



## **Urteil vom 19. April 2018**

---

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Pascal Mollard,  
Gerichtsschreiber Beat König.

---

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
**B.\_\_\_\_\_ AG,**  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Emissionsabgabe.

**Sachverhalt:****A.**

C.\_\_\_\_\_ hielt 37.5 % der Aktien der in G.\_\_\_\_\_ domizilierten D.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: D.\_\_\_\_\_). Die restlichen Anteile an dieser Gesellschaft wurden von zwei weiteren Privatpersonen, nämlich von E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_, gehalten.

Im Jahre 2012 kaufte die von C.\_\_\_\_\_ zu 100 % beherrschte A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: A.\_\_\_\_\_) die von E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ gehaltenen Beteiligungen an der D.\_\_\_\_\_. Im Anschluss an diesen Kauf erwarb die A.\_\_\_\_\_ mit Vertrag vom 15. Dezember 2012 die C.\_\_\_\_\_ gehörenden D.\_\_\_\_\_ -Aktien, und zwar zum Nominalwert von insgesamt Fr. 75'000.-.

Mit einem weiteren, ebenfalls auf den 15. Dezember 2012 datierenden Kaufvertrag übertrug C.\_\_\_\_\_ der A.\_\_\_\_\_ sämtliche Stammanteile der in H.\_\_\_\_\_ domizilierten I.\_\_\_\_\_ Sagl (nachfolgend: I.\_\_\_\_\_). Der Kaufpreis entsprach dem Nennwert dieser Stammanteile an der I.\_\_\_\_\_ von insgesamt Fr. 20'000.-.

**B.**

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) erblickte in den beiden, jeweils zum Nennwert erfolgten Verkäufen der von C.\_\_\_\_\_ gehaltenen D.\_\_\_\_\_ - und I.\_\_\_\_\_ -Beteiligungen an die A.\_\_\_\_\_ emissionsabgabepflichtige Zuschüsse des Aktionärs an die A.\_\_\_\_\_ in der Höhe der Differenz zwischen den Kaufpreisen und den jeweils höheren Verkehrswerten der Beteiligungen. Deshalb erhob sie bei der A.\_\_\_\_\_ in Zusammenhang mit diesen Verkäufen die Emissionsabgabe (von 1 % auf den Zuschussbeträgen von Fr. 1'699'500.- und Fr. 912'000.-) im Betrag von Fr. 26'115.- zuzüglich Verzugszins von 5 % ab dem 15. Januar 2013 (Entscheid der ESTV vom 9. Mai 2016).

**C.**

Mit Einsprache vom 26. Mai 2016 machte die A.\_\_\_\_\_ geltend, sie schulde keine Emissionsabgabe, weil die beiden Zuschüsse im Rahmen einer von der Abgabe ausgenommenen Umstrukturierung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) erfolgt seien.

**D.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) wies das Rechtsmittel mit Einspracheentscheid vom 31. Mai 2017 vollumfänglich ab. Zur Begründung führte die ESTV aus, dass weder der Erwerb der Beteiligung von 37,5 % an der D.\_\_\_\_\_ noch der Erwerb der Beteiligung von 100 % an der I.\_\_\_\_\_ als Quasifusion zu qualifizieren seien. Aus diesem Grund greife der von der A.\_\_\_\_\_ angerufene Abgabebefreiungstatbestand nicht.

**E.**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht vom 22. Juni 2017 lässt die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beantragen, unter Kosten- sowie Entschädigungsfolge und unter Aufhebung des Einspracheentscheids der Vorinstanz vom 31. Mai 2017 sei auf die Erhebung der Emissionsabgabe im Zusammenhang mit dem Erwerb der D.\_\_\_\_\_ - und I.\_\_\_\_\_ -Beteiligungen von C.\_\_\_\_\_ im Jahr 2012 zu verzichten.

**F.**

Mit Vernehmlassung vom 3. August 2017 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**G.**

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird – soweit entscheidrelevant – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV, also eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]).

Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Auf die im Übrigen mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.3** Verwaltungsverordnungen (wie Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind für die Justizbehörden nicht verbindlich (ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichte sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrem Entscheid allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 123 II 16 E. 7; Urteile des BVer A-3274/2017 vom 14. Februar 2018 E. 2.3, A-5769/2016 vom 11. April 2017 E. 3.2, A-2675/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.4).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt Stempelabgaben unter anderem auf der entgeltlichen und unentgeltlichen Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften und Stammanteilen inländischer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (sog. Emissionsabgabe; Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 Bst. a Lemma 1 und 2 StG). Der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG gleichgestellt sind Zuschüsse, welche die Gesellschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG). Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG hat die Bedeutung eines Ersatztatbestandes zur Regel von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG und bezweckt, die Vermeidung der Emissionsabgabe auf dem genannten Weg auszuschliessen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 25. Oktober 1972 zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben, BBl 1972 II 1278 ff., 1290; MARCO DUSS et al., in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben*, 2006 [nachfolgend: *Kommentar Steuerrecht II/3*], Art. 5 N. 45).

Zuschüsse können in Form von Bar- oder Sacheinlagen, durch Gutschrift oder Verrechnung oder durch Forderungsverzicht erbracht werden und of-

fen oder verdeckt erfolgen. Gegenstand eines Zuschusses ist im Wesentlichen die Bareinlage, die unterpreisige Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Eigentum (z.B. Sachen, Rechte) und der Erlass von Schulden durch die Gesellschafter (Duss et al., Kommentar Steuerrecht II/3, Art. 5 N. 58). Ein steuerbarer Zuschuss liegt demnach grundsätzlich auch vor, wenn Teilhaber ihrer inländischen Gesellschaft die Beteiligungsrechte an einer anderen von ihnen gehaltenen Gesellschaft zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis veräussern (vgl. Urteil des BGer 2A.149/2006 vom 28. Juni 2006; Duss et al., Kommentar Steuerrecht II/3, Art. 5 N. 66, mit Rechtsprechungshinweisen).

**2.2** Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG sind «Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden», von der Emissionsabgabe ausgenommen.

**2.3** Bei (abgabepflichtigen) Zuschüssen entsteht die Emissionsabgabeforderung im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 Bst. e StG). Massgebend ist dabei grundsätzlich der Zeitpunkt, in welchem der Zuschuss geleistet wird (Urteil des BVGer A-267/2015 vom 13. Juli 2015 E. 2.3; BEAT KÖNIG, in: Kommentar Steuerrecht II/3, Art. 7 N. 46).

Die Abgabeforderung beträgt 1 % des Betrages des Zuschusses (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Bei Einlagen von Sachgütern ist der Verkehrswert im Zeitpunkt ihrer Einbringung massgebend (vgl. Art. 8 Abs. 3 StG).

Die Abgabeforderung wird bei Zuschüssen 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung fällig (vgl. Art. 11 Bst. c StG; siehe zum Zeitpunkt der Abgabentrachtung auch Art. 10 Abs. 1 Bst. a der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben [StV, SR 641.101]).

Auf Abgabebeträgen, die nach Ablauf der gesetzlichen Fälligkeitstermine ausstehen, ist ohne vorgängige Mahnung ein Verzugszins von 5 % pro Jahr geschuldet (vgl. Art. 29 StG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben [SR 641.153]).

**2.4** Für Beteiligungsrechte ist nach Art. 10 Abs. 1 StG die Gesellschaft abgabepflichtig. Aufgrund der Gleichstellung der Zuschüsse mit der Begrün-

derung von Beteiligungsrechten (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG) sind bei Zuschüssen jene inländischen Gesellschaften abgabepflichtig, welche die Zuschüsse erhalten (Urteil des BVGer A-267/2015 vom 13. Juli 2015 E. 2.4, mit Hinweisen).

**2.5** In Ziff. 4.1.7.1 des Kreisschreibens der ESTV Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 5) finden sich folgende Ausführungen zum Begriff der Quasifusion (vgl. dazu auch Ziff. 4.1.1.4 Abs. 2 des Kreisschreibens):

«Bei der Quasifusion erfolgt keine rechtliche Verschmelzung zweier oder mehrerer Gesellschaften, sondern lediglich eine enge wirtschaftliche und beteiligungsrechtliche Verflechtung der zusammengeschlossenen Gesellschaften.

Die Quasifusion ist im Zivilrecht nicht geregelt.

Eine Quasifusion liegt für alle in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern dann vor, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme mindestens 50 Prozent der Stimmrechte an der übernommenen Gesellschaft hält und den Gesellschaftern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 Prozent des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird. Eine Quasifusion bedingt somit eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft.»

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall wird zu Recht nicht in Abrede gestellt, dass die Beschwerdeführerin im Rahmen der Käufe der Beteiligung von 37,5 % an der D.\_\_\_\_\_ und der Beteiligung von 100 % an der I.\_\_\_\_\_ von ihrem Alleinaktionär C.\_\_\_\_\_ Zuschüsse im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG erhalten hat. Die vereinbarten Kaufpreise (von Fr. 75'000.- bzw. Fr. 20'000.-) entsprechen dem Nennwert der übertragenen Beteiligungen. Der Verkehrswert dieser Beteiligungen beträgt nach den insoweit nicht bestrittenen Angaben der ESTV Fr. 1'774'500.- (Beteiligung von 37,5 % an der D.\_\_\_\_\_) bzw. Fr. 932'000.- (Beteiligung von 100 % an der I.\_\_\_\_\_).

Uneinigkeit besteht unter den Verfahrensbeteiligten einzig hinsichtlich der Frage, ob die erwähnten Zuschüsse im Zuge einer Umstrukturierung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG erfolgten und damit gemäss dieser Vorschrift von der Emissionsabgabe ausgenommen sind. Diese Frage ist im Folgenden zu beantworten.

**3.2** Richtigerweise stellt sich die Beschwerdeführerin nicht auf den Standpunkt, die erwähnten Zuschüsse seien im Rahmen einer Fusion erfolgt und deshalb unter die erwähnte Abgabebefreiungsnorm zu subsumieren:

Zwar umfasst der in Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG figurierende steuerrechtliche Begriff der Fusion nicht nur die in Art. 3 ff. des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG, SR 221.301) geregelte Absorption und Kombination, sondern grundsätzlich sämtliche Zusammenschlüsse mit Verschmelzung (echte und unechte Fusion), die eine Übertragung der Aktiven und Passiven einer oder mehrerer Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft mit gleichzeitiger oder anschliessender Auflösung der übertragenden Gesellschaft beinhalten (Urteil des BVerG A-6592/2013 vom 18. September 2014 E. 3.3.1; MADELEINE SIMONEK/MICHAEL NORDIN, in: Kommentar Steuerrecht II/3, Art. 6 N. 35; PASCAL HINNY, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, 2006 [nachfolgend: Kommentar StG], Art. 6 N. 84). Im vorliegenden Fall kann aber schon deshalb nicht von einer Fusion gesprochen werden, weil die D.\_\_\_\_\_ und die I.\_\_\_\_\_ anlässlich der streitbetroffenen Transaktionen nicht aufgelöst wurden.

#### **4.**

Zu klären ist, ob die in Frage stehenden Zuschüsse – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – im Rahmen von Fusionen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG erfolgt sind.

**4.1** Der in Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG figurierende Begriff des der Fusion wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlusses ist gesetzlich nicht definiert. Es handelt sich um einen steuerrechtlich geprägten Begriff, dem die gleiche Bedeutung wie den Begriffen des fusionsähnlichen bzw. fusionsgleichen Zusammenschlusses und der Quasifusion zukommt (vgl. STEFAN OESTERHELT/PASCAL TADDEI, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016 [nachfolgend: Kommentar Umstrukturierungen], § 3 N. 206; MARKUS REICH et al., in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: DBG-Kommentar], Art. 61 N. 99).

## 4.2

**4.2.1** Das Bundesgericht hat die Bedeutung des Begriffes der Fusion wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlusses im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG in seinem Urteil 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 mittels Auslegung ermittelt. Es führte dabei namentlich Folgendes aus (E. 3.3 f. des Urteils):

«**3.3.** Auszugehen ist für die Begriffsbestimmung von der (echten) Fusion. Eine Fusion erfolgt durch Zusammenschluss von zwei oder mehreren Gesellschaften zu einer neuen Gesellschaft (Kombinationsfusion) oder durch Übernahme einer oder mehrerer Gesellschaften durch eine andere Gesellschaft (Absorptionsfusion). Mit der Fusion wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 1 und 2 des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 [FusG; SR 221.301]). Die Fusion wird daher definiert als rechtliche Vereinigung (Verschmelzung) von zwei oder mehreren Gesellschaften durch Vermögensübernahme ohne Liquidation. Wesensmerkmale der Fusion sind die Universalsukzession und die mitgliedschaftliche Kontinuität (Tschäni/Gaberthüel, in: Basler Kommentar, Fusionsgesetz, 2. Aufl. 2015, N. 1 und 6 zu Art. 3 FusG). Soweit es zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erforderlich ist, muss die übernehmende Gesellschaft das Gesellschaftskapital erhöhen (Art. 33 Abs. 1 FusG).

**3.4.** Demgegenüber erscheint die Quasifusion als Zusammenführung von Unternehmen zu einer engen wirtschaftlichen Einheit unter Wahrung der rechtlichen Identität der einzelnen Unternehmen. Im Gegensatz zur echten Fusion kommt es bei diesem Vorgang nicht zu einer rechtlichen Verschmelzung der zusammengeführten Unternehmen, sondern bleiben diese bestehen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 63 zu Art. 61 DBG). Der Zusammenschluss erfolgt vielmehr durch Austausch der Beteiligungsrechte dergestalt, dass die übernehmende Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unter Verzicht auf das Bezugsrecht ihrer Anteilhaber vornimmt. Die neu ausgegebenen Beteiligungsrechte werden sodann den Anteilhabern der zu übernehmenden Gesellschaft gegen Sacheinlage ihrer Beteiligungsrechte in die übernehmende Gesellschaft angeboten. Daneben kann zur Abgeltung auch ein Teil in bar geleistet werden. Die Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft werden somit dank den neu ausgegebenen Beteiligungsrechten zu Anteilhabern der übernehmenden Gesellschaft (Urs R. Behnisch, Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, 1996, S. 14 f.; Reich, a.a.O., N. 63 zu Art. 61 DBG; s. auch Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 3 N. 3 S. 338; Urteil 2A.135/2000 vom 9. November 2001 E. 5b, in: ASA 72 S. 413, StE 2002 B 24.4 Nr. 66, RDAF 2002 II 334 mit weiteren 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 (Behnisch, a.a.O., S. 14 f.).

Eine Quasifusion bedingt somit immer eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft (vgl. Kreisschreiben Nr. 5, Ziff. 4.1.7.1; Ludwig/Tarolli Schmidt, in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, 2. Aufl. 2012, Anhang Steuern [Fusion] N. 79 S. 1240). Wirtschaftlich unterscheidet sich die Quasifusion vom reinen Kauf einer Beteiligung dadurch, dass die bisherigen Aktionäre der übernommenen Gesellschaft weiterhin indirekt an dieser beteiligt bleiben (Uebelhart/Wenger, a.a.O., S. 981).»

**4.2.2** Seinerzeit hatte das Bundesgericht zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des Emissionsabgabebefreiungstatbestandes der Quasifusion bei einer Konstellation erfüllt waren, bei welcher eine Privatperson eine von ihr gehaltene 50%ige Beteiligung an einer Aktiengesellschaft zum Nennwert in eine von ihr vollständig beherrschte andere Aktiengesellschaft eingebracht hatte. Das Bundesgericht erklärte, dass mit diesem Vorgang lediglich ein Kontrollwechsel auf der Aktionärssebene erfolgt sei, indem die 50%ige Beteiligung nach der Übertragung von der Privatperson nicht mehr direkt gehalten, sondern indirekt über die von ihr zu 100 % beherrschte Gesellschaft kontrolliert worden sei. Einzig in Bezug auf das Aktionariat der zu 50 % eingebrachten Gesellschaft, nicht aber hinsichtlich des Aktionariats der anderen Gesellschaft sei damit eine Veränderung eingetreten. Weil kein Austausch von Beteiligungen mit gleichzeitiger Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft erfolgt sei, fehle es an der für die Annahme eines fusionsähnlichen Tatbestandes notwendigen Bedingung einer wirtschaftlichen, vertraglichen oder beteiligungsmässigen Verflechtung der involvierten Gesellschaften. Das Bundesgericht kam mit dieser Begründung zum Schluss, dass im konkreten Fall die Einbringung der 50%igen Beteiligung keine Quasifusion, sondern ein reines Aktienkaufgeschäft bildete (siehe zum Ganzen E. 4.1 des Urteils).

