



Abteilung I
A-5872/2008
{T 0/2}

Urteil vom 16. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Michael Beusch, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
vertreten durch Z._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Erlass der Emissionsabgabe.

Sachverhalt:**A.**

Die A._____ AG (Gesellschaft oder Beschwerdeführerin) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel. Ihr Zwischenabschluss per 31. März 2004 wies einen Bilanzverlust von Fr. 7'001'024.-- aus. Unter Berücksichtigung des Aktien- und Partizipationskapitals von Fr. 6.8 Mio. verfügte die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt über ein negatives Eigenkapital von Fr. 201'024.-- und war somit gemäss Art. 725 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) überschuldet. Die Überschuldung bestand auch noch zum Zeitpunkt des Quartalsabschlusses per 30. September 2004, in welchem ein Bilanzverlust von Fr. 7'019'963.-- und ein negatives Eigenkapital in der Höhe von Fr. 219'963.-- ausgewiesen wurde.

B.

Um u.a. die Bilanz der Gesellschaft per Quartalsabschluss September 2004 nachhaltig zu sanieren, verzichteten die Partizipanten X._____ AG und Y._____ AG auf 70% ihrer Darlehensforderungen. X._____ AG verzichtete gemäss Sanierungsvereinbarung vom 7. Januar 2005 «vorbehaltlos und unwiderruflich» im Umfang von Fr. 5.6 Mio. auf die bestehende Darlehensforderung von insgesamt Fr. 8 Mio.; Y._____ AG ebenso vorbehaltlos und unwiderruflich im Umfang von Fr. 1.4 Mio. auf die bestehende Darlehensforderung von insgesamt Fr. 2 Mio. Bestehen blieben damit Darlehensforderungen von X._____ AG bzw. Y._____ AG im Umfang von Fr. 2.4 bzw. Fr. 0.6 Mio. Insgesamt ergab sich ein Forderungsverzicht der Partizipanten zugunsten der Gesellschaft von Fr. 7 Mio. Die Gesellschaft ihrerseits verpflichtete sich in einer Besserungsabrede, den beiden Partizipanten Besserungszahlungen bis maximal Fr. 5.6 Mio. (X._____ AG) bzw. Fr. 1.4 Mio. (Y._____ AG) zu leisten. Die entsprechenden Verpflichtungen der Gesellschaft waren «aufschiebend bedingt» und sollten «nur unter den kumulativ zu erfüllenden Bedingungen» entstehen, dass

- die (verbleibende) Darlehensschuld von total Fr. 3 Mio. vollständig beglichen ist;
- das Aktien- und Partizipationskapital von A._____ per 31. Dezember des betreffenden Jahres vollständig intakt ist, d.h. kein Bilanzverlust vorliegt;

- das Eigenkapital inklusive Reserven und Bilanzgewinn vor Besserung und Gewinnverwendung mindestens Fr. 9 Mio. beträgt;
- das handelsrechtliche Eigenkapital aufgrund von Besserungszahlungen nicht unter Fr. 8 Mio. fällt und
- X._____ AG und Y._____ AG im Zeitpunkt der Zahlung ungefähr im heutigen Umfang an A._____ beteiligt sind.

Bei Eintritt der Bedingungen sollten jährliche Zahlungsverpflichtungen der Gesellschaft, abhängig vom Jahresgewinn vor Besserungsaufwand, entstehen. Als frühester für eine Besserungszahlung relevanter Jahresabschluss war derjenige per 31. Dezember 2007 vorgesehen; der letzte sollte derjenige per 31. Dezember 2016 sein. Später würden keine Verpflichtungen für Besserungszahlungen mehr entstehen und dies unabhängig davon, ob – und gegebenenfalls in welcher Höhe – zuvor Besserungszahlungen geleistet worden waren. Die ausserordentliche Generalversammlung vom 3. Februar 2005 stimmte der Sanierung der Bilanz rückwirkend per 30. September 2004 einstimmig zu. Die Sanierungsbuchung wurde per 30. September 2004 vorgenommen, womit die Unterbilanz der Gesellschaft fast vollständig beseitigt war.

C.

Am 25. Februar 2005 deklarierte die Gesellschaft mit Formular 4 («Abrechnung über Emissionsabgabe auf Genussscheinen, Zuschüssen, Handwechsel der Mehrheit der Beteiligungsrechte») der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eine Emissionsabgabe von Fr. 70'000.-- (1% von Fr. 7 Mio.). Die Gesellschaft entrichtete die Abgabe am 2. März 2005.

D.

Am 19. April 2005 ersuchte die Gesellschaft die ESTV um Erlass der Emissionsabgabe gemäss Art. 12 des Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (Stempelsteuergesetz, StG, SR 641.10). Mit Schreiben vom 14. Juni 2005 teilte die ESTV mit, dass nach geltender Praxis bei einem bedingten Forderungsverzicht ein Erlass nicht möglich sei. Mit Entscheid vom 12. Juli 2007 wies die ESTV das Erlassgesuch der Gesellschaft vom 1. November 2005 formell ab und bestätigte dies mit Einspracheentscheid vom 22. Juli 2008. Vorliegend könne, so die Begründung der ESTV, nicht von einer Sanierung die Rede sein, da der Forderungsverzicht der Gesellschafter unter der

Bedingung des Wiederauflebens der Forderung ausgesprochen worden sei. Auch könne nicht von einer offenbaren Härte gesprochen werden, denn die Gesellschaft habe bereits im Zeitpunkt der Leistung den Sanierenden eine spätere Entschädigung versprochen.

E.

Mit Eingabe vom 12. September 2008 erhob die Gesellschaft Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 22. Juli 2008 sei aufzuheben, die Emissionsabgabe sei zu erlassen und der von ihr überwiesene Betrag von Fr. 70'000.-- sei inklusive Verzugszins zurückzuerstatten, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Sie begründete ihre Anträge im Wesentlichen damit, dass es sich beim Besserungsschein um einen definitiven Forderungsverzicht der Gesellschafter handle, sodass das Schuldverhältnis untergehe. Der so eintretende Sanierungsgewinn werde zur Ausbuchung des Verlustvortrages verwendet. Aufgrund der Besserungsabrede entstehe handelsrechtlich keine Eventual- oder sonstige Verbindlichkeit. Sollten zu einem späteren Zeitpunkt die vertraglich vereinbarten, die Besserung betreffenden Kriterien erfüllt sein, würde dies handelsrechtlich bei der Gesellschaft einen ausserordentlichen Aufwand darstellen. Da diesem Aufwand aber keine Gegenleistung gegenüberstehe, würde dieser steuerrechtlich nicht anerkannt. Gestützt auf die handelsrechtliche Betrachtungsweise sei eine Gleichstellung des bedingten Forderungsverzichts mit anderen Zuschüssen angezeigt. Was die «offenbare Härte» betreffe, so verlagere die ESTV deren Beurteilung in unzulässiger Weise weg von der Gesellschaft hin zu ihren Gesellschaftern, obschon das Steuersubjekt der Emissionsabgabe die Gesellschaft und nicht deren Teilhaber sei. Überlegungen zum Opfer des Sanierenden aber hätten bei der Emissionsabgabe keinen Platz.

F.

Mit Vernehmlassung vom 20. November 2008 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

G.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidenderheblich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt nach Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRE MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

2.

2.1 Die Emissionsabgabe ist eine Verkehrssteuer, die an bestimmte, gesetzlich umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft (BGE 115 Ib 233 E. 2, mit Hinweisen). Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG bildet Gegenstand der Emissionsabgabe unter anderem die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften. Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG bestimmt, dass nicht nur die Begründung sowie die Erhöhung von nominellem Grundkapital, sondern u.a. auch Zuschüsse der Gesellschafter in die Reserven (Leistungen ins Eigenkapital ohne entsprechende Gegenleistung) der Emissionsabgabe unterliegen. Dies unabhängig davon, in welcher Form diese Zuschüsse erfolgen (THOMAS KUNZ/FREDY BRÜGGER, Emissionsabgabe – Möglichkeiten und Grenzen des Erlasses, in: Steuer Revue 2006, S. 266).

