

25

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i.S. A. AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-6072/2013 vom 4. Juni 2015

Verrechnungssteuer. Kapitaleinlageprinzip. Verbot des « Wiederauffüllens » von mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagereserven. Grundsatzurteil.

Art. 127 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 2 BV. Art. 6 Abs. 1 Bst. k und Art. 12 StG. Art. 20 Abs. 3, Art. 60 Bst. a, Art. 67 und Art. 125 Abs. 3 DBG. Art. 7b StHG. Art. 1 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 Bst. b und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG. Art. 20 Abs. 1 VStV.

1. Allgemeines zur Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (E. 3.1); Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer (E. 3.2).
2. Bedeutung des Massgeblichkeitsprinzips für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (E. 3.3).
3. Zum Kapitaleinlageprinzip im Allgemeinen (E. 4.1–4.3).
4. Unzulässigkeit des « Wiederauffüllens » der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen mit später erwirtschafteten Gewinnen nach bisherigem Handels- beziehungsweise Rechnungslegungsrecht (E. 5).
5. Ausschluss des verrechnungssteuerrechtlichen « Wiederauffüllens » der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen mit später erwirtschafteten Gewinnen (E. 6 und E. 7.2): Meinungsstand; grammatikalische, systematische, historische und teleologische Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (E. 6.1–6.2).

Impôt anticipé. Principe de l'apport en capital. Interdiction de « recharger » les réserves issues d'apports en capital compensées avec des pertes. Arrêt de principe.

Art. 127 al. 2 et art. 132 al. 2 Cst. Art. 6 al. 1 let. k et art. 12 LT. Art. 20 al. 3, art. 60 let. a, art. 67 et art. 125 al. 3 LIFD. Art. 7b LHID. Art. 1 al. 1, art. 4 al. 1 let. b et art. 5 al. 1^{bis} LIA. Art. 20 al. 1 OIA.

1. Généralités sur l'impôt anticipé sur le revenu provenant de capitaux mobiliers (consid. 3.1); rôle de garantie et but fiscal de l'impôt anticipé (consid. 3.2).
2. Signification du principe de la déterminance pour le calcul de la part des gains soumise à l'impôt anticipé (consid. 3.3).
3. Principe de l'apport en capital: généralités (consid. 4.1–4.3).
4. Impossibilité, selon les règles comptables du droit commercial applicables ici, de « recharger » les apports en capital compensés avec des pertes au moyen de gains acquis ultérieurement (consid. 5).
5. Interdiction en droit de l'impôt anticipé de « recharger » les apports en capital compensés par des pertes avec des gains acquis ultérieurement (consid. 6 et 7.2): état de la doctrine; interprétations littérale, systématique, historique et téléologique de l'art. 5 al. 1^{bis} LIA (consid. 6.1–6.2).

Imposta preventiva. Principio degli apporti di capitale. Divieto di « ricostituzione » per le riserve da apporti di capitale compensate con perdite. Sentenza di principio.

Art. 127 cpv. 2 e art. 132 cpv. 2 Cost. Art. 6 cpv. 1 lett. k e art. 12 LTB. Art. 20 cpv. 3, art. 60 lett. a, art. 67 e art. 125 cpv. 3 LIFD. Art. 7b LAID. Art. 1 cpv. 1, art. 4 cpv. 1 lett. b e art. 5 cpv. 1^{bis} LIP. Art. 20 cpv. 1 OIPrev.

1. Caratteristiche generali dell'imposta preventiva proveniente dai redditi di capitali mobili (consid. 3.1); scopi di garanzia e tributari dell'imposta preventiva (consid. 3.2).
2. Importanza del principio della determinazione per il calcolo della quota dell'utile soggetta all'imposta preventiva (consid. 3.3).
3. Principio degli apporti di capitale in generale (consid. 4.1–4.3).
4. Inammissibilità, secondo le regole contabili del diritto commerciale qui applicabili, della possibilità di « ricostituire » apporti di capitale compensati con perdite per mezzo di utili realizzati successivamente (consid. 5).
5. Esclusione, secondo la legislazione in materia di imposta preventiva, della « ricostituzione » di apporti di capitale compensati con perdite per mezzo di utili realizzati successivamente

(consid. 6 e 7.2): stato della dottrina; interpretazione letterale, sistematica, storica e teleologica dell'art. 5 cpv. 1^{bis} LIP (consid. 6.1–6.2).

Anlässlich einer im Februar 2002 durchgeführten Kapitalerhöhung bei der A. AG (nachfolgend auch: Steuerpflichtige) mit Sitz in B. leisteten die Aktionäre dieser Gesellschaft eine Einlage, welche im Umfang von Fr. 840 000.– als Agio verbucht wurde.

Mit Blick auf die finanzielle Lage der Steuerpflichtigen verzichteten drei ihrer Aktionärinnen per 1. Dezember 2004 auf der Gesellschaft gegenüber bestehende Forderungen in der Höhe von insgesamt Fr. 425 479.–. Die Steuerpflichtige verbuchte diese Forderungsverzichte als Ertrag in der Erfolgsrechnung.

In der Bilanz per 31. Dezember 2005 wies die Steuerpflichtige das erwähnte Agio in der Höhe von Fr. 840 000.– aus. Der Verlustvortrag betrug zu diesem Zeitpunkt Fr. 1 247 009.–, der Jahresgewinn Fr. 35 891.–.