Als nicht stichhaltig erachtete das Bundesgericht im erwähnten Urteil das Vorbringen der betroffenen Gesellschaft, die Einbringung einer 50%igen Beteiligung genüge für das Erfordernis der engen beteiligungsmässigen Verknüpfung. Diesbezüglich führte es zur Begründung aus, die Übertragung der Beteiligung an einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft bewirke keine enge rechtliche und wirtschaftliche Verknüpfung, «wenn nicht auch auf der Ebene der Beteiligten ein Austausch der Beteiligungsrechte stattfindet» (E. 4.4 des Urteils).

**4.2.3** Im genannten Urteil qualifizierte das Bundesgericht ferner unter anderem die von der Verwaltungspraxis für die Steuerneutralität von Quasi-

fusionen aufgestellte Voraussetzung, dass den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 % des effektiven Wertes der übertragenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird (Bar-komponente von höchstens 50 % des Verkehrswertes; vgl. Ziff. 4.1.7.1 des Kreisschreibens Nr. 5 [vgl. vorn E. 2.5]), ausdrücklich als nicht zu streng (Urteil des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.6).

### 4.3

**4.3.1** Die ESTV stützt sich im vorliegenden Fall massgeblich auf das hier vor (E. 4.2) genannte Urteil des Bundesgerichts (vgl. insbesondere E. 2.4 und E. 4.1 des angefochtenen Einspracheentscheids). Sie argumentiert, die gemäss dem Bundesgericht für eine Quasifusion geltenden Erfordernisse einer formellen Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft und eines Austausches von Beteiligungsrechten seien in casu nicht erfüllt.

Demgegenüber stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass aus dem erwähnten Urteil des Bundesgerichts nichts für die Würdigung des vorliegenden Falles abgeleitet werden könne. Ihrer Auffassung nach sei die seinerzeit vom Bundesgericht beurteilte Konstellation rechtswesentlich anders gelagert, weil die seinerzeit von der Privatperson beherrschte Aktiengesellschaft nach der fraglichen Transaktion nur über eine 50%ige Beteiligung an der anderen involvierten Gesellschaft verfügt habe und sie damit nicht in der Lage gewesen sei, die alleinige Kontrolle über zu 50 % übertragene Gesellschaft auszuüben. Der Inhalt des Bundesgerichtsentscheids liege einzig «in den besonderen Kontrollverhältnissen und der wirtschaftlichen Beherrschung» und «nicht in der fehlenden Kapitalerhöhung selbst» (Beschwerde, S. 6).

**4.3.2** Es ist zwar davon auszugehen, dass sich der Sachverhalt, welcher dem genannten Urteil des Bundesgerichts zugrunde lag, insofern von den im gegenwärtigen Verfahren in Frage stehenden Beteiligungskäufen unterscheidet, als die Beschwerdeführerin – anders als die Gesellschaft, in welche die 50%ige Beteiligung seinerzeit eingebracht wurde (vgl. E. 4.2.2) – nach Erwerb der Beteiligungen von C. \_\_\_\_\_ sowohl die D. \_\_\_\_\_ als auch die I. \_\_\_\_\_ vollständig beherrschte. Indessen hat das Bundesgericht in seinem Urteil das Vorliegen einer Quasifusion (anders als damals die Vorinstanz [vgl. Urteil des BVer A-6592/2013 vom 18. September 2014 E. 3.3.2.6 und E. 4.4.2]) nicht etwa mit der Begründung verneint, es könne keine eigentliche Beherrschung im Sinne eines fusionsähnlichen Zusammenschlusses eintreten, wenn die übernehmende

Gesellschaft nicht in die Lage gesetzt werde, an der Generalversammlung der übernommenen Aktiengesellschaft ohne Möglichkeit der Einflussnahme durch andere Aktionäre Beschlüsse im Sinne von Art. 703 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220) zu erwirken. Die konkreten Beteiligungsverhältnisse nach der vollzogenen Transaktion waren mit anderen Worten für den Entscheid des Bundesgerichts beim seinerzeitigen Fall nicht ausschlaggebend.