2.2 Die Abgabe auf Beteiligungsrechten beträgt 1%. Sie wird bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag berechnet, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteili-

gungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG). Auf Zuschüssen wird die Abgabe vom Betrag des Zuschusses berechnet (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG – in der vorliegend massgebenden Fassung, in Kraft ab 1. April 1998 bis 31. Dezember 2005 (AS 1998 669 und AS 2005 3577) – sieht vor, dass bei der Gründung oder Kapitalerhöhung entgeltlich ausgegebene Beteiligungsrechte von der Emissionsabgabe ausgenommen werden, soweit die Leistungen der Gesellschafter gesamthaft Fr. 250'000.-- nicht übersteigen. Für Zuschüsse kann die Freigrenze nicht beansprucht werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.1; vgl. CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl., Therwil/Basel 2006, Fallbeispiel 27, S. 202).

3.

Unter der Marginale «VI. Stundung und Erlass der Abgabeforderung» bestimmt Art. 12 StG, dass bei der offenen oder stillen Sanierung einer Aktiengesellschaft die Emissionsabgabe gestundet oder erlassen werden soll, wenn deren Erhebung eine offenbare Härte bedeuten würde. Ein Erlass der Emissionsabgabe ist somit an zwei Voraussetzungen geknüpft: Erstens eine offene oder stille Sanierung (E. 3.1 und E. 4), zweitens die durch die Erhebung der Emissionsabgabe bewirkte offenbare Härte für die Gesellschaft (E. 3.2).

3.1

3.1.1 Eine Sanierung dient dazu, die wirtschaftliche Krisensituation mittels Beseitigung von Verlusten zu überwinden und die Unternehmung auf den Weg der Rentabilität (zurück) zu führen. Nur diesfalls kann von der Sicherung des Fortbestandes der Unternehmung gesprochen werden. Handlungen, welche nur kurz greifen und die wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmung nicht auch längerfristig abzusichern vermögen, gelten nicht als Sanierung im Sinn von Art. 12 StG. Im Weiteren setzt eine Sanierung im Sinn von Art. 12 StG begriffsnotwendig die Beseitigung von Verlusten voraus (Entscheid des Bundesrates vom 19. August 1992, publiziert in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 671 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.1; MAURUS WINZAP, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, N. 9 zu Art. 12 StG). Ein Erlass der Abgabe kommt mit anderen Worten nur dann in Frage, wenn der Abgabepflichtige sanierungsbedürftig ist. Eine Sanierungsbedürftigkeit setzt nach Art. 12

StG voraus, dass die Sanierungsmassnahmen zum Ausgleich sog. echter Verluste verwendet werden. Dies bedingt, dass der Abgabepflichtige über keine Reserven mehr verfügt, welche die Verluste decken würden (Entscheid des Eidgenössischen Finanzdepartementes [EFD] vom 9. Dezember 1980, publiziert in: ASA 49 S. 445 E. 5). Darunter fallen sowohl offene wie auch stille Reserven. Eine Unterscheidung nach der Art der Reserven erfolgt nicht (Ivo P. BAUMGARTNER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/3, Basel 2006, N. 27 f. zu Art. 12 StG; vgl. zum Ganzen auch MARTIN KOCHER, Die «Corporate Governance»-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff – Das Aktien- und Rechnungslegungsrecht gemäss bundesrätlicher Botschaft vom 21. Dezember 2007 im Licht der steuerlichen Sanierung, publiziert in: ASA 77 S. 281 ff., S. 308). Sanierungsmassnahmen dürfen auch nicht dazu führen, dass nach der Ausbuchung der Verluste ein Betrag zur Bildung von Reserven verbleibt. Daraus ergibt sich, dass der Teil eines Forderungsverzichts, welcher den Verlustvortrag übersteigt, nicht in den Genuss eines Erlasses kommen darf (THOMAS JAUSSI/ROLAND SCHWEIGHAUSER/MARKUS PFIRTER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben, Muri/Bern 2007, S. 38). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz betrifft die Bildung einer Sanierungsreserve, welche im laufenden Geschäftsjahr zur Vornahme von geplanten Sanierungsmassnahmen wieder aufgelöst wird (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.2; BAUMGARTNER, a.a.O., N. 37 zu Art. 12 StG; WINZAP, a.a.O., N. 15 zu Art. 12 StG; KUNZ/BRÜGGER, a.a.O., S. 269).

3.1.2 Eine offene Sanierung ist gegeben, wenn das Aktienkapital zwecks Eliminierung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend wieder erhöht wird. Bei der stillen Sanierung werden die Verluste der Gesellschaft mittels Forderungsverzichten oder A-fonds-perdu-Beiträgen der Aktionäre gedeckt (HANSJÖRG GRAF, Verträge zwischen Konzerngesellschaften unter besonderer Berücksichtigung der Sanierungsleistungen und Sicherungsgeschäfte, Bern 1988, S. 118 ff.; RUDOLF LANZ, Kapitalverlust, Überschuldung und Sanierungsvereinbarung, Winterthur 1985, S. 171 f.; CONRAD STOCKAR, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 5/82, S. 2 [hiernach: Erlass]). Die Mittelbeschaffung muss allerdings nach aussen – mithin auch für die Steuerbehörden – erkennbar zum Zweck der Weiterexistenz eines notleidenden Unternehmens erfolgt sein (MARKUS EDELMANN, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssanierung, Zürich 1976, S. 30). Wie im Bereich der direkten Bundessteuer können

somit Sanierungen an sich auch dann zu einem Erlass der Emissionsabgabe führen, wenn sie nicht auf dem Weg der Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung des Grundkapitals, sondern auf demjenigen des Forderungsverzichts oder von A-fonds-perdu-Zuschüssen von Aktionären durchgeführt wurden (Entscheidung des Bundesrates vom 20. Dezember 1999, publiziert in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.78 E. 4.1, vom 1. April 1992, publiziert in: VPB 57.20 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.3).

3.2 Bei Anerkennung der Sanierung wird nach der Verwaltungspraxis das Vorliegen einer offenbaren Härte vermutet und der Erlass grundsätzlich gewährt. Keine offenbare Härte liegt jedoch praxismässig vor, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückzuführen ist oder wenn die Gesellschaft nicht mit genügendem Eigenkapital ausgestattet war (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.2; WINZAP, a.a.O., N. 27 zu Art. 12 StG).

4.

4.1 In ihrer Praxis geht die ESTV davon aus, dass bei einem Forderungsverzicht des Gesellschafters unter der Bedingung des Wiederauflebens der Forderung (Forderungsverzicht mit Besserungsabrede) nicht von einer Sanierung die Rede sein kann. Die ESTV ist weiter der Ansicht, dass es an der offenbaren Härte fehle, wenn sich Gesellschafter auf diese Weise die Möglichkeit schaffen, sich zu einem späteren Zeitpunkt für die Sanierung zu «entschädigen» (Entscheidung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 17. Juli 1979, publiziert in: ASA 49 S. 139 E. 6). Diese Ansicht wird von der Lehre kritisiert (PETER RIEDWEG, Steuerliche Aspekte der Sanierung, in: ST 4/1995, S. 247 ff., S. 250; WINZAP, a.a.O., N. 35 zu Art. 12 StG; STEPHAN KUHN, Sanierung von Aktiengesellschaften, in: ST 12/1993, S. 879 ff., S. 886; gleicher Meinung wie die ESTV: STOCKAR, Erlass, S. 4; STOCKAR, a.a.O., Fallbeispiel Nr. 34, S. 127 f. und S. 209 f.).

