

Urteilkopf

149 II 462

39. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. Eidgenössische Steuerverwaltung gegen A. AG (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_610/2022 vom 7. September 2023

Regeste (de):

Art. 132 Abs. 1 BV; Art. 83 lit. m, Art. 113 BGG; Art. 6 Abs. 1 lit. k, Art. 12 StG; Erlass der Emissionsabgabe bzw. emissionsabgaberechtlicher Freibetrag.

Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts betreffend den Erlass der Emissionsabgabe ergehen letztinstanzlich; sie können vor Bundesgericht weder mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten noch mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde angefochten werden (E. 1.2).

Charakter und Auslegung der Emissionsabgabe (E. 2).

Der emissionsabgaberechtliche Freibetrag von Fr. 10'000'000.- erfordert in buchungstechnischer Hinsicht die tatsächliche Ausbuchung bestehender Verluste (sachliches Element). Dies hat im Zeitpunkt zu geschehen, in welchem die Sanierungsmassnahme zu verbuchen ist (zeitliches Element; E. 3).

Regeste (fr):

Art. 132 al. 1 Cst.; art. 83 let. m, art. 113 LTF; art. 6 al. 1 let. k, art. 12 LT; remise du droit d'émission respectivement montant exonéré conformément au droit d'émission.

Les décisions du Tribunal administratif fédéral concernant la remise du droit d'émission sont rendues en dernière instance; elles ne peuvent être attaquées devant le Tribunal fédéral ni par un recours en matière de droit public ni par un recours constitutionnel subsidiaire (consid. 1.2).

Caractère et interprétation du droit d'émission (consid. 2).

Le montant de 10'000'000 fr. exonéré conformément au droit d'émission implique la décomptabilisation effective du bilan des pertes existantes (élément matériel). Cela doit se faire au moment où la mesure d'assainissement doit être comptabilisée (élément temporel; consid. 3).

Regesto (it):

Art. 132 cpv. 1 Cost.; art. 83 lett. m, art. 113 LTF; art. 6 cpv. 1 lett. k, art. 12 LTB; rinuncia alla tassa d'emissione rispettivamente importo esente dalla tassa d'emissione.

Le decisioni del Tribunale amministrativo federale sulla rinuncia alla tassa d'emissione sono rese in ultima istanza; esse non possono essere impugnate davanti al Tribunale federale né con un ricorso in materia di diritto pubblico né con un ricorso sussidiario in materia costituzionale (consid. 1.2).

Natura e interpretazione della tassa d'emissione (consid. 2).

L'importo di esenzione dalla tassa d'emissione di fr. 10'000'000 implica dal punto di vista contabile l'effettiva cancellazione delle perdite esistenti (elemento materiale). Questo deve avvenire nel momento in cui la misura di risanamento deve essere contabilizzata (elemento temporale; consid. 3).

BGE 149 II 462 S. 463

Die heutige A. AG hat Sitz in U./ZH. Am 21. September 2015 beschloss sie - damals noch als Gesellschaft mit beschränkter Haftung konstituiert - eine Erhöhung des Stammkapitals von Fr. 1'500'000.- um Fr. 500'000.- auf Fr. 2'000'000.-. Die Liberierung erfolgte durch Verrechnung mit Passivdarlehen (Debt-Equity-Swap). Gleichzeitig kam es zur Umwandlung in eine Aktiengesellschaft, wobei die Aktionärin einen Zuschuss von Fr. 1'083'865'098.15 leistete. Das Aufgeld (Agio) wurde durch Verrechnung mit Passivdarlehen erbracht und den (Kapitaleinlage-)Reserven gutgeschrieben, ohne dass die vorbestehenden Verluste ausgebucht wurden. Im bundesgerichtlichen Verfahren ist einzig noch streitig, ob die A. AG für die Zwecke der Emissionsabgabe den Freibetrag von Fr. 10'000'000.- (Art. 6 Abs. 1 lit. k des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.10]) beanspruchen könne, was das Bundesverwaltungsgericht bestätigt hatte. Das Bundesgericht heisst die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gut. (Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1.

1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 149 II 66 E. 1.3; BGE 149 IV 9 E. 2 Ingress, 97 E. 1 Ingress).

1.2

1.2.1 Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben. Die ESTV ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 1 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben [StV; SR 641.101]).

BGE 149 II 462 S. 464

1.2.2 Im Bereich des Abgaberechts ist die Einheitsbeschwerde (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) grundsätzlich ausnahmslos gegeben (Art. 83 BGG e contrario). Anders verhält es sich insbesondere im Fall von angefochtenen Entscheiden über die Stundung oder den Erlass von Abgaben. Liegt ein derartiger Entscheid vor, ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgeschlossen, es sei denn, es liege eine doppelte Voraussetzung vor. So ist zum einen zu verlangen, dass ein Entscheid über den Erlass der direkten Bundessteuer oder der kantonalen oder kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuer vorliegt und zum andern, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder es sich aus anderen Gründen

um einen besonders bedeutenden Fall handelt (Art. 83 lit. m BGG in der Fassung vom 20. Juni 2014, in Kraft seit 1. Januar 2016 [AS 2015 9]). Sind beide Voraussetzungen erfüllt, führt Art. 83 lit. m BGG im Sinne einer Gegen Ausnahme dazu, dass abgaberechtliche Erlass- und/oder Stundungsentscheide mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar sind. Diese verschafft, verglichen mit der subsidiären Verfassungsbeschwerde (Art. 113 ff. BGG), weitergehende Rügemöglichkeiten (Art. 95 ff. BGG). Fehlt es an der doppelten Voraussetzung, ist zu prüfen, ob die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ergriffen werden könne. Diese findet indes nur Anwendung, soweit der Entscheid über die Stundung oder den Erlass von Abgaben von einer letzten kantonalen Instanz ausgeht (Art. 113 BGG). Daran fehlt es hier, nachdem ein Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts angefochten wird. Bei diesem handelt es sich um eine eidgenössische Instanz. Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet insofern letztinstanzlich (Urteile 2C_374/2021 vom 14. Mai 2021 E. 2.3; 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 1.3 und 3.3). Aus dem StG geht nichts hervor, was Art. 83 lit. m BGG zurückzudrängen vermöchte.

Das Bundesverwaltungsgericht hat den Erlass der Emissionsabgabe im Umfang von Fr. 10'165'447.- gewährt (hinten E. 2.1). Dies kann im bundesgerichtlichen Verfahren nicht mehr angefochten werden, weshalb das Bundesverwaltungsgericht in diesem Umfang letztinstanzlich entschieden hat. Der angefochtene Entscheid ist diesbezüglich in (Teil-)Rechtskraft erwachsen.

1.2.3 Ebenfalls nicht mehr streitig ist im bundesgerichtlichen Verfahren, ob die auf den Freibetrag von Fr. 10'000'000.- entfallende

BGE 149 II 462 S. 465

Emissionsabgabe im Betrag von Fr. 100'000.-, welche die Abgabepflichtige unter Vorbehalt entrichtet hatte, im Fall ihrer Rückerstattung zu einem Vergütungszins zu führen habe (was die Vorinstanz bejaht hat). Die ESTV hat diesen Aspekt nicht angefochten, sodass dies für das Bundesgericht verbindlich ist. Gemäss Art. 107 Abs. 1 BGG gilt, dass das Bundesgericht über die Anträge der Parteien nicht hinausgehen darf (ne eat iudex ultra petita partium; BGE 149 V 2 E. 11.2; zur Dispositionsmaxime im Abgaberecht zuletzt BGE 149 II 290 E. 3.2.1 mit Hinweisen; Urteil 9C_32/2023 vom 12. Juli 2023 E. 2.1).

1.2.4 Auf die Beschwerde ist im Rahmen des Dargelegten einzutreten. (...)

2.

2.1 Dem besseren Verständnis halber ist vorab die Ausgangslage tabellarisch darzustellen, wobei die Sichtweisen von ESTV und Bundesverwaltungsgericht, wie diese im vorinstanzlichen Verfahren vertreten wurden, gegenübergestellt werden sollen:

Berechnung der Emissionsabgabe

Gemäss ESTV

Gemäss BVGer

Nennwert der ausgegebenen Aktien

500'000

500'000

Agio

1'083'865'098

1'083'865'098

Zwischentotal

1'084'365'098

1'084'365'098

Minus Gebühren (Beurkundung, Handelsregister)

-31'057

-31'057

Minus Freibetrag (max. 10'000'000)

0

-10'000'000

Zwischentotal

101.00%

1'084'334'041

1'074'334'041

Netto-Ausgabepreis (100/101)

100.00%

1'073'598'060

1'063'697'070

Zu entrichtende Emissionsabgabe

1.00%

10'735'981

10'636'971

Differenz

99'010

Bereits entrichtete Emissionsabgabe

Formular 4 vom 21. September 2015

466'524

466'524

Formular 3 vom 25. September 2015

5'000

5'000

Zwischentotal

471'524

471'524

Grundsätzlich noch zu entrichten

10'264'457

10'165'447

Erläss

0

-10'165'447

Verbleibt zu entrichten

10'264'457

0

Der Erlass der Emissionsabgabe ist vor Bundesgericht nicht mehr streitig (bzw. kann es aus prozessualen Gründen nicht mehr sein; vorne E. 1.2.2). Der Streitgegenstand im bundesgerichtlichen Verfahren beschränkt sich damit auf die Differenz von Fr. 99'010.-. Streitig und zu prüfen bleibt, ob die Abgabepflichtige den emissionsabgaberechtlichen Freibetrag im Sinne von Art. 6 Abs. 1 lit. k StG

BGE 149 II 462 S. 466

in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009 (AS 2008 2893), beanspruchen könne, dies insbesondere unter dem Aspekt der "Beseitigung" vorbestehender Verluste.

2.2

2.2.1 Die auf die Ermächtigungsnorm von Art. 132 Abs. 1 BV gestützten eidgenössischen Stempelabgaben fallen unter die "Verkehrssteuern" (so bereits AMSTUTZ/WYSS, Das eidgenössische Stempelsteuerrecht, 1930, N. 1 zu Art. 1 des damaligen Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben [BBl 1917 IV 225; nachfolgend: StG 1917], in Kraft vom 1. April 1918 [AS 1918 59]bis zum 1. Januar 1975 [AS 1974 11]). Es handelt sich bei ihnen um Rechtsverkehrssteuern ("impôts sur les transactions juridiques"; BGE 143 II 350 E. 2.2; BGE 140 II 16 E. 3.4.1; BGE 108 Ib 450 E. 5; 61 I 285 E. 1a; PETER HONGLER, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl. 2023, N. 5 zu Art. 132 BV; MADELEINE SIMONEK, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2014, N. 10 zu Art. 132 BV; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, in: Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [nachfolgend: Komm. StG], 2. Aufl. 2019, N. 32 der Vorbemerkungen; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl. 2023, S. 264 ff.; XAVIER OBERSON, in: LT/StG, Kommentar, Oberson/Hinny [Hrsg.], 2006, N. 25 zu Art. 1 StG; W. ROBERT PFUND, Bemerkungen zur Natur der eidg. Stempelabgaben und zur Umsatzabgabe, StR 22/1967 S. 104 ff., insb. 113 f.).

2.2.2 Als Rechtsverkehrssteuern knüpfen die Stempelabgaben formell an Urkunden an. Steuerobjekt im eigentlichen Sinn (materieller Bezugspunkt) bildet freilich seit jeher das der Urkunde unterliegende Rechtsverhältnis (IM HOF/JÖHR/LANDMANN, Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 1918, S. 119, 133, ferner N. 1 zu Art. 17, N. 1 zu Art. 33 sowie N. 1 zu Art. 42 StG 1917; AMSTUTZ/WYSS, a.a.O., N. 1 zu Art. 1 StG 1917; ERNST BLUMENSTEIN, Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 1918, S. 3). Aus diesem Grund ist den Stempelabgaben ein ausgeprägter formaler Charakter eigen (Botschaft vom 16. Mai 1917 betreffend den Erlass eines Ausführungsgesetzes zu Art. 41bis der Bundesverfassung, BBl 1917 III 83, insb. 85 f.; ähnlich Botschaft vom 25. Oktober 1972 zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben, BBl 1972 II 1278, insb. 1289 zu E-Art. 1).

2.2.3 Dieser formale Charakter ruft nach einer formell-zivilrechtlichen Betrachtungsweise (BGE 143 II 350 E. 2.2; zum StG 1917:

BGE 61 I 285 E. 1a; 62 I 257 E. 2; 72 I 305 E. 1). Bei Auslegung und/oder Anwendung des Gesetzes ist davon nicht leichthin abzurücken (Urteile 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3; 2A.319/1999 vom 29. September 2000 E. 2a; 2A.215/1990 vom 26. November 1993 E. 3a; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl. 2006, S. 36 f.; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Komm. StG, a.a.O., N. 37 der Vorbemerkungen). Für eine (betriebs-)wirtschaftlich geprägte Betrachtungsweise lässt das Stempelabgaberecht kaum Platz. Eine solche ist zum einen geboten, wenn und soweit das Stempelabgaberecht ökonomische Konzepte oder Definitionen verwendet (BGE 143 II 350 E. 2.2; Urteile 2C_638/2020 vom 25. Februar 2021 E. 3.1; 2C_749/2017 / 2C_753/2017 vom 20. März 2019 E. 6.1). Das der Urkunde unterliegende Rechtsverhältnis, welches das Steuerobjekt bildet, ist diesfalls (betriebs-)wirtschaftlich zu würdigen (Urteil 2A. 215/1990 vom 26. November 1993 E. 3a). Zu denken ist etwa an die in Art. 5 Abs. 2 lit. b StG verankerte Umschreibung des Mantelhandels (BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Komm. StG, a.a.O., N. 37 der Vorbemerkungen). Die (betriebs-)wirtschaftliche Betrachtungsweise ist zum andern angezeigt, falls der gewählte Lebenssachverhalt den Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt (Urteile 2C_1071/2018 vom 12. November 2019 E. 3.2; A.41/1982 vom 22. Dezember 1982 E. 4b; dazu schon BGE 80 I 30 E. 3; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Komm. StG, a.a.O., N. 38 der Vorbemerkungen). Die Annahme einer solchen setzt das Vorliegen der bundesgerichtlich entwickelten Elemente voraus (BGE 149 II 53 E. 5.2.1 mit Hinweisen).

2.2.4 Bei alledem folgt die Auslegung einer stempelabgaberechtlichen Norm den üblichen Auslegungsregeln (Art. 1 Abs. 1 ZGB per analogiam; BGE 140 II 289 E. 3.1). In einem ersten Schritt ist vom Wortlaut der Bestimmung auszugehen (grammatikalisches Element; BGE 149 I 91 E. 2.2; BGE 149 IV 9 E. 6.3.2.1). Spezifisch stempelabgaberechtlich gilt, dass die Norm weder ausdehnend noch einschränkend auszulegen ist (BGE 61 I 285 E. 1a; 62 I 257 E. 2; 72 I 305 E. 1; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Komm. StG, a.a.O., N. 34 der Vorbemerkungen). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen zulässt, muss in einem zweiten Schritt nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus). Von Bedeutung sind insbesondere der Wille des

Gesetzgebers, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien erschliesst (historisches Element), der Zweck der Regelung und die dem Text zugrunde liegenden Wertungen (teleologisches Element) sowie der Sinnzusammenhang, in dem die Norm steht (systematisches Element; zum Ganzen: BGE 149 I 2 E. 3.2.1, BGE 149 I 91 E. 2.2; BGE 149 II 43 E. 3.2; BGE 149 IV 9 E. 6.3.2.1; BGE 149 V 21 E. 4.3).

2.3

2.3.1 Gegenstand der Emissionsabgabe ist die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Abgabepflichtig für die Begründung der Beteiligungsrechte ist die inländische Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 StG). Die Abgabe beträgt 1,0 Prozent 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).

2.3.2 Der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 lit. a StG gleichgestellt sind die Zuschüsse, die die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft oder Genossenschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG). Ein Zuschuss lässt das nominelle Gesellschaftskapital unberührt, erhöht aber die Reserven. Der Zuschuss kann im Zuge der Schaffung oder Erhöhung des Gesellschaftskapitals erbracht werden, indem der Aktionär oder die Aktionärin neben dem Nominalwert ein Aufgeld (Agio; "prime d'émission") leistet. Das Agio besteht mithin im Differenzbetrag zwischen dem Nennwert und dem Ausgabebetrag der Aktien (BGE 140 III 533 E. 6.2.1; PETER BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, § 1 Rz. 205). Die emissionsabgaberechtliche Abgabeforderung auf Zuschüssen entsteht im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 lit. e StG) und beträgt, gleich wie im Fall der Begründung von Beteiligungsrechten, 1,0 Prozent vom Betrag des Zuschusses (Art. 8 Abs. 1 lit. b StG).

2.3.3 Die bei einer offenen Sanierung vorgenommene Begründung von Beteiligungsrechten oder die (Wieder-)Erhöhung deren Nennwerts bis zur Höhe vor der Sanierung sowie Zuschüsse von Gesellschaftern oder Genossenschaftern bei stillen Sanierungen sind gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. k StG von der Emissionsabgabe ausgenommen, soweit a. bestehende Verluste beseitigt werden, und

BGE 149 II 462 S. 469

b. die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter gesamthaft zehn Millionen Franken nicht übersteigen. Hier streitig ist einzig die "Beseitigung bestehender Verluste". Dazu liegt keine vertiefende bundesgerichtliche Rechtsprechung vor.

3.

3.1 Nach den Feststellungen der Vorinstanz, die weder offensichtlich unrichtig noch bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; nicht publ. E. 1.4), erhöhte die Abgabepflichtige am 21. September 2015 ihr Stammkapital um Fr. 500'000.-. Dies geschah, indem die Muttergesellschaft ihre Forderungen gegenüber der Abgabepflichtigen von Fr. 1'084'365'098.15 zur Verrechnung brachte. Daraus ergab sich ein Agio von Fr. 1'083'865'098.15, das die Abgabepflichtige ihrer "allgemeinen Reserve" (so die Diktion gemäss Art. 671 OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991, in Kraft seit 1. Juli 1992 [AS 1992 733]) gutschrieb.

3.2 Diese Form der Kapitalerhöhung wird allgemein als Verrechnungsliberierung bzw., spezifischer, als "Debt-Equity-Swap mit Agiobildung" bezeichnet (so ROMAN AUS DER AU, Die Verrechnungsliberierung bei der AG, 2021, Rz. 365; ferner etwa HANS CASPAR VON DER CRONE, Aktienrecht, 2. Aufl. 2020, Rz. 2024; FORSTMOSER/VOGT, Liberierung durch Verrechnung mit einer nicht werthaltigen Forderung: eine zulässige Form der Sanierung einer überschuldeten Gesellschaft, ZSR 122/2003 S. 531 ff., insb. 532; zum heutigen Aktienrecht: Art. 634a Abs. 1 OR in der Fassung vom 19. Juni 2020, in Kraft seit 1. Januar 2023 [AS 2020 4005; nachfolgend: OR 2020]). Die Verrechnungsliberierung äussert sich folglich als Passivtausch. Ebenfalls vorinstanzlich festgestellt ist ferner, dass es zur Ausbuchung der Verluste nicht schon im Zeitpunkt der Verrechnungsliberierung kam, also am 21. September 2015, sondern erst rund zweieinhalb Jahre später. Die ESTV schliesst aus dieser gestaffelten zeitlichen Abfolge, dass die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 lit. k StG fehlten. Sie macht geltend, die Norm bedinge namentlich, dass erstens eine definitive Beseitigung der vorbestehenden Verluste eingetreten sei, was eine Ausbuchung erfordere, und dass zweitens die Ausbuchung im Zeitpunkt der Sanierung vorzunehmen sei. Fehle es schon nur an einer dieser Voraussetzungen, habe es bei der Abgabepflicht zu bleiben. Da die Ausbuchung unterblieben bzw. erst mit einigem zeitlichem Abstand vorgenommen worden sei, könne die Abgabepflichtige den Freibetrag nicht beanspruchen.

3.3

3.3.1 Der Gesetzgeber knüpft den Freibetrag im Sinne von Art. 6 Abs. 1 lit. k StG insbesondere daran, dass "bestehende Verluste beseitigt werden" ("les pertes existantes soient éliminées" bzw. "le perdite esistenti siano eliminate"). Dabei handelt es sich um ein unerlässliches Konstitutiverfordernis (vorne E. 2.3.3). Dieses ist nach den üblichen Regeln auszulegen, weder ausdehnend noch einschränkend (vorne E. 2.2.4). Vorauszuschicken ist, dass die Formulierung "Verlustbeseitigung" insgesamt einen unbestimmten Rechtsbegriff des Stempelabgaberechts darstellt, nachdem sich die Wendung weder im allgemeinen Sprachgebrauch findet noch stempelabgaberechtlich auf Ebene des Gesetzes oder zumindest der Verordnung näher umrissen wird. Unbestimmt ist dabei weniger der "Verlust" als dessen "Beseitigung".

3.3.2

3.3.2.1 Was den "Verlust" angeht, ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber mit diesem Teilbegriff ein eigenständiges Konzept verfolgen wollte. Seinem insofern klaren Wortlaut zufolge bedingt Art. 6 Abs. 1 lit. k StG das Vorliegen einer "Sanierung". Was darunter zu verstehen sei, geht aus Art. 6 bzw. Art. 12 StG oder Art. 17 StV nicht hervor, auch nicht ansatzweise (dazu IVO P. BAUMGARTNER, Komm. StG, a.a.O., N. 23 zu Art. 12 StG). Dies entspricht der Regel, wonach eine einheitliche Definition des Begriffs der Sanierung fehlt (FELIX SCHALCHER, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, 2008, Rz. 12 und 347). Das Sanierungsrecht hat insgesamt nur eine bruchstückhafte gesetzliche Regelung erfahren, anders als etwa das umfassend geregelte Umstrukturierungsrecht. Der "Standardisierung der Umstrukturierungstatbestände" steht die in der Praxis zu beobachtende "Individualisierung der Sanierungstatbestände" gegenüber (MARTIN KOCHER, Die "Corporate Governance"-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff, ASA 77 S. 281 ff., insb. 288). Allgemein anerkannt ist aber, dass es sich betriebswirtschaftlich um Massnahmen handelt, die dazu dienen, die (angegriffene) Eigenkapitalbasis einer Unternehmung zu verstärken und sie möglichst ins Gleichgewicht zurückzusetzen (KOCHER, a.a.O., S. 288).

3.3.2.2 Der "Verlust" ist in einem sanierungsrechtlichen Licht zu betrachten und zivilrechtlich auszulegen (vorne E. 2.2.3). Damit klingen die handelsrechtlichen Bestimmungen zu Kapitalverlust und Überschuldung an, die in Art. 725 ff. OR eine teilweise Regelung

erfahren haben (AUS DER AU, a.a.O., Rz. 258 Fn. 559; LUKAS MÜLLER, Sanierungsfusion und Rechnungslegung, 2008, S. 26 ff.). Ein sanierungsbedürftiger "Verlust" stellt sich handelsrechtlich als negative Grösse dar, aufgrund deren das in der Bilanz ausgewiesene Eigenkapital teilweise oder ganz aufgezehrt ist (MATTLE/HELBLING/PFAFF, Schweizer Kontenrahmen KMU, 2. Aufl. 2023, S. 119; ERNST BOSSARD, Zürcher Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Bd. V/6/3b, 1984, N. 229 zu Art. 958 OR; näher zu Begriff und Systematisierung des Verlusts: FRANK LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 41 ff.; BERNHARD F. SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, 1997, S. 6 ff.). Als Folge des Verlustes sind das

Grundkapital einer Aktiengesellschaft und die gesetzlichen Reserven durch die Aktiven nicht mehr vollständig gedeckt (VON DER CRONE, a.a.O., Rz. 1995). Ein Verlustvortrag ist nach geltendem Recht als Minusposten auszuweisen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. f OR 2020; BÖCKLI, a.a.O., § 6 Rz. 426).

3.3.3

3.3.3.1 Ungewiss ist demgegenüber der Teilgehalt "Beseitigung" bzw. "beseitigen" bestehender Verluste. Der Blick auf die beiden anderen Sprachfassungen, die in gleicher Weise verbindlich sind (Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [PublG; SR 170.512]; BGE148 II 243 E. 4.2.2, 556 E. 3.4.1), verschafft keinen zusätzlichen Erkenntnisgewinn. Was ein Verlust sei, erschliesst sich grundsätzlich aus sich heraus, nachdem ein allgemeiner Sprachgebrauch feststellbar ist, der sich weitgehend mit dem betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Ansatz deckt. Diese Klarheit geht dem Begriff der "Beseitigung" ab.

3.3.3.2 Die Unklarheit äussert sich bereits betriebswirtschaftlich: Ob ein Agio zur Ausbuchung des Verlustvortrages verwendet oder ob dieser stehengelassen werden soll, berührt den Substanzwert nicht: Das Kapital weist so oder anders "unter dem Strich" denselben Wert auf. Der unbestimmte Rechtsbegriff ist durch Heranziehen anderer Normen zu füllen. Näheren Aufschluss ermöglicht auch hier der Seitenblick auf das Handelsrecht. Im Zentrum steht dabei Art. 672 Abs. 1 OR 2020. Danach gilt: "Der gesetzlichen Gewinnreserve sind 5 Prozent des Jahresgewinns zuzuweisen. Liegt ein Verlustvortrag vor, so ist dieser vor der Zuweisung an die Reserve zu beseitigen." Satz 2 dieser Norm lässt Parallelen zu Art. 6 Abs. 1 lit. k StG

BGE 149 II 462 S. 472

erkennen. "Verlust" und "Verlustvortrag" dürfen im vorliegenden Fall gleichgesetzt und synonym verstanden werden. In beiden Fällen soll das Minuskapital "beseitigt" werden. Der Doktrin zum neuen Art. 672 Abs. 1 Satz 2 OR 2020 zufolge ist der Gesetzestext dahingehend zu lesen, dass der Verlustvortrag "vorrangig", d.h. vor einer Zuweisung der fünfprozentigen Pflichteinlage in die gesetzliche Gewinnreserve, "abzutragen" ist (BÖCKLI, a.a.O., § 6 Rz. 452). "Abtragen" kann nichts anderes bedeuten als ein tatsächliches Ausbuchen. Blieben das Agio und der Verlustvortrag ungeschmälert bestehen, änderte dies betriebswirtschaftlich zwar nichts, doch wäre der Verlustvortrag diesfalls nicht "abgetragen". Er ginge auch weiterhin aus den Büchern hervor, was zumindest nach der zitierten Stimme im Fall von Art. 672 Abs. 1 Satz 2 OR 2020 unzulässig sein soll.

3.3.3.3 Es ist dabei allerdings nicht zu übersehen, dass der Gesetzgeber die Pflicht zum "Abtragen" nicht konsequent angeordnet hat. Zu verweisen ist auf Art. 725a Abs. 1 OR 2020, der folgenden Wortlaut trägt: "Zeigt die letzte Jahresrechnung, dass die Aktiven abzüglich der Verbindlichkeiten die Hälfte der Summe aus Aktienkapital, nicht an die Aktionäre zurückzahlbarer gesetzlicher Kapitalreserve und gesetzlicher Gewinnreserve nicht mehr decken, so ergreift der Verwaltungsrat Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts. (...)" Anders als im Fall von Art. 672 Abs. 1 OR 2020 wird das neue Gesetz hierbei - was aber offenbleiben kann - kein formelles Ausbuchen verlangen. Während dieser zivilrechtlich zu lesen ist, dürfte Art. 725a Abs. 1 OR 2020 betriebswirtschaftlich zu verstehen sein. In diese Richtung deutet Art. 725c Abs. 1 Satz 1 OR 2020, der die durch einen Kapitalverlust oder eine Überschuldung hervorgerufene Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen regelt und bestimmt, dass der Aufwertungsbetrag "unter der gesetzlichen Gewinnreserve gesondert als Aufwertungsreserve auszuweisen" sei. Dies steht der Ausbuchung zwangsläufig entgegen.

3.3.3.4 Das grammatikalische Element erlaubt mithin, für sich allein genommen, auch unter Einbezug "verwandter Begriffe" keine abschliessende Beurteilung. Wollte man Art. 672 Abs. 1 OR 2020 als Auslegungshilfe heranziehen, hätte dies zur zwingenden Ausbuchung des vorbestehenden Verlustvortrages zu führen. Würde

Art. 725a Abs. 1 OR 2020 als Anknüpfung genommen, bliebe auch eine Bruttoverbuchung zulässig. Im Fall von Art. 725c Abs. 1 Satz 1 OR 2020 wäre diese sogar Pflicht.

BGE 149 II 462 S. 473

3.3.4 In der Entstehungsgeschichte der Norm steht die Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (BBl 2005 4733; nachfolgend: Botschaft UStR II) im Vordergrund. Mit der Umsatzsteuerreform II hat der Bundesrat insgesamt die "Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen" angestrebt, konkrete Ergänzungen des Rechtsbestandes vorgeschlagen und namentlich auch den neuen Art. 6 Abs. 1 lit. k StG angeregt. Von einer ausdrücklichen oder zumindest gedanklichen inhaltlichen Verknüpfung mit anderen Teilen des Rechtsbestandes hat er aber abgesehen. Hingegen hat er zum Verhältnis zwischen Art. 6 Abs. 1 lit. k und Art. 12 StG im Gesetzgebungsprozess die Auffassung vertreten, dass die neuere Norm als eine zusätzliche emissions abgaberechtliche Ausnahme zu verstehen sei (Botschaft UStR II, a.a.O., insb. 4839 Ziff. 6.2.2; ebenso KUNZ/BRÜGGER, Emissionsabgabe - Möglichkeiten und Grenzen des Erlasses, StR 61/2006 S. 266 ff., insb. 277). In der Folge erfuhr die Norm in den Eidgenössischen Räten keine nennenswerte Beratung. Einen hinreichend klaren gesetzgeberischen Willen (historisches Auslegungselement) zur Frage, ob der Verlustvortrag zwingend auszubuchen sei, liessen weder Bundesrat noch Parlament erkennen.

3.3.5 Es ist zu prüfen, ob die Stellung der Norm innerhalb des Gesetzes einen Rückschluss zulässt (systematisches Auslegungselement). Dies ist zu verneinen. Es zeigt sich einzig, dass die Norm als zusätzliche, weitestgehend eigenständige Ausnahme von der Bemessungsgrundlage ausgebildet ist. Der Betrag von Fr. 10'000'000.- soll nicht von vornherein freigestellt sein, er wird von der Bemessung der Emissionsabgabe ausgenommen (NORDIN/WILD, Komm. StG, a.a.O., N. 104j zu Art. 6 StG).

3.3.6 Sinn und Zweck der Norm (teleologisches Auslegungselement) erschliessen sich im Rahmen einer Gesamtbetrachtung. Mit der Norm verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, die ansonsten anfallende Emissionsabgabe dann nicht entstehen zu lassen, wenn die Kapitalzufuhr anlässlich einer offenen oder stillen Sanierung erfolgt. Die Kapitalzufuhr dient insofern der Wiederherstellung eines Kapitals, das grundsätzlich schon einmal mit der Emissionsabgabe erfasst worden ist und soll verhindern, dass die sanierende Kapitalzufuhr unterlassen wird, um auf diese Weise die drohende Emissionsabgabe zu vermeiden. Die Rechtswohltat ist - ähnlich wie Art. 12 StG - an Bedingungen geknüpft. Während Art. 12 StG davon abhängt, dass

BGE 149 II 462 S. 474

die Erhebung der Emissionsabgabe eine "offenbare Härte" hervorriefe, erfordert Art. 6 Abs. 1 lit. k StG die "Beseitigung bestehender Verluste". Die Begrenzung auf Fr. 10'000'000.- stellt keine eigentliche Bedingung, viel eher eine Limitierung im Sinne einer "Deckelung" dar. Mit der "Beseitigung bestehender Verluste" hat der Gesetzgeber jedenfalls ein Kriterium geschaffen, das nur dann sinnhaft ist, wenn damit eine bestimmte Vorgehensweise zum Ausdruck gebracht werden soll. Wie dargelegt, ergibt sich "unter dem Strich" dasselbe Ergebnis, ob das Agio zur Ausbuchung des Verlustvortrags herangezogen oder "stehengelassen" wird. Indem der Gesetzgeber die Bedingung der "Verlustbeseitigung" schuf, hat er mit anderen Worten eine Erwartung verbunden. Diese geht dahin, dass der Verlustvortrag auch tatsächlich ausgebucht wird, ansonsten die Bedingung sinnlos bliebe.

3.3.7 Die Pflicht zur Verlustausbuchung entspricht im Ergebnis dem Modell, wie es Art. 672 Abs. 1 OR 2020

innewohnt, wenn diese Norm auch erst geschaffen wurde, als der streitbetroffene Sachverhalt bereits eingetreten war. Die neuere Norm konnte mithin nicht als Vorbild für Art. 6 Abs. 1 lit. k StG dienen, bringt aber ein gemeinsames (buchungstechnisches) Fundament zum Ausdruck. Diese Auslegung von Art. 6 Abs. 1 lit. k StG, der die Ausnahme von einer Rechtsverkehrssteuer anordnet (vorne E. 2.2.1), wird der gebotenen formell-zivilrechtlichen Betrachtungsweise gerecht (vorne E. 2.2.3) und trägt dem Umstand Rechnung, dass stempel-abgaberechtliche Normen weder ausdehnend noch einschränkend auszulegen sind (vorne E. 2.2.4). Dass es betriebswirtschaftlich unerheblich bleibt, ob das Agio "stehengelassen" oder zur Ausbuchung des Verlustvortrags herangezogen wird, ändert nichts. Entscheidend ist einzig, dass der Gesetzgeber eine Bedingung geschaffen hat, die nur als Pflicht zur Ausbuchung des Verlustvortrags verstanden werden kann, ansonsten sie inhaltslos bliebe.

3.4

3.4.1 Zusammenfassend zeigt sich, dass Art. 6 Abs. 1 lit. k StG - neben den beiden hier unstrittigen Elementen (Sanierung, Leistung von höchstens zehn Millionen Franken; vorne E. 2.3.3) - in buchungstechnischer Hinsicht die tatsächliche Ausbuchung des Verlustvortrags erfordert. Soweit Literaturstellen vorliegen, scheint die Doktrin gleicher Auffassung zu sein (NORDIN/WILD, Komm. StG, a.a.O., N. 104m zu Art. 6 StG; so im Grundsatz wohl auch OESTERHELT/SCHREIBER, Forderungsverzichte und andere Debt-Equity-Swaps,

BGE 149 II 462 S. 475

StR 75/2020 S. 438 ff., insb. 452). Sachlogisch ergibt sich daraus, dass dies in zeitlicher Hinsicht in jenem Zeitpunkt zu geschehen hat, in welchem die Sanierungsmassnahme zu verbuchen ist. Daran fehlt es vorliegend: Die Abgabepflichtige hat das Agio den Kapitaleinlagereserven gutgeschrieben und es folglich unterlassen, den Verlustvortrag rechtzeitig auszubuchen. Dies tat sie erst später, womit sie den gesetzlichen Anforderungen nicht (mehr) genügen konnte. Darauf ist sie zu behaften, weshalb sie den Anspruch auf die Ausnahme von der Emissionsabgabe verwirkt hat.

3.4.2 Die Möglichkeit, Kapitaleinlagereserven zu bilden (Art. 5 Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]), führt zu keinem anderen Schluss. Im Lichte der getroffenen Auslegung stellt sich Art. 6 Abs. 1 lit. k StG als das speziellere Recht dar. Dieses geht der allgemeineren Norm vor. Wie in der Literatur zutreffend vorgebracht wird, obliegt es daher den Organen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, "zwischen Emissionsabgabeparsnis einerseits und Bildung von Reserven aus Kapitaleinlagen andererseits" zu entscheiden (OESTERHELT/SCHREIBER, a.a.O., S. 452). Diesen Entscheid haben sie spätestens zu treffen, sobald die Kapitaleinlage erfolgt und diese in der einen oder anderen Weise zu verbuchen ist.