Stattdessen war für das Bundesgericht – wie aus den vorstehenden Ausführungen (E. 4.2) unzweideutig ersichtlich wird – einzig entscheidend, dass eine Quasifusion «immer eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft» bedinge und diese Voraussetzungen bei der ihm zur Beurteilung vorgelegten Konstellation nicht erfüllt waren (vgl. dazu auch STEFAN OESTERHELT, Voraussetzungen der Quasifusion, in: Steuerrevue [StrR] 70/2015, S. 650 ff., S. 654, wonach das Bundesgericht beim betreffenden Sachverhalt eine Quasifusion «aufgrund der nicht durchgeführten Kapitalerhöhung» und nicht etwa «mangels stimmrechtmässiger Beherrschung der übernommenen Gesellschaft» verneint habe). Vor diesem Hintergrund erweisen sich die hiervor in E. 4.2.1 zitierten Erwägungen des Bundesgerichts auch beim gegenwärtig zu entscheidenden Fall als massgebend, geht es doch vorliegend ebenfalls um die Einbringung von Beteiligungen in eine durch den einbringenden Anteilsinhaber (in casu: C.\_\_\_\_\_) vollständig beherrschte Gesellschaft (bei der hier zu beurteilenden Konstellation: die Beschwerdeführerin).

**4.4** Mit Blick auf die hiervor in E. 4.2.1 genannten Voraussetzungen, dass bei der übernehmenden Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter erfolgen muss und ein Aktien- bzw. Beteiligungstausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft stattzufinden hat, lässt sich im vorliegenden Fall nicht von einer Quasifusion sprechen. Es wurde nämlich weder eine Kapitalerhöhung bei der Beschwerdeführerin durchgeführt noch ein Tausch von Aktien dieser Gesellschaft gegen von C.\_\_\_\_\_ gehaltene Anteile an der D.\_\_\_\_\_ und der I.\_\_\_\_\_ abgewickelt.

Die Beschwerdeführerin macht freilich unter Berufung auf Literaturstellen sinngemäss geltend, es sei aus verschiedenen Gründen nicht sachgerecht und rechtlich nicht haltbar, für das Vorliegen einer Quasifusion die Erfüllung

der erwähnten, vom Bundesgericht genannten Voraussetzungen (Kapitalerhöhung unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter bei der übernehmenden Gesellschaft sowie Aktien- bzw. Beteiligungstausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft) zu fordern.

## **4.5**

**4.5.1** In der Literatur finden sich verschiedene Stellungnahmen zum erwähnten Bundesgerichtsurteil:

**4.5.1.1** Teilweise wird ausgeführt, das Bundesgericht hätte, «wenn die Quasifusion wirtschaftlich einer Fusion gleichkommen soll», «den Schluss ziehen müssen, dass die Kapitalerhöhung bei Fusionen und Quasifusionen zwar oft anzutreffen sei, aber nicht zwingend vorgenommen werden müsse» (TOBIAS ROHNER, Bundesgerichtsentscheid zur Quasifusion, in: Expert Focus [EF] 12/2015, S. 1033 ff., S. 1035). Bei einer echten Fusion ergebe sich nämlich aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes (bzw. aus Art. 9 Abs. 1 FusG, wonach bei der Absorptionsfusion die übernehmende Gesellschaft das Kapital [nur] erhöhen muss, «soweit es zur Wahrung der Rechte der Gesellschafterinnen und Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft erforderlich ist»), dass eine Kapitalerhöhung nicht in jedem Fall erforderlich sei. Es sei daher nicht einzusehen, weshalb bei einer Quasifusion höhere Hürden gelten sollen als bei einer echten Fusion (ANDREAS HELBING/MICHAEL FELBER, in: Kommentar Umstrukturierungen, § 9 N. 214; ebenso ROHNER, EF 12/2015, S. 1035, mit dem Hinweis, dass bei einer Fusion von Schwestergesellschaften, welche beide zu 100 % durch den gleichen Aktionär gehalten werden, keine Kapitalerhöhung erforderlich sei). Die bundesgerichtliche Anknüpfung an das Vorliegen einer formellen Kapitalerhöhung habe die sachwidrige Konsequenz, dass selbst eine Kapitalerhöhung im Umfang von einer Aktie (im Extremfall im Betrag von nur einem Rappen) zu einer Abgabebefreiung des gesamten Zuschusses infolge Quasifusion führe, obschon sich mit einer solchen Kapitalerhöhung an der massgeblichen engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen den involvierten Aktiengesellschaften nichts ändere (HELBING/FELBER, Kommentar Umstrukturierungen, § 9 N. 214; OESTERHELT, a.a.O., S. 652; ders./PASCAL TADDEI, Kommentar Umstrukturierungen, § 3 N. 246; ROHNER, EF 12/2015, S. 1035; kritisch zum Erfordernis der Kapitalerhöhung auch REICH et al., DBG-Kommentar, Art. 61 N. 118; vgl. zum Ganzen auch TOBIAS ROHNER, Quasifusionen – eine Bestandesaufnahme aus steuerrechtlicher Sicht, in: IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2017/3, S. 248 ff., S. 250 und S. 252).

**4.5.1.2** Weiter wird der Standpunkt vertreten, es könne mit Blick darauf, dass statt auf die rechtliche Ausgestaltung auf den wirtschaftlichen Gehalt abzustellen sei, nicht von Belang sein, ob der Zuschuss offen (durch Kapitalerhöhung) oder verdeckt erfolge (OESTERHELT, a.a.O., S. 653; ROHNER, EF 12/2015, S. 1035). Es gelte zu berücksichtigen, dass ein Teil des Zuschusses dann, wenn die übertragene Gesellschaft stille Reserven habe oder ein Goodwill bestehe, immer verdeckt sei, weil stille Reserven der übertragenen Beteiligung bei der übernehmenden Gesellschaft infolge des Erfordernisses der doppelten Buchwertverknüpfung nicht aufgedeckt werden dürften (OESTERHELT, a.a.O., S. 653).

Unter Hinweis auf die (angebliche) Massgeblichkeit des wirtschaftlichen Ergebnisses wird auch als irrelevant erachtet, ob die Transaktion zivilrechtlich gesehen als Sacheinlage oder als Verkauf (zu maximal 50 % des Verkehrswertes) ausgestaltet ist (OESTERHELT, a.a.O., S. 653; ders./TADDEI, Kommentar Umstrukturierungen, § 3 N. 247 f.; REICH et al., DBG-Kommentar, Art. 61 N. 119).

**4.5.1.3** Das nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für eine Quasifusion geltende Erfordernis einer formellen Kapitalerhöhung steht gemäss einer in der Literatur vertretenen Auffassung auch im Widerspruch zur «Logik der stempel- und direktsteuerlichen Gleichstellung von Nennwert und Kapitaleinlagen» (HELBING/FELBER, Kommentar Umstrukturierungen, § 9 N. 214, mit Hinweis auf HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil I § 2 N. 988 ff.). Mit diesem Erfordernis werde verkannt, dass der Steuergesetzgeber die Unterscheidung zwischen Nominalkapital und Kapitaleinlagereserven mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips in den Hintergrund habe rücken wollen (HELBING/FELBER, Kommentar Umstrukturierungen, § 9 N. 214).

**4.5.1.4** Ferner wird erklärt, die Antwort auf die Frage, ob eine für eine Quasifusion hinreichende wirtschaftliche Verflechtung der beteiligten Gesellschaften erfolge, hänge einzig davon ab, ob die übernehmende Gesellschaft die übernommene Gesellschaft im Ergebnis stimmrechtsmässig beherrsche. Die Abgrenzung der Quasifusion vom reinen Veräusserungsgeschäft habe demgegenüber mittels des Kriteriums zu erfolgen, dass bei einer Quasifusion die Barkomponente des Angebotes höchstens 50 % des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung betragen dürfe. Bei der vom Bundesgericht beurteilten Konstellation sei diese Voraussetzung erfüllt gewesen. Überdies habe das Bundesgericht im betreffenden Urteil richtiger-

weise festgehalten, dass sich die Quasifusion vom reinen Kauf einer Beteiligung insofern unterscheidet, als die bisherigen Aktionäre der übernommenen Gesellschaft weiterhin (indirekt) an dieser beteiligt bleiben. Hierzu bedürfe es jedoch bei der übernehmenden Gesellschaft keiner Kapitalerhöhung (siehe zum Ganzen OESTERHELT, a.a.O., S. 652).

Autoren führen überdies aus, im Fall der Einbringung einer Beteiligung in eine durch den einbringenden Aktionär vollständig beherrschte Gesellschaft sei eine Abfindung des übertragenden Aktionärs wirtschaftlich entbehrlich, weil der übertragende Aktionär durch den Wertanstieg der übernehmenden Gesellschaft genügend entschädigt werde. In einer solchen Konstellation liege immer dann ein überwiegender Beteiligungstausch vor und sei stets dann unter Verzicht auf das Erfordernis einer Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft von einer Quasifusion auszugehen, wenn sich die allenfalls ausgerichtete Barentschädigung auf nicht mehr als 50 % des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung belaufe (siehe zum Ganzen OESTERHELT, a.a.O., S. 652; ders./TADDEI, Kommentar Umstrukturierungen, § 3 N. 237 ff.). Gegebenenfalls bedürfe es für eine Quasifusion weder der Hingabe von mittels Kapitalerhöhung geschaffener Aktien noch der Ausgabe von Treasury Shares (bzw. der Ausgabe eigener Aktien der übernehmenden Gesellschaft; vgl. OESTERHELT/TADDEI, Kommentar Umstrukturierungen, § 3 N. 244).

#### **4.6**

**4.6.1** Die vorstehend (in E. 4.5) genannten, in der Literatur geäußerten Anmerkungen zum Urteil des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 erscheinen zwar nicht als von vornherein abwegig. Allerdings hat das Bundesgericht mit diesem Urteil neueren Datums den unbestimmten Rechtsbegriff der Quasifusion (bzw. den unbestimmten Rechtsbegriff des Zusammenschlusses, welcher einer Fusion wirtschaftlich gleichkommt) bereits – wie gesehen – klar und unzweideutig dahingehend konkretisiert, dass es stets einer Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft und eines Austausches von Beteiligungsrechten bedarf. Hinzu kommt, dass das Bundesgericht auch in seinem danach ergangenen Entscheid 2C\_1001/2014 vom 10. August 2015 in E. 3.2 erneut festgehalten hat, dass ein fusionsähnlicher Zusammenschluss im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch bei den Gesellschaftern der übernommenen Gesellschaft bedingt. Damit hat das Bundesgericht die hier in Frage stehenden Ausführungen seines Urteils 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 bestätigt. Es besteht vor diesem

Hintergrund selbst unter Berücksichtigung der genannten Lehrmeinungen kein Anlass, von der – so gesehen – konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen.