4.2 Erlass und Stundung nach Art. 12 StG bedingen, dass eine offene oder stille Sanierung vorliegt (E. 3.1). Der Begriff der Sanierung wird weder im Stempelsteuergesetz noch in der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben (StV, SR 641.101) näher umschrieben. Der Begriff kommt sowohl im Handelsrecht wie auch im Steuerrecht vor (nebst dem hier interessierenden Art. 12 StG siehe

auch Art. 31 Abs. 2 und Art. 67 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] sowie Art. 10 Abs. 3 und Art. 25 Abs. 3 des Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Der Begriff der Sanierung wird aber auch in den genannten Erlassen nicht weiter umschrieben, weshalb er anhand von Lehre und Praxis zu konkretisieren ist, wobei das Begriffsverständnis im Handels- und im Steuerrecht nicht übereinzustimmen brauchen (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, N. 23 zu Art. 67 DBG).

4.3 Nach dem steuerrechtlichen Sanierungsbegriff, der enger ist als der handelsrechtliche, werden unter dem Begriff der Sanierung Massnahmen verstanden, die zur Wiederherstellung des kapitalmässigen Gleichgewichts einer in Not geratenen Gesellschaft getroffen werden, wobei die Not ausdrückt, dass die Unternehmung Verluste erlitten hat, und demzufolge die aufgrund der Sanierung erzielten Gewinne aus steuerrechtlicher Sicht zur Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen zu verwenden sind (PETER ATHANAS/CHRISTOPH SUTER, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in: VITO ROBERTO [Hrsg.], Sanierung der AG, Ausgewählte Rechtsfragen für die Unternehmenspraxis, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2003, S. 191 ff., S. 192 f.; LOCHER, a.a.O., N. 25 zu Art. 67 DBG; PETER BRÜLISAUER/ANDREAS HELBING, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N. 19 zu Art. 67 DBG; PETER REINARZ, Die Unternehmens-Sanierung im Lichte des Aktien- und des Steuerrechtes, in: Aktuelle Juristische Praxis 4/1997, S. 443 ff., S. 445 f.; RIEDWEG, a.a.O., S. 247). Steuerrechtliche Sanierungsmassnahmen bilden deshalb nur Kapitalherabsetzungen (eventuell mit anschliessender Kapitalerhöhung), Forderungsverzichte oder A-fonds-perdu-Zuschüsse (Entscheid des Bundesrates vom 21. Februar 1996, publiziert in: VPB 61.95 E. 3.2; LOCHER, a.a.O., N. 26 zu Art. 67 DBG).

4.4 Bei einem Forderungsverzicht, der mit einem Besserungsschein verbunden ist, handelt es sich um einen definitiven Forderungsverzicht der Gesellschafter, sodass das Schuldverhältnis untergeht. Es geht nicht darum, dass die zu sanierende Gesellschaft später eine alte Schuld zu tilgen hätte, sondern dass den Gesellschaftern die Möglichkeit geboten wird, den Verlust, den sie durch Verzicht auf ihre Forderung erlitten haben, aus den Mitteln der Gesellschaft wieder einzuho-

len (vgl. bereits zur Couponabgabe: Urteil des Bundesgerichts vom 24. November 1950, publiziert in: ASA 20 S. 397 E. 2). Deshalb lassen sich die Gesellschafter von der sanierungsbedürftigen Gesellschaft zusichern, dass ihnen – sobald es der betroffenen Gesellschaft besser geht – der ganze oder zumindest ein Teil des untergegangenen, ursprünglichen Forderungsbetrages bezahlt wird. Im Unterschied zum Genussschein, welcher ein gesellschaftsrechtliches Beteiligungsrecht verkörpert, handelt es sich beim Besserungsschein um ein rein schuldrechtliches Institut. Mit dem Besserungsschein wird vertraglich und zu Lasten der Gesellschaft unter aufschiebender Bedingung eine Geldleistung für den Zeitpunkt des Vorliegens von Geschäftsgewinnen versprochen. Entsprechend stellt der Besserungsschein – wie erwähnt – zwar einen definitiven Forderungsverzicht dar, der aber mit einer bedingten Zahlungsverpflichtung der sanierten Gesellschaft verbunden ist (WINZAP, a.a.O., N. 35 zu Art. 12 StG; RIEDWEG, a.a.O., S. 250; FELIX SCHALCHER, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 2008, S. 273; PETER BÖCKLI, Schweizerisches Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009 [hier-nach: Aktienrecht], S. 648 f.; REINARZ, a.a.O., S. 457; KUNZ/BRÜGGER, a.a.O., S. 276; KUHN, a.a.O., S. 884).

4.5 Der Besserungsschein wird von einem Teil der Lehre als gesellschaftsrechtlich problematisch eingestuft, weil er auf rein schuldrechtlicher Grundlage eine künftige Geldleistung zulasten der Gesellschaft verspricht. Dadurch werde ausserhalb der körperschaftlichen Transparenz rein vertragsrechtlich ein Gewinnanteil mit einem Vorrecht gegenüber den Aktionären begründet, was gegen das Aktienrecht verstosse (BÖCKLI, Aktienrecht, S. 648 f.; SCHALCHER, a.a.O., S. 274 f.). Es wird denn auch dafür plädiert, dass eine Kapitalzuführung unter Rückzahlungsvorbehalt als Rechtsfolge die Nichtigkeit des Anspruchs auf Rückzahlung habe (PETER BÖCKLI, Der Rangrücktritt im Spannungsfeld von Schuld- und Aktienrecht, in: Festgabe zum 60. Geburtstag von Walter R. Schlupe, Innominatverträge, Zürich 1988, S. 339 ff. [hier-nach: Rangrücktritt], S. 349 und S. 356 f.; KUHN, a.a.O., S. 884). Dennoch hat der Forderungsverzicht – auch wenn mit einer (allenfalls nichtigen) Besserungsabrede verbunden – den definitiven Untergang der Forderung zur Folge. Der aufgrund des Forderungsverzichts des Gesellschafters erzielte Sanierungsgewinn der notleidenden Gesellschaft kann denn auch zur Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen verwendet werden, was zur Sanierung der Gesellschaft im oben (E. 3.1 und E. 4.3) definierten Sinne führt.

4.6 Im Übrigen werden Leistungen zur Erfüllung der wiederauflebenden Forderung steuerrechtlich wie Dividendenzahlungen behandelt und unterliegen somit der Verrechnungssteuer. Dergestalt wird der mit einer Besserungsabrede verbundene Forderungsverzicht im Ergebnis einer erfolgten Zuzahlung gleichgestellt (vgl. BAUMGARTNER, a.a.O., N. 6 und 33 zu Art. 12 StG). Die zu sanierende Gesellschaft verspricht nämlich mit der Ausgabe von Besserungsscheinen eine Gewinnvorwegnahme oder -ausschüttung zu einem späteren Zeitpunkt, was – mit Bezug auf den Erlass der Emissionsabgabe – nicht zu beanstanden ist. Der Aktionär oder Partizipant-Gläubiger, der auf seine Forderung verzichtet, kann nach dem von ihm selbst gewählten Mechanismus sich nur aus einem zukünftigen Zuwachs von Nettoaktiven (über einen vorausbestimmten Pegelstand hinaus) bezahlt machen. Dieser Zuwachs ist aktienrechtlich – und somit auch buchhalterisch – notwendigerweise Gewinn, weil der Zuwachs aus der Erfolgsrechnung herrührt, und weil umgekehrt, nach dem gewählten Mechanismus, das allmähliche Wiederaufleben der Forderung zufolge fortschreitender Gesundung der Gesellschaft in der Erfolgsrechnung nicht als Aufwandposten erscheinen kann. Eine Entnahme direkt zulasten der Bilanz ohne Aufwandposten in der Erfolgsrechnung aber wäre eine verbotene Einlagerückgewähr gemäss Art. 680 Abs. 2 OR und wäre nur möglich im Kapitalherabsetzungsverfahren (vgl. BÖCKLI, Rangrücktritt, S. 350).

4.6.1 In Bezug auf die bilanzielle Behandlung des Besserungsscheins erhellt aus dem Gesagten, dass das darin enthaltene Zahlungsverprechen nicht sogleich in der Bilanz als Fremdkapital gebucht werden kann, wie dies in der Lehre z.T. postuliert wird (ATHANAS/SUTER, a.a.O., Fn. 18). Damit würde zudem eine Bilanzsanierung verunmöglicht (SCHALCHER, a.a.O., S. 274). Auch ein Ausweis als Eventualverbindlichkeit im Anhang erscheint nicht möglich (LUKAS GLANZMANN, Die Pflichten des Verwaltungsrates und der Geschäftsführung in finanziellen Krisensituationen, in: VITO ROBERTO [Hrsg.], Sanierung der AG, Ausgewählte Rechtsfragen für die Unternehmenspraxis, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2003, S. 19 ff., S. 57; in diesem Sinne auch SCHALCHER, a.a.O., S. 274). Somit kann das Wiederaufleben der Schuld keinen abzugsfähigen Aufwand darstellen; die Rückzahlung der Schuld erfolgt aus versteuertem Gewinn (ATHANAS/SUTER, a.a.O., S. 199).

4.6.2 Es gibt somit – trotz gesellschaftsrechtlichen Bedenken betreffend die Abgabe von Besserungsscheinen an die Aktionäre – keinen stichhaltigen Grund, den Forderungsverzicht, der mit einer Besse-

rungsabrede verbunden wird, stempelsteuerrechtlich anders zu behandeln als einen Forderungsverzicht ohne solche Abrede.

4.7 Die Stellung der Partizipanten unterscheidet sich im Übrigen stempelsteuerrechtlich nicht von derjenigen der Aktionäre. Dementsprechend ist der Forderungsverzicht eines Partizipanten analog zu behandeln wie jener eines Aktionärs (vgl. Art. 656a ff. OR). Das geltende Recht macht den Partizipationsschein faktisch zur stimmrechtslosen Aktie und räumt dem Partizipanten grundsätzlich die gleichen Vermögensrechte ein wie einem Aktionär, nicht dagegen das Stimmrecht und die damit zusammenhängenden Rechte (Art. 656f Abs. 1 und Art. 656c Abs. 1 OR; ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl., Bern 2007, § 16 Rz. 332).

5.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin per Quartalsabschluss vom 30. September 2004 einen Bilanzverlust von Fr. 7'019'963.-- und eine Unterbilanz von Fr. 219'963.-- auswies. Die beiden Partizipanten X._____ AG und Y._____ AG verzichteten in der Folge gemäss Sanierungsvereinbarung vom 7. Januar 2005 im Umfang von total Fr. 7 Mio. auf ihre Darlehensforderungen von insgesamt Fr. 10 Mio. Mit diesen Forderungsverzichten wurde der Bilanzverlust der Beschwerdeführerin fast vollständig gedeckt. Reserven wurden keine gebildet. Es erweist sich als unbestritten, dass sich die Stellung der Partizipanten stempelsteuerrechtlich nicht von derjenigen der Aktionäre unterschied (vgl. E. 4.7 hievor). Nicht Streitgegenstand bildet weiter, dass die Forderungsverzichte der Partizipanten als Zuschüsse der Emissionsabgabe von 1% auf dem Betrag des Zuschusses unterlagen (vgl. E. 2.2 hievor). Die Steuerforderung wurde von der Beschwerdeführerin denn auch am 2. März 2005 vorbehaltlos beglichen. Zu prüfen ist im Folgenden einzig, ob die Emissionsabgabe erlassen werden kann.

5.1 Die beiden Partizipanten X._____ AG und Y._____ AG haben gemäss Sanierungsvereinbarung vom 7. Januar 2005 vorbehaltlos und unwiderruflich im Umfang von total Fr. 7 Mio. auf ihre Darlehensforderungen verzichtet. Die entsprechende Sanierungsbuchung wurde am 30. September 2004 vorgenommen; die Unterbilanz der Beschwerdeführerin war damit fast vollständig beseitigt. Die Gesellschaft war somit zum Zeitpunkt der Umsetzung der Sanierungsmassnahmen, welcher allein massgebend ist (vgl. E. 4.9 hievor), vollständig saniert. Obschon

die Beschwerdeführerin sich gemäss Sanierungsvereinbarung vom 7. Januar 2005, abhängig vom Jahresgewinn und von der Erfüllung weiterer Bedingungen, zu künftigen Zahlungen an die Partizipanten verpflichtet hatte, war sie zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts auch *nachhaltig* saniert. Die (aufschiebend bedingten) Verpflichtungen der Gesellschaft waren nicht derart gestaltet, dass sie Nachhaltigkeit der Sanierung in Frage zu stellen vermochten. Dem Forderungsverzicht – obwohl verbunden mit einer Besserungsabrede – kam unbestrittenermassen Eigenkapitalcharakter zu; er unterlag denn auch der Emissionsabgabe. Dass später allenfalls Zahlungen an die Sanierenden geschuldet sind, vermag stempelsteuerrechtlich nicht zu schaden, da solche ohnehin aus dem Gewinn zu zahlen sind und nichts mit dem Wiederaufleben einer Forderung zu tun haben. Nicht der Forderungsverzicht war nämlich bedingt erfolgt, sondern die spätere Besserungszahlung.

5.2 Die Vorinstanz macht geltend, es mangle an einer offenbaren Härte, wenn bereits im Zeitpunkt der Leistung des Sanierenden eine spätere Entschädigung hierfür versprochen werde. Dieses Argument geht fehl. Wie die Beschwerdeführerin richtigerweise geltend gemacht hat, sind Überlegungen zum Opfer des Sanierenden bei der Emissionsabgabe fehl am Platz. Leistungsfähigkeitsüberlegungen, welche die Erleichterungsmassnahmen rechtfertigen, können nur die abgabepflichtige Beschwerdeführerin betreffen. Diese war im konkreten Fall und zum Zeitpunkt der Sanierung (30. September 2004), der allein entscheidend ist, unbestrittenermassen sanierungsbedürftig; eine verdeckte Gewinnausschüttung lag nicht vor und es ist auch nicht erstellt, dass die Gesellschaft mit ungenügend Eigenkapital ausgestattet gewesen wäre (vgl. E. 3.2 hievor). Dass sie versprach, später, nach erfolgter Gesundung, allenfalls Besserungszahlungen zu leisten, vermag ihre Sanierungsbedürftigkeit nicht in Frage zu stellen. Die offenbare Härte war gegeben.

5.3 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen und der angefochtene Entscheid der ESTV aufzuheben. Die im Streit liegende Emissionsabgabe von Fr. 70'000.-- ist nach Art. 12 StG zu erlassen und der von der Beschwerdeführerin überwiesene Betrag zuzüglich Verzugszins zu 5% (in analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabga-

ben [SR 641.153] i.V.m. Art. 29 StG; BGE 108 Ib 12 E. 3) zurückzuerstatten.

6.

6.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 3'000.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuerstatten.

6.2 Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE muss vorliegend über die Entschädigung aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden muss (vgl. zum Ganzen: Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1481/2006 vom 23. Juli 2007). Unter diesen Umständen ist die Parteientschädigung ermessensweise auf Fr. 4'500.-- (MWST inbegriffen) festzusetzen.

7.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 22. Juli 2008 wird aufgehoben.

2.

Die Emissionsabgabe von Fr. 70'000.-- wird vollumfänglich erlassen. Die von der Beschwerdeführerin bezahlte Emissionsabgabe in der Höhe von Fr. 70'000.-- ist zuzüglich Verzugszins von 5% seit dem 2. März 2005 durch die Beschwerdegegnerin zurückzuerstatten.

3.

Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

4.

Die ESTV hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 4'500.-- auszurichten.

5.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh

Urban Broger

Versand am 19. Juli 2010