In der per 31. Dezember 2006 erstellten Bilanz betrug das ausgewiesene Agio der Steuerpflichtigen Fr. 0.–, während sich der Verlustvortrag (nach Verrechnung mit dem Jahresgewinn 2005 und dem Agio) auf Fr. 371 118.– (Fr. 1 247 009.– abzüglich Fr. 35 891.– sowie abzüglich Fr. 840 000.–) reduzierte und der Jahresgewinn sich auf Fr. 86 859.– belief.

In der Bilanz per 31. Dezember 2009 wies die Steuerpflichtige unter der Position « Kapitaleinlagereserve gem. Art. 20 Abs. 3 DBG [SR 642.11] + Art. 7b StHG [= Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14] » einen Betrag von Fr. 1 265 479.– aus. Diesbezüglich finden sich im Anhang der per 31. Dezember 2009 abgeschlossenen Jahresrechnung der Steuerpflichtigen folgende Ausführungen:

« Gemäss Art. 20 Abs. 3 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) ist die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen ab 2011 gleich zu behandeln wie Grundkapital (Aktienkapital). Die Steuerbehörden verlangen den offenen und transparenten Ausweis im Abschluss 2011 [...]. Weil diese Gesetzesbestimmung in den Vorjahren noch nicht bekannt war, wurde das Agio aus der Kapitalerhöhung vom 15. Februar 2002 [...] von CHF 840'000 und der Darlehensverzicht der Aktionäre im 2004 über CHF 425'479, insgesamt CHF 1'265'479 gegen den Bilanzverlust ausgebucht. Im 2009 wurden

diese Buchungen den aktuellen Gesetzesbestimmungen angepasst und die früheren Aktionärszuschüsse werden als Kapitaleinlagereserve ausgewiesen. »

Die Generalversammlung der Steuerpflichtigen beschloss, per 1. Juni 2011 und 14. August 2012 « Dividenden aus Kapitaleinlagereserven » im Betrag von Fr. 100 000.– beziehungsweise Fr. 200 000.– auszurichten. In diesem Zusammenhang deklarierte die Steuerpflichtige am 9. Mai 2011 mit Formular 170 gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Kapitaleinlagen (nach einem Anfangsbestand von Fr. 0.– per 1. Januar 1997) von insgesamt Fr. 1 265 479.– (dieser Betrag entspricht dem Agio von Fr. 840 000.– und den erwähnten Forderungsverzichten von Fr. 425 479.–). Mit einem weiteren, auf den 13. Juni 2012 datierendem Formular 170 deklarierte die Steuerpflichtige ferner einen Anfangsbestand der Kapitaleinlagen von Fr. 1 165 479.– per 1. Januar 2011 sowie (« nach Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen in der Höhe von Fr. 200 000.– ») von Fr. 965 479.– per 31. Dezember 2011.

Mit Entscheid vom 4. April 2013 legte die ESTV fest, dass die Steuerpflichtige « per 31. Dezember 2010 über keine bewilligten Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, SR 642.21) verfügt ». Ferner verfügte sie, dass die Steuerpflichtige ihr die Verrechnungssteuer von 35 % auf den Dividendenausschüttungen mit Fälligkeit am 1. Juni 2011 und 14. August 2012 inklusive Verzugszins schulde.

Gegen den genannten Entscheid vom 4. April 2013 liess die Steuerpflichtige am 2. Mai 2013 Einsprache erheben.

Die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 27. September 2013 vollumfänglich ab. Zur Begründung erklärte die Vorinstanz im Wesentlichen, die Kapitaleinlagereserven bei der Steuerpflichtigen in der Höhe von Fr. 1 265 479.– seien infolge Verlustverrechnung endgültig untergegangen. Zwar habe die Steuerpflichtige mit Bilanz per 31. Dezember 2009 die per 31. Dezember 2004 beziehungsweise per 31. Dezember 2006 ausgebuchten Reserven aus Kapitaleinlagen im Betrag von Fr. 1 265 479.– wieder der Position « Kapitaleinlagereserve » zugewiesen, wodurch sich der Jahresgewinn 2009 um diesen Betrag vermindert habe. Indessen vermöge diese nachträgliche Wiedereinbuchung dieser Reserven aus Kapitaleinlagen die Anforderungen an eine rechtsgültige Bilanzänderung nicht zu erfüllen. Deshalb sei auf den Dividendenausschüttungen von Fr. 100 000.– bezie-

ungsweise Fr. 200 000.– eine Verrechnungssteuerschuld entstanden und seien in diesem Zusammenhang Verzugszinsen angefallen.

Gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 27. September 2013 liess die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 25. Oktober 2013 Beschwerde erheben.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind insbesondere die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genusscheine (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerbarer Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteilen ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsrechte oder an nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen; Art. 20 Abs. 1 Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gemäss dem durch Ziff. II 4 des Unternehmenssteuerreformgesetzes II vom 23. März 2007 (in Kraft seit 1. Januar 2011 [AS 2008 2893]) eingefügten Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet.

Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den

Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Überwälzungspflicht; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG).

3.2 Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (sog. Sicherungszweck; vgl. Botschaft vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (vgl. Urteile des BVGer A-6142/2012 vom 4. Februar 2014 E. 3.2; A-5786/2012 vom 7. August 2013 E. 2.2; BAUER-BALMELLI/REICH, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Vorbemerkungen N. 71, nachfolgend: Kommentar VStG).

3.3 Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (sog. Massgeblichkeitsprinzip) stammt aus dem Gewinnsteuerrecht und besagt, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (ALTORFER/GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (BGE 137 II 353 E. 6.2; Urteile des BGer 2C_509/2013, 2C_510/2013, 2C_527/2013 und 2C_528/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.2.1; 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; Urteil des BVGer A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 3.5.2.3; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 269 m.H.). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (zum Ganzen auch BRÜLISAUER/POLTERA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 58 N. 15, nachfolgend: DBG-Kommentar).

Das Massgeblichkeitsprinzip bedeutet nicht, dass eine Handelsbilanz per se bindend ist. Massgeblich sind einzig die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Entscheidend ist gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz somit der wirtschaftliche Sachverhalt, wie er nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss (ROLAND BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 2003, Rz. 168 ff.; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 N. 65).

Auch wenn das Massgeblichkeitsprinzip aus dem Gewinnsteuerrecht stammt, ist auch bei der Verrechnungssteuer der nach handelsrechtlichen Grundsätzen bestimmte Gewinn für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG) massgebend, indem das VStG ohne Umschreibung des Begriffes des Gewinns direkt an den handelsrechtlichen Gewinn anknüpft (vgl. FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, Rz. 500).

4.

4.1 Die hiervor (E. 3.1) genannte Vorschrift von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG ist – wie gesagt – seit dem 1. Januar 2011 in Kraft und wurde zusammen mit Art. 20 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 3 DBG und Art. 7b StHG im Rahmen der sogenannten Unternehmenssteuerreform II in das Gesetz aufgenommen. Bis dahin beruhte das Steuersystem des Bundes und der meisten Kantone im Bereich der Einkommenssteuer (Privatvermögen) und der Verrechnungssteuer auf dem Nennwertprinzip, wonach nur die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital von der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer ausgenommen war. Eine Rückzahlung von anderen ursprünglich von den Beteiligungsinhabern geleisteten Einlagen – beispielsweise Agio – war demgegenüber steuerbar (vgl. Urteil des BVGer A–6142/2012 E. 5.1, m.H. auf die Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4733 ff., 4800; vgl. ferner ALTORFER/GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 116 m.w.H.).

4.2

4.2.1 Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG bestimmt, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich zu behandeln ist wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft

oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet.

Eine Definition der Begriffe « Einlagen », « Aufgelder » und « Zuschüsse » (französische Fassung: « apports », « agios » und « versements supplémentaires »; italienische Fassung: « apporti », « aggio » und « pagamenti suppletivi ») findet sich im Gesetz nicht. Von vornherein nicht darunter fallen jedoch Einlagen in das Grund- und Stammkapital, da diese keinen verrechnungssteuerrechtlichen Ertrag (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG) bilden und somit auch nicht vom Ausnahmekatalog von Art. 5 VStG erfasst werden können (ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 120). Unter Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG können nach dem Wortlaut dieser Bestimmung im Übrigen nur Leistungen fallen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte der Gesellschaft stammen und mit welchen die Eigenkapitalbasis durch Zuführung von Eigenkapital von aussen erhöht wird. Sind auch die weiteren Voraussetzungen erfüllt, können die entsprechenden Kapitaleinlagen später – dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt – ohne verrechnungssteuerrechtliche Folgen wieder zurückbezahlt werden (vgl. zum Ganzen ausführlich Urteil des BVGer A–6142/2012 E. 5.2 m.H.).

4.2.2 Von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nicht erfasst ist die Ausschüttung von durch die ausschüttende Gesellschaft erwirtschafteten Gewinnanteilen. Eine solche bleibt – wie bis anhin – verrechnungssteuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; vgl. dazu Urteil des BVGer A–6142/2012 E. 5.2 in fine).

4.3 Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips wollte der Gesetzgeber die negativen Folgen des bisher geltenden Nennwertprinzips für Beteiligungsrechte im Privatvermögen und bei der Verrechnungssteuer korrigieren. Zudem sollten insbesondere bei der Verrechnungssteuer die steuerlichen Rahmenbedingungen verbessert werden (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4733, 4800 f.; ROBERT DANON, *Le principe de l'apport en capital* [1^{ère} partie], IFF Forum für Steuerrecht 2011 S. 14 ff., insb. 15). Die Rückzahlungen von Kapitaleinlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet werden, werden damit steuerrechtlich den Rückzahlungen von Einlagen in das Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Es soll mit anderen Worten verrechnungssteuerrechtlich für eine spätere Rückzahlung nicht mehr entscheidend sein, ob eine Leistung des Anteilinhabers in das Grundbeziehungsweise Stammkapital oder in die Reserven gemäss Art. 5

Abs. 1^{bis} VStG erfolgt. Innerhalb des Eigenkapitals wird so auch der Grundsatz der Finanzierungsneutralität berücksichtigt (s. zum Ganzen Urteil des BVGer A-6142/2012 E. 5.3; vgl. auch ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 127).

5.

5.1 Am 1. Januar 2013 traten die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR) in Kraft. Es erübrigt sich hier, auf diese Vorschriften einzugehen. Denn der vorliegende Fall betrifft, soweit es um die Buchführung sowie Rechnungslegung geht, einzig die Zeit vor dem 1. Januar 2013.

5.2 Gemäss dem vor dem 1. Januar 2013 geltenden Rechnungslegungsrecht waren Verluste zuerst mit einem Gewinnvortrag zu verrechnen. Darüber hinausgehende Verluste mussten dem Bilanzverlust belastet, offen weitergeführt sowie mit späteren Gewinnen verrechnet werden. Der Bilanzverlust konnte indessen auch direkt mit anderen Reservekonten verrechnet werden (vgl. ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 149 m.H.). Wurden die Verluste nicht dem Kapitaleinlagekonto belastet, blieb dieses Konto in der ursprünglichen Höhe bestehen und damit handelsrechtlich in vollem Umfang für eine spätere Kapitalrückführung erhalten (ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip, 2. Teil, in: Der Schweizer Treuhänder 2009 S. 309 ff., insb. 321 f.; ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 149).

Wurden Verluste mit Reserven aus Kapitaleinlagen verrechnet und die Reserven deshalb ausgebucht, gingen diese Reserven nach dem bisherigen Rechnungslegungsrecht unter (vgl. BRÜLISAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip, 2. Teil, IFF Forum für Steuerrecht 2011 S. 182 ff., insb. 189, nachfolgend: 2. Teil). Ob eine « Wiederauffüllung » der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen mit späteren Gewinnen handelsrechtlich nach dem früheren Recht zulässig war, ist umstritten (vgl. HAUSMANN/TADDEI, Das Kapitaleinlageprinzip, StR 66/2011 S. 86 ff. und 88). Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts sind nach der Verlustverrechnung erzielte Gewinne in der Bilanz gemäss dem früheren Handelsrecht dem Gewinnvortrag oder der Gewinnreserve zuzuweisen. Die handelsrechtliche Zulassung des « Wiederauffüllens » der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen mit später erwirtschafteten Gewinnen würde nämlich einer Vermengung von Kapitaleinlagereserven mit Gewinnreserven gleichkommen, welche den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung im Sinne von aArt. 662a Abs. 1 OR widersprechen würde (in diesem Sinne auch BRÜLISAUER/SUTER, 2. Teil, S. 189;

vgl. ferner DIETER PFAFF, Zu Bilanzierungsproblemen des Kapitaleinlageprinzips aus betriebswirtschaftlicher Sicht, ASA 82 S. 97 ff., 101, wo freilich eine solche Vermengung lediglich unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten gewürdigt wird).

5.3 Sogenannte Bilanzberichtigungen sind Korrekturen der Handelsbilanz, mit welchen die Verletzung von zwingenden handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften beseitigt werden. Wurden handelsrechtswidrige Buchungen vorgenommen, ist eine Korrektur nach der Praxis zu den direkten Steuern bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig; danach beurteilt sich die Zulässigkeit von Bilanzberichtigungen nach den Vorschriften über die Revision beziehungsweise die Nachsteuererhebung (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.3; Urteile des BGer 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2; 2C_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; REICH, a.a.O., § 15 N. 67a). Blosser Bilanzänderungen, bei welchen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls vertretbare handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird, sind hingegen bei den direkten Steuern in aller Regel lediglich bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Die steuerpflichtige Gesellschaft darf eine Bilanzänderung im Laufe des Veranlagungsverfahrens grundsätzlich nur noch vornehmen, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum betreffend die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen machte. Regelmässig ausgeschlossen sind jedoch Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (BGE 141 II 83E. 3.4; Urteile des BGer 2C_24/2014 E. 2.2; 2C_29/2012 E. 2.1).

Die genannte Praxis zu Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen im Bereich der direkten Steuern kann im Verrechnungssteuerrecht, soweit der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. E. 3.3) greift, grundsätzlich ebenfalls Geltung beanspruchen.

6. Es stellt sich vorab die Frage, ob eine unter dem bisherigen Rechnungslegungsrecht vorgenommene Verrechnung von Verlusten mit Reserven aus Kapitaleinlagen mit Blick auf den Umstand, dass diese handelsrechtlich zum Untergang der entsprechenden Reserven führte (E. 5.2), auch steuerrechtlich eine entsprechende Reduktion der verrechnungssteuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlagen nach sich zog, oder ob stattdessen der ursprüngliche Betrag der Kapitaleinlagen in einer separaten Steuerbilanz weitergeführt werden und bei Erzielung von Gewin-

nen in Höhe der verrechneten Verluste in den Folgejahren steuerfrei zurückbezahlt werden darf (vgl. ALTORFER/ALTORFER, a.a.O., S. 322).

6.1

6.1.1 Die Vorinstanz hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 zum Kapitaleinlageprinzip (nachfolgend: KS ESTV Nr. 29) festgehalten, dass ihrer Auffassung nach bei Verrechnung von Verlusten mit Reserven aus Kapitaleinlagen ein definitiver Untergang dieser Reserven erfolgt. Ziff. 3.1 KS ESTV Nr. 29 enthält nämlich unter der Überschrift « Reserven aus Kapitaleinlagen » folgende Ausführungen:

« Offene Kapitaleinlagen der Beteiligungsinhaber können steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden und sind dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Verluste, die den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, vermindern die Reserven aus Kapitaleinlagen definitiv. Dies gilt auch für offene Kapitaleinlagen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem Inkrafttreten der Artikel 20 Absatz 3 DBG und 5 Absatz 1^{bis} VStG am 1. Januar 2011 geleistet wurden. [...] »

Auch mit Bezug auf Kapitaleinlagen, die im Rahmen einer Sanierung geleistet wurden, hält das KS ESTV Nr. 29 sinngemäss fest, dass diese im Falle der Verlustverrechnung verrechnungssteuerrechtlich gesehen endgültig untergehen. So wird in Ziff. 2.2.3 KS ESTV Nr. 29 erklärt, diese Kapitaleinlagen seien Reserven im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (und Art. 20 Abs. 3 DBG), soweit sie « nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden ».

Gemäss Ziff. 3.2 KS ESTV Nr. 29 gelten namentlich die laufenden und thesaurierten Gewinne steuerlich als « übrige Reserven » (Satz 1). Eine Umqualifikation solcher Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen ist nach der Regelung im KS ESTV Nr. 29 unzulässig und wird steuerlich nicht anerkannt (Satz 2).

Sodann wird in Ziff. 7.1 KS ESTV Nr. 29 mit der Überschrift « Ausweis im Kapitalabschluss » Folgendes festgehalten:

« Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, werden nach Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG nur dann wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital behandelt, wenn sie in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet.

Offene Kapitaleinlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem Inkrafttreten des Artikel 20 Absatz 3 DBG und Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG am 1. Januar 2011 geleistet wurden, können spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres ausgewiesen werden, das im Kalenderjahr 2011 endet. Verluste, die solchen Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, verminderten diese definitiv. »

Nach Ziff. 2.2.3, Ziff. 3.1 f. und Ziff. 7.1 KS ESTV Nr. 29 reduzieren somit – in Übereinstimmung mit dem bisherigen Handelsrecht (E. 5.2) – Verluste, welche dem Kapitaleinlagekonto belastet wurden, die verrechnungssteuerfrei rückzahlbaren Reserven aus Kapitaleinlagen endgültig.

6.1.2 Abweichend von der hiervoor genannten, im KS ESTV Nr. 29 zum Ausdruck kommenden Auffassung wird hingegen in der Doktrin überwiegend die Meinung vertreten, dass Kapitaleinlagen, welche mit Verlusten verrechnet werden, verrechnungssteuerrechtlich nicht definitiv untergehen und deshalb nach einem späteren « Wiederauffüllen » der Kapitaleinlagereserven steuerfrei zurückbezahlt werden können (in diesem Sinne ALTORFER/ALTORFER, a.a.O., S. 322; ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 145; RETO ARNOLD, Unternehmenssteuerreform II, StR 66/2011 S. 98 ff., 104; BRAUCHLI ROHRER/ATHANASSOGLU, Kapitaleinlageprinzip, 1. Teil, Der Schweizer Treuhänder 2010 S. 688 ff., insb. 692; BRÜLISAUER/SUTER, 2. Teil, S. 189 f. und 193; CLEMENT/JAU, Neuerungen im Gesetz der Direkten Bundessteuer per 1.1.2011, Der Treuhandexperte 2010 S. 334 ff., insb. 337; DANON, a.a.O., S. 19 f.; MARCO DUSS, CATCH-22, Der Schweizer Treuhänder 2011 S. 71 ff., insb. 72; JULIA VON AH, Eingelegtes Kapital endlich steuerfrei rückzahlbar, in: Internationale Wirtschaftsbriefe 17/2010 S. 647 ff., insb. 652; SIMONEK/GÄCHTER/MÜLLER, Unternehmensrecht I, 2. Aufl. 2013, S. 133).

Soweit ersichtlich, teilen einzig die Autoren RECHSTEINER/SIGRIST (Das Kapitaleinlageprinzip der USTR II, Der Schweizer Treuhänder 2008 S. 783 ff., insb. 786) und ROBERTO AUDINO (Le riserve da apporti di capitale, in: Novità fiscali 4/2014 S. 3 ff., insb. 4) die hiervoor genannte, im KS ESTV Nr. 29 zum Ausdruck kommende Auffassung, dass die Wiederherstellung (und damit verrechnungssteuerfreie Rückzahlung) von Kapitaleinlagen, welche mit Verlusten verrechnet wurden, nicht zulässig ist.

Keine eindeutige Position bezieht MATTHIAS STAEHELIN (Die gesetzliche Kapitalreserve, in: Der Schweizer Treuhänder 2014 S. 1133 ff., insb.

1134): Dieser Autor nimmt zwar an, dass der Gesetzgeber eine steuerfreie Rückführung der gesamten Kapitaleinlage vorsehen wollte und vom Grundsatz des Kapitaleinlageprinzips her einmal eingelegtes Kapital später ohne Rücksicht darauf, ob die Gesellschaft zwischenzeitlich Verluste einer Reserve belastete, steuerfrei an die Gesellschafter zurückfliessen können muss. Er bezeichnet jedoch « diese liberale Haltung für das Wiederauffüllen der Kapitalreserven » als « nicht zwingend », insbesondere weil aus dem Unternehmen erwirtschaftete Mittel « hier in der Kapitalreserve ausgewiesen » würden, « obwohl sie der Herkunft nach in der Gewinnreserve auszuweisen wären ».

6.1.3 Zu klären ist demnach, ob von einer verrechnungssteuerfreien « Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen » im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG auszugehen ist, wenn nach einer Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagereserven Gewinne erwirtschaftet wurden und diese Gewinne in der Höhe der Verlustverrechnung an die Kapitalinleger ausgeschüttet werden. Dabei gilt es auszulegen, was unter « Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen » zu verstehen ist (insgesamt E. 6.2), wobei eingangs auf den Wortlaut einzugehen (E. 6.2.1) und dann zu prüfen ist, ob vom Wortlaut abzuweichen ist, weil triftige Gründe bestehen, dass dieser nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt (E. 6.2.2 ff.; [...]).

6.1.4 Vorweg klarzustellen ist, dass bei einer « Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagen » keine Forderungsverrechnung im Sinne von Art. 120 ff. OR erfolgt, das heisst, dass nicht eine Schuld durch Hingabe einer gleichartigen Forderung getilgt wird (SALOME ZIMMERMANN, Repetitorium zum Schweizerischen Obligationenrecht, 1. Teil: Art. 1–183, 10. Aufl. 2006, Frage 172). Stattdessen bezeichnet dieser Ausdruck einzig den Buchungsvorgang, mit welchem die Kapitaleinlagereserven um den Betrag des zu tilgenden Verlusts gekürzt werden.

6.2

6.2.1 Nach ihrem Wortlaut « Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte [...] geleistet worden sind » greift die Vorschrift von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nur, wenn der Inhaber der Beteiligungsrechte « die Leistung » – die Einlage, das Aufgeld, den Zuschuss –, welche er der Gesellschaft erbracht hat, zurückbezahlt erhält.

Mit dem Verb « zurückbezahlen » wird klargestellt, dass eine Zahlung vom Beteiligungsinhaber an die Gesellschaft und dann wieder eine solche von der Gesellschaft an den Beteiligungsinhaber zu erfolgen hat. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bedeutet « zurückzahlen » « Geld dem Geldgeber zurückgeben » beziehungsweise « Geld zurückgeben ». Dabei heisst « zurückgeben » nach dem gewöhnlichen Verständnis « jemandem etwas geben, das er schon einmal hatte » beziehungsweise « wieder dem ursprünglichen Besitzer übergeben » (s. zum Ganzen die Stichworte « zurückzahlen » und « zurückgeben » in: RENATE WAHRIG-BURFEIND, Deutsches Wörterbuch, 9. Aufl. 2011; DUDEN, Deutsches Universalwörterbuch, 6. Aufl. 2007). In diesem Sinn müsste somit die Einlage, das Aufgeld beziehungsweise der Zuschuss zuerst vom Inhaber des Beteiligungsrechts an die Gesellschaft und dann von dieser wieder an den Inhaber des Beteiligungsrechts gegeben werden. Dies ruft grundsätzlich nach einer (noch näher zu bestimmenden) Identität zwischen « Hingegebenem » und « Zurückgegebenem ».

Zwischen der Einlage, dem Aufgeld beziehungsweise dem Zuschuss und der späteren Leistung der Gesellschaft an den Inhaber der Beteiligungsrechte muss gemäss dem Gesetzeswortlaut somit ein gewisser Zusammenhang bestehen. Streng nach dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG genügt es deshalb nicht, dass ein Inhaber von Beteiligungsrechten der Gesellschaft eine Leistung erbracht hat und die Gesellschaft ihm danach eine bloss wertmässig identische Leistung erbringt, die sich aus von dritter Seite (bzw. aus der Gewinnerwirtschaftung) stammendem Substrat zusammensetzt. Deshalb liegt bei grammatikalischer Auslegung der Bestimmung keine Rückzahlung einer Einlage, eines Aufgelds beziehungsweise eines Zuschusses vor, wenn eine Gesellschaft Inhabern von Beteiligungsrechten, deren Einlagen, Aufgelder beziehungsweise Zuschüsse sie mit Verlusten verrechnet und ausgebucht hat, später erwirtschaftete Gewinne auszahlt. Denn, wie STAEHELIN (a.a.O., S. 1134) zutreffend festhält, handelt es sich bei diesen Gewinnen ihrer Herkunft nach nicht um von den Inhabern der Beteiligungsrechte stammende Mittel.

Im Folgenden gilt es zu klären, ob unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente *triftige Gründe* bestehen, um vom Wortlaut abzuweichen (E. 2.1).

6.2.2

6.2.2.1 In *systematischer* Hinsicht ist bei der Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG vorab zu berücksichtigen, dass das (auch) im Verrechnungssteuerrecht zu beachtende Massgeblichkeitsprinzip (vgl. E. 3.3) in

Einklang mit dem Wortlaut dieser Vorschrift grundsätzlich die Annahme stützt, dass ein «Wiederauffüllen» von mit Verlusten verrechneten Reserven aus Kapitaleinlagen mittels nachfolgenden Gewinnen verrechnungssteuerrechtlich ausgeschlossen ist. Denn jedenfalls soweit handelsrechtlich ein «Wiederauffüllen» der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen mit später erwirtschafteten Gewinnen unzulässig ist (vgl. dazu E. 5.2), müsste der Steuerpflichtige nach diesem Prinzip grundsätzlich darauf behaftet werden, dass er die Kapitaleinlagereserven aus der Handelsbilanz entfernt hat (vorbehalten blieben nur Fälle zulässiger Bilanzberichtigungen oder Bilanzänderungen [vgl. E. 5.3], welche die Ausbuchung in der Handelsbilanz rückgängig machen, und der vorliegend nicht einschlägige Fall, dass eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift eine Abweichung von der Handelsbilanz erlaubt [vgl. dazu auch E. 8.4]). Dementsprechend berufen sich RECHSTEINER/SIGRIST (a.a.O., S. 786) zur Begründung ihrer Auffassung, dass eine Wiederherstellung mit Verlusten verrechneter Kapitaleinlagen ausgeschlossen sei (vgl. E. 6.1.2), zu Recht auf das Massgeblichkeitsprinzip.

6.2.2.2 Es gilt im Rahmen der systematischen Auslegung weiter zu beachten, dass der Gesetzgeber diese Bestimmung zusammen mit den einkommenssteuerrechtlichen Vorschriften von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 7b StHG erlassen hat. Nach den letzteren Bestimmungen wird die Rückleistung von Einlagen für Inhaber von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechten der steuerfreien Rückleistung von Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Dies stellt eine Einschränkung des in Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG verankerten formalisierten, objektiven Vermögensertragsbegriffes dar. Da sowohl das Verrechnungssteuer- als auch das Einkommenssteuerrecht auf den gleichen wirtschaftlichen Vorgang, nämlich auf Kapitalentnahme und -rückzahlung, abstellen und die Kapitalrückzahlung von der Besteuerung ausnehmen, folgt aus dem systematischen Zusammenhang, dass die Abgrenzung zwischen Kapitalrückzahlung und steuerbarem Ertrag aus Beteiligungsrechten im Privatvermögen für beide Steuerarten gleich erfolgen muss, das heisst objektiv-wirtschaftlich, indem einzig der Blickwinkel der Gesellschaft massgebend ist (s. zum Ganzen ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 123 m.H.). Der von ARNOLD (a.a.O., S. 104) vertretenen Auffassung, wonach die Beantwortung der Frage, ob eine Rückzahlung einer Kapitaleinlage im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG vorliegt, ausschliesslich aus Sicht des Kapitaleinlegers zu erfolgen hat, ist deshalb nicht zu folgen.

Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb bei der gebotenen, streng auf den Blickwinkel der Gesellschaft abstellenden Betrachtungsweise vom Ergebnis der hiervor durchgeführten grammatikalischen Auslegung (E. 6.2.1) abzuweichen wäre. Vielmehr spricht eben dieser Ansatz dafür, bei der verrechnungssteuerlichen Beurteilung als entscheidend zu betrachten, dass Gewinne, die nach einer Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagereserven an die Beteiligungsinhaber ausgeschüttet werden, ihrer *Herkunft* nach – wie ausgeführt (E. 6.2.1 Abs. 3) – keine von diesen Beteiligungsinhabern stammende Mittel bilden.

6.2.2.3

6.2.2.3.1 Weiter gilt es zu prüfen, ob sich aus Art. 60 Bst. a beziehungsweise Art. 67 DBG Folgerungen für die hier zu klärende Frage ziehen lassen. In der Doktrin wird vorgebracht, eine Auslegung des Gesetzes, wonach Kapitaleinlagereserven, die zwischenzeitlich mit Verlusten verrechnet wurden, bei späteren Gewinnen nicht mehr verrechnungssteuerfrei zurückbezahlt werden können, sei nicht kohärent mit Art. 60 Bst. a DBG beziehungsweise dem Umstand, dass eine handelsrechtliche Verlustausbuchung den gewinnsteuerlichen Verlustvortrag im Sinne von Art. 67 Abs. 1 und 2 DBG nicht schmälere (ALTORFER/ GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 150; BRÜLISAUER/SUTER, 2. Teil, S. 191; DANON, a.a.O., S. 19 f.). In diesem Kontext wird insbesondere geltend gemacht, die verrechnungs- und die gewinnsteuerrechtlichen Vorschriften müssten mit Blick auf den identischen wirtschaftlichen Vorgang der Kapitaleinlage und -rückzahlung ungeachtet der unterschiedlichen Gesetzeszwecke sowie Anwendungsbereiche der beiden Steuerarten einheitlich und kohärent ausgelegt werden (ALTORFER/GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 123, 145 und 150; BRÜLISAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip, 1. Teil, IFF Forum für Steuerrecht 2011 S. 110 ff., insb. 120, nachfolgend: 1. Teil; *dieselben*, 2. Teil, S. 191).

6.2.2.3.2 Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Person ist der Reingewinn (Art. 57 DBG). Nach Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Das Bundesgericht leitet aus dieser Vorschrift ab, dass gewinnsteuerlich der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt, sofern der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und nicht spezielle steuerrechtliche (Korrektur-)Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (vgl. anstelle vieler Urteil des BGer 2C_29/2012 E. 2.1 m.w.H.).

Gemäss Art. 60 Bst. a DBG entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu.

Laut Art. 67 Abs. 1 DBG können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Art. 67 Abs. 2 DBG enthält ferner eine erweiterte Verlustverrechnungsmöglichkeit: Mit Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung, welche nicht Kapitaleinlagen (Art. 60 Bst. a DBG) sind, können danach auch Verluste früherer Jahre verrechnet werden.

6.2.2.3.3 Nach überwiegender Auffassung handelt es bei Art. 60 Bst. a DBG um eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift in dem Sinne, dass die handelsrechtliche Verbuchung in Durchbrechung des im Gewinnsteuerrecht geltenden Massgeblichkeitsprinzips nicht relevant ist und von der Handelsbilanz zugunsten des Steuerpflichtigen abzuweichen ist (vgl. BRÜLSAUER/HELBING, in: DBG-Kommentar, Art. 60 N. 3; ROBERT DANON, a.a.O., S. 15; ROBERT DANON, in: Commentaire romand de la LIFD, 2008, Art. 60 N. 2, nachfolgend: Commentaire LIFD; PASCAL TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 2012, S. 111; vgl. ferner mit Bezug auf die sogleich zu erwähnenden sogenannten unechten Sanierungserträge PETER UEBELHART et al., Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, in: Der Schweizer Treuhänder, 2011 S. 182 ff. und 189; a.M. offenbar REICH, a.a.O., § 20 N. 12). Entsprechend dieser Meinung wird denn auch mitunter angenommen, dass gewinnsteuerlich gesehen nicht nur die Kapitaleinlage, sondern auch die Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz erfolgsneutral ist und damit durch eine solche Verrechnung in der Handelsbilanz ausgebuchte Verluste steuerlich in den zeitlichen Schranken von Art. 67 Abs. 1 DBG in einem Folgejahr noch zur Verrechnung gebracht werden können (vgl. DANON, Commentaire LIFD, Art. 60 N. 38). In gleicher Richtung geht auch die im Kreisschreiben der ESTV Nr. 32 « Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften » (nachfolgend: KS ESTV Nr. 32) vorgesehene Regelung für sogenannte unechte Sanierungserträge, zu welchen nach dem Kreisschreiben Erträge zählen, welche entweder durch Kapitalherabsetzungen von sanierungsbedürftigen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften oder aber durch à-fonds-perdu-Leistungen der Beteiligungsinhaber solcher Gesellschaf-

ten entstanden sind. Denn nach diesem Kreisschreiben gelten zulasten unechter Sanierungserträge handelsrechtlich vorgenommene Verlustausbuchungen steuerlich als nicht erfolgt (Ziff. 3.1 Bst. b KS ESTV Nr. 32; im gleichen Sinne SCHMUCKI/NORDIN, Sanierung und Steuern, in: Sanierung und Insolvenz von Unternehmen IV, 2014, S. 21 ff., insb. 29, wonach der unechte Sanierungsertrag keine steuerlichen Verlustvorträge konsumiere, selbst wenn diese handelsrechtlich eliminiert würden).

6.2.2.3.4 Ein Unterschied zwischen der gewinnsteuerlichen und der hier interessierenden verrechnungssteuerrechtlichen Regelung besteht insofern, als die beiden Regelungskomplexe unterschiedliche Zeitpunkte erfassen: Während Art. 60 Bst. a DBG den Zeitpunkt der Kapitaleinlage regelt, geht es bei Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG um den Zeitpunkt der Rückzahlung der Kapitaleinlage. Dieser Umstand wird in der Lehre teilweise nicht als relevant eingestuft. Dabei wird vertreten, eine Leistung, die gewinnsteuerrechtlich als Kapitaleinlage zu qualifizieren sei, behalte diese Qualifikation bei und müsse dementsprechend verrechnungssteuerrechtlich bei der « Rückzahlung » als Kapitalentnahme behandelt werden (BRÜLISAUER/SUTER, a.a.O., S. 120 f.). Dieser Auffassung kann indessen nicht gefolgt werden:

Wie erläutert (E. 6.2.2.3.3), basiert die im KS ESTV Nr. 32 festgehaltene Regelung, wonach zulasten unechter Sanierungserträge handelsrechtlich vorgenommene Verlustausbuchungen gewinnsteuerlich nicht als erfolgt gelten, auf der gesetzlichen Ordnung, wonach Kapitaleinlagen im Zeitpunkt der Einlage gewinnsteuerneutral sind. Demgegenüber regelt Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG einzig die Verrechnungssteuerpflicht im Zeitpunkt der Rückzahlung von Kapitaleinlagen und setzt diese Steuerbefreiungsvorschrift nach ihrem Wortlaut (insbesondere) voraus, dass die Kapitaleinlage in diesem Zeitpunkt noch vorhanden, also nicht durch Verlustverrechnung untergegangen ist (vgl. E. 6.2.1). Letztere Voraussetzung, die auch für eine steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen im Einkommenssteuerrecht gilt (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 7b StHG, wonach die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital), kann nicht dadurch ausgehebelt werden, dass aus der vom Gesetzgeber mit Art. 60 Bst. a DBG (im Sinne einer gewinnsteuerlichen Korrekturvorschrift) getroffenen Anordnung, dass die Kapitaleinlagen erfolgsneutral sind, Rückschlüsse für die verrechnungssteuerliche Beurteilung von Verlustverrechnungen mit Kapitaleinlagereserven

gezogen werden. Nichts daran zu ändern vermag der Umstand, dass diese gewinnsteuerliche Anordnung, soweit man dem KS ESTV Nr. 32 folgt, auch im Fall von Verlustausbuchungen in der Handelsbilanz infolge Verrechnung mit Kapitaleinlagen und damit über den Zeitpunkt der Kapitaleinlage hinaus greift.

6.2.2.3.4.1 Gegen die nach dem Vorstehenden gebotene unterschiedliche Behandlung von handelsrechtlichen Verlustverrechnungen mit Kapitaleinlagen im Einkommens- und im Verrechnungssteuerrecht zum einen und im Gewinnsteuerrecht zum anderen lässt sich entgegen einer in der Doktrin vertretenen Auffassung auch nicht der im schweizerischen Steuerrecht verankerte, teilweise gemilderte Grundsatz der wirtschaftlichen Doppelbelastung anrufen (so jedoch BRÜLISAUER/SUTER, 1. Teil, S. 121). Denn, wie aufgezeigt, hat der Gesetzgeber im Einkommens- und im Verrechnungssteuerrecht die Rückzahlung von Kapitaleinlagen beziehungsweise die Kapitalentnahmen, im Gewinnsteuerrecht dagegen die Kapitaleinlagen geregelt und dabei eine Inkongruenz bezüglich der dabei jeweils massgebenden Begriffe der Kapitaleinlage und Kapitalentnahme in Kauf genommen (vgl. E. 6.2.2.3.3 f.).

6.2.2.4 Nach einem Teil der Lehre rechtfertigt es sich sodann, verrechnungssteuerlich ein « Wiederauffüllen » von Kapitaleinlagereserven entgegen der im KS ESTV Nr. 29 statuierten definitiven Reduktion von Kapitaleinlagereserven bei Verlustverrechnung zuzulassen, weil damit eine Spannung zum Emissionsabgaberecht vermieden werