteiligten vor und nach der Restrukturierung identisch seien, womit ein Austausch nicht erforderlich bzw. obsolet sei. Die Schlussfolgerung, dass für eine Quasifusion immer eine Kapitalerhöhung erforderlich sei, sei daher nur in gewissen Fällen zutreffend.

B. _____ sei sowohl vor als auch nach den Beteiligungskäufen (direkt bzw. indirekt) zu 100 % Eigentümer der C. _____ AG und der G. _____ Sagl. Die enge wirtschaftliche Verbundenheit existiere unabhängig von einer Kapitalerhöhung. Im vorliegenden Fall könne eine Kapitalerhöhung ohnehin nicht wie im Urteil 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 verlangt unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter erfolgen, da der bisherige Alleinaktionär der übernehmenden Gesellschaft als Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaften gleichzeitig auch derjenige sei, der mit der Kapitalerhöhung Aktien zugeteilt erhalten solle. Es sei zudem weder zielführend noch sinnvoll, zwingend eine Kapitalerhöhung zu verlangen, welche im Einzelfall auch nur einen Rappen betragen könnte.

Wirtschaftlich unterscheide sich die Quasifusion vom reinen Kauf einer Beteiligung dadurch, dass die bisherigen Aktionäre der übernommenen Gesellschaft weiterhin indirekt an dieser beteiligt seien. Dies sei vorliegend auch ohne Kapitalerhöhung sichergestellt. Die zentrale Abgrenzung zum Kauf ergebe sich nicht aus der Kapitalerhöhung, sondern aus dem Erfordernis, dass höchstens 50 % des effektiven Werts gutgeschrieben werden müssten. Für die Beurteilung einer engen wirtschaftlichen Verflechtung könne nicht entscheidend sein, ob die Eigenkapitalquote von vorliegend mehr als 96 % vollständig als Zuschuss oder im Umfang von einem Rappen als Kapitalerhöhung erhalten bleibe. Die rechtliche und tatsächliche Konsequenz sei dieselbe, und die Steuerneutralität dürfe nicht von diesem rein formellen Erfordernis abhängen.

4.

4.1. Gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a bis StG sind Beteiligungsrechte von der Emissionsabgabe ausgenommen, wenn sie in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden.

Voraussetzung hierfür ist nach der Verwaltungspraxis der ESTV, dass die übernehmende gegenüber der übernommenen Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt. Das setzt voraus, dass sie "mindestens 50 Prozent der Stimmrechte" an der übernommenen Gesellschaft hält und "höchstens 50 Prozent des effektiven Werts der übernommenen Beteiligungsrechte" gutgeschrieben oder ausbezahlt wird (Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betreffend Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.7.1; vgl. Urteil 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.6 mit Hinweisen).

4.2. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für die Bestimmung des Begriffs des wirtschaftlich einer Fusion gleichkommenden Zusammenschlusses von Gesellschaften im Sinne von Art. 6 Abs. 1 lit. a bis StG von der echten Fusion auszugehen. Diese wird als rechtliche Vereinigung (Verschmelzung) von zwei oder mehreren Gesellschaften durch Vermögensübernahme ohne Liquidation definiert (Urteile 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.2 f.; 2C 1001/2014 vom 10. August 2015 E. 3.3).

4.3. Bei einer Quasifusion werden dagegen mehrere Unternehmen unter Wahrung ihrer rechtlichen Identität zu einer engen wirtschaftlichen Einheit zusammengeführt, ohne dass es zu einer rechtlichen Verschmelzung kommt. Im Gegensatz zur echten Fusion bleiben beide Unternehmen bestehen. Der Zusammenschluss erfolgt vielmehr durch Austausch der Beteiligungsrechte dergestalt, dass die übernehmende Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unter Verzicht auf das Bezugsrecht ihrer Anteilsinhaber vornimmt. Die neu ausgegebenen Be-

teiligungsrechte werden sodann den Anteilsinhabern der zu übernehmenden Gesellschaft gegen Sacheinlage ihrer Beteiligungsrechte in die übernehmende Gesellschaft angeboten. Die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft werden somit dank den neu ausgegebenen Beteiligungsrechten zu Anteilsinhabern der übernehmenden Gesellschaft (vgl. Urteil 2C 1001/2014 vom 10. August 2015 E. 3.3 mit Hinweisen). Durch die Übernahme der Beteiligung nimmt aktivseitig das Beteiligungskonto der übernehmenden Gesellschaft im Wert zu. Passivseitig erhöht sich durch die Ausgabe neuer Beteiligungsrechte das Eigenkapital. Die Bücher der zu übernehmenden Gesellschaft bleiben von diesen Vorgängen unberührt (Urteil 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.4

mit Hinweisen).

Eine Quasifusion bedingt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung in jedem Fall eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft. Wirtschaftlich unterscheidet sie sich vom reinen Kauf einer Beteiligung dadurch, dass die bisherigen Aktionäre der übernommenen Gesellschaft weiterhin indirekt an dieser beteiligt bleiben (Urteile 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.4; 2C 1001/2014 vom 10. August 2015 E. 3.4 f., je mit Hinweisen).

Der Kauf von Beteiligungsrechten durch die Beschwerdeführerin hat noch keine enge und wirtschaftliche Verflechtung derselben mit der C._____ AG und der G._____ Sagl zur Folge, auch wenn die erworbenen Beteiligungen dieser Gesellschaften dem gleichzeitigen Alleinaktionär der Beschwerdeführerin gehören. Es liegt darin noch kein wirtschaftlicher Zusammenschluss der weiterhin selbständigen Unternehmen. Soll eine Quasifusion trotz Selbständigkeit der betroffenen Gesellschaften einen wirtschaftlichen Zusammenschluss derselben bewirken, ist erforderlich, dass Beteiligungsrechte ausgetauscht werden. An diesem Erfordernis ist auch festzuhalten, wenn die neuen Beteiligungsrechte von B._____ in seiner Funktion als Aktionär der übernommenen Gesellschaften erworben würden. Die Kapitalerhöhung und Ausgabe neuer Beteiligungsrechte ist nicht bloss ein formales Kriterium, sondern die Voraussetzung dafür, dass auf der Beteiligungsebene eine wirtschaftliche Verflechtung der betroffenen Unternehmen stattfinden kann (vgl. Urteil 2C 976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 4.2). Es besteht kein Anlass, von dieser klaren Rechtsprechung abzuweichen. Zwar mag es zutreffen, dass dem Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft im Falle, dass der Verkäufer der Stammanteile wie vorliegend Alleinaktionär der übernehmenden Gesellschaft ist, letztlich materiell keine Bedeutung zukommt. Dies ändert indes nichts daran, dass ein fusionsähnlicher Zusammenschluss eine enge Verflechtung der Gesellschaften erfordert, wofür praxisgemäss eine Kapitalerhöhung verlangt wird. Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass nach dem Kauf der Stammanteile der C._____ AG und G._____ Sagl durch die Beschwerdeführerin eine enge Verknüpfung der Gesellschaften erfolgt wäre. Es handelt sich mithin bei der Einbringung der Stammanteile der C._____ AG und G._____ Sagl nicht um eine Quasifusion, sondern um ein reines Aktienkaufgeschäft.

4.4. Nach dem Gesagten qualifizierte die Vorinstanz die vorliegend zur Diskussion stehenden Beteiligungskäufe durch die Beschwerdeführerin mangels Kapitalerhöhung berechtigterweise nicht als Quasifusion und gelangte folgerichtig zum Schluss, die Zuschüsse seien von der Emissionsabgabe nicht ausgenommen.

5.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist nach dem Gesagten abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat dem Ausgang des Verfahrens entsprechend dessen Kosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. März 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Straub