**4.6.2** Ins Gewicht fällt im vorliegenden Fall nicht zuletzt, dass der Leitscheid des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 im Wissen um die in der Doktrin abweichende Auffassung gefällt worden ist, weil bereits vorher die Ansicht vertreten wurde, eine formelle Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft bilde kein zwingendes Erfordernis für eine steuerneutrale Quasifusion (vgl. HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 2 N. 988 ff.; siehe auch SIMONEK/NORDIN, Kommentar Steuerrecht II/3, Art. 6 N. 47, wonach eine Kapitalerhöhung für eine nach Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG emissionsabgabebefreite Quasifusion [nur] «in aller Regel» erforderlich ist). Namentlich gab es auch schon Stimmen, wonach

- a) eine Kapitalerhöhung entbehrlich sei, wenn die Inhaber der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft mit den Inhabern der Anteilsrechte an der zu übernehmenden Gesellschaft identisch sind (so MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1–82, 2. Aufl. 2008, Art. 61 N. 64), und
- b) die übernehmende Gesellschaft im Rahmen einer Quasifusion (entgegen der Verwaltungspraxis) ausschliesslich eigene Aktien zur Abgeltung der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft verwenden dürfe (vgl. etwa HINNY, Kommentar StG, Art. 6 N. 91; ders., Steuerfolgen Unternehmenskauf und -verkauf, in: Rudolf Tschäni [Hrsg.]; Mergers & Acquisitions XVI, 2014, S. 257 ff., S. 297 f.; NICOLAS MERLINO/DOMINIQUE MORAND, Fusions, acquisitions et restructurations d'entreprises, 2009, S. 369; PETER UEBELHART/JEAN-DAVID WENGER, Fusionsähnlicher Zusammenschluss, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 11/2004, S. 981 ff., S. 984).

Gegen das Erfordernis einer Kapitalerhöhung war damals nebst dem angeblichen Fehlen einer Grundlage im Gesetz sowie den Materialien (HINNY, Kommentar StG, Art. 6 N. 91) auch schon das hiavor in E. 4.5 genannte Argument der sich im Lichte der Einführung des Kapitaleinlageprinzips aufdrängenden steuerlichen Gleichbehandlung von Kapitaleinlagen und Nennwert ins Spiel gebracht worden (vgl. HOCHREUTENER, a.a.O., Teil I § 2 N. 988 ff.).

Indem das Bundesgericht die Kapitalerhöhung und Ausgabe neuer Beteiligungsrechte trotz dieser – seinerzeit bekannten – Lehrmeinungen ausdrücklich als stets zu erfüllendes sowie nicht bloss formales Kriterium bezeichnete (Urteils des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 E. 3.4 und E. 4.2), hat es die Schwelle für eine (zur Annahme einer steuerneutralen Quasifusion im Zusammenhang mit der Emissionsabgabe) hinreichende wirtschaftliche Verflechtung der beteiligten Unternehmen bewusst höher gesetzt als sie nach Meinung der genannten Vertreter der Doktrin liegen soll. Angesichts des Umstandes, dass der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt in den Punkten, welche das Bundesgericht bei der mit Urteil 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 gewürdigten Konstellation als entscheidungswesentlich erachtete, nicht von der seinerzeit beurteilten Transaktion abweicht (vgl. vorn E. 4.3.2), ist hier dem Bundesgericht zu folgen.

Nach dem Gesagten hat die ESTV zu Recht angenommen, dass der Tatbestand eines fusionsähnlichen Zusammenschlusses im Sinne der hier interessierenden Abgabebefreiungsnorm im vorliegenden Fall schon mangels Kapitalerhöhung bei der Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft nicht gegeben ist.

**4.7** Beim hiervor gezogenen Schluss bleibt es auch bei Berücksichtigung der nicht schon mit den bisherigen Erwägungen widerlegten Vorbringen der Beschwerdeführerin:

**4.7.1** Die Beschwerdeführerin rügt, es ergebe sich nicht aus Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG sowie dessen ratio legis, in Konstellationen wie der vorliegenden, bei welchen eine klare wirtschaftliche Beherrschung bestehe, eine formelle Kapitalerhöhung um mindestens eine Aktie (im Extremfall um bloss einen Rappen) zu verlangen.

Dieses Vorbringen ist schon deshalb haltlos, weil das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 im Rahmen einer *Auslegung* von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG und des darin verwendeten Terminus des einer Fusion wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlusses zum Schluss gelangt ist, dass eine Quasifusion eine Kapitalerhöhung voraussetzt. Hierbei hat das Bundesgericht bezeichnenderweise auch den Zweck dieser Vorschrift, Kapitalbeschaffungen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen steuerlich zu entlasten, mitberücksichtigt (vgl. E. 3.1 des Urteils).

**4.7.2** Die Beschwerdeführerin sieht im fraglichen Erfordernis einer Kapitalerhöhung einen Verstoss gegen das Verbot des überspitzten Formalismus.

Das aus Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) fliessende Verbot des überspitzten Formalismus richtet sich gegen eine prozessuale Formstrenge, welche als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert (anstelle vieler: Urteil des BGer 6A.36/2006 vom 27. Juni 2006 E. 3). Die Berufung auf dieses Verbot ist vorliegend schon deshalb unbegründet, weil das streitige Erfordernis einer Kapitalerhöhung im Lichte des Urteils des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 als materiell-rechtliche Voraussetzung der Abgabebefreiung und nicht als prozessuale Anforderung zu qualifizieren ist. Nichts daran zu ändern vermag die abstrakte Behauptung, dass dieses Erfordernis schon bei einer geringfügigen Kapitalerhöhung (im Extremfall im Umfang einer einzigen Aktie mit einem Nennwert von einem Rappen) erfüllt sein könnte.

**4.7.3** Die Beschwerdeführerin verweist in der Begründung ihres Rechtsmittels auch auf das Urteil des BVer A-1552/2006 vom 22. Juni 2009.

Zwar wurde in dieser Entscheidung das damals von der ESTV für einen fusionsähnlichen Zusammenschluss postulierte Erfordernis, dass die den Anteilshabern der übernommenen Gesellschaft hingegebenen Aktien eigens durch eine Kapitalerhöhung geschaffen worden sind, als bundesrechtswidrig qualifiziert (E. 4.5.3 des Urteils). Diese Einschätzung erscheint indessen aufgrund des zwischenzeitlich ergangenen Urteils des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 (jedenfalls für Konstellationen wie die vorliegende) als überholt. Schon deshalb lässt sich aus dem genannten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten.

**4.7.4** Im Lichte des Urteils des BGer 2C\_976/2014 vom 10. Juni 2015 nicht erheblich ist entgegen der in der Beschwerdeschrift geäusserten Ansicht auch, dass die hier interessierenden Transaktionen sowohl aktiv- als auch passivseitig in die Bilanz der übernehmenden Beschwerdeführerin eingeflossen sind (ausführlich dazu Beschwerde, S. 6). Denn nach dem insoweit klaren Urteil des Bundesgerichts ist auf das tatsächliche Vorliegen einer (formellen) Kapitalerhöhung abzustellen. Fehlt es an einer Kapitalerhöhung, kann daher auch eine allfällige Verbuchung einer Erhöhung des

inneren Wertes der übernehmenden Gesellschaft keine Quasifusion im massgebenden Sinne begründen.

**4.7.5** Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, die Voraussetzungen, dass zum einen eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und zum anderen ein Aktien- bzw. Beteiligungstausch erfolgen müssen, würden in ihrem Fall selbst dann eine steuerneutrale Quasifusion ausschliessen, wenn sie im Zuge der hier in Frage stehenden Transaktionen eine Kapitalerhöhung vorgenommen hätte. Ein Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter würde nämlich in ihrem Fall bedeuten, dass C. \_\_\_\_\_ als (bisheriger) Alleinaktionär keine mittels Kapitalerhöhung neu geschaffenen Aktien der Beschwerdeführerin als Gegenleistung für die eingebrachten Beteiligungen an der D. \_\_\_\_\_ und der I. \_\_\_\_\_ erhalten könnte (vgl. Beschwerde, S. 6 f.).

Selbst wenn bei einer Einbringung einer Beteiligung in eine durch den einbringenden Aktionär vollständig beherrschte Gesellschaft die Voraussetzung, dass die erforderliche Kapitalerhöhung unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter zu erfolgen hat, mit Blick auf die bei einer solchen Konstellation unabhängig vom Bezugsrechtsausschluss gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse bei der übernehmenden Gesellschaft fallenzulassen wäre, hiesse dies nicht, dass für die Bejahung einer Quasifusion bei einem entsprechenden Fall auch vom (vorliegend klarerweise nicht erfüllten) Erfordernis einer formellen Kapitalerhöhung abzusehen wäre. Aus diesem Grund stösst die Beschwerdeführerin mit dem genannten Vorbringen ebenfalls ins Leere.

**4.8** Die Beschwerdeführerin erklärt sodann, das Erfordernis einer Kapitalerhöhung lasse sich nicht mit einer rein zivilrechtlichen Auslegung des englischen Begriffes «shares for shares» begründen. Damit werde nämlich der wirtschaftliche Charakter der Quasifusion verkannt.

Das Bundesgericht ist – wie ausgeführt – gestützt auf eine Auslegung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a<sup>bis</sup> StG zum (vorliegend ausschlaggebenden) Schluss gelangt, dass eine Quasifusion im Sinne dieser Vorschrift eine wirtschaftliche Verflechtung der beteiligten Unternehmen voraussetzt und diese Verflechtung zwingend insbesondere eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft bedingt. Eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise war dabei nicht wegleitend. Zudem wird die mit dem Erfordernis einer Ka-

pitalerhöhung zusammenhängende Annahme, dass (prinzipiell) entsprechend dem englischen Begriff «shares for shares» ein Tausch von Beteiligungen unabdingbar ist, durch die Botschaft des Bundesrats zum Fusionsgesetz gestützt, wird doch dort im Kapitel «Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer» festgehalten, dass unter fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (in Übereinstimmung mit der Fusionsrichtlinie der EU) *Tauschgeschäfte* zu verstehen sind, durch die eine Gesellschaft gegen Hingabe eigener Beteiligungsrechte die Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft erwirbt (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 13. Juni 2000 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [BBl 2000 4337 ff., 4508]).

Die erwähnte Rüge der Beschwerdeführerin ist aus diesen Gründen nicht stichhaltig.

#### 5.

Es steht nach dem Gesagten fest, dass die streitbetroffenen Zuschüsse mangels Anwendbarkeit der Steuerbefreiungsnorm für Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse steuerbar sind. Die Vorinstanz ist folglich zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Beschwerdeführerin aufgrund dieser Zuschüsse Emissionsgaben in Höhe von insgesamt Fr. 26'115.- zuzüglich Verzugszins von 5 % seit dem 15. Januar 2013 schuldet (vgl. zur Abgabenbemessung sowie zum Verzugszins E. 2.3 Abs. 2 ff.).

Damit ist die Beschwerde unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

#### 6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Diese Kosten werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 3'000.- festgesetzt. Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

## **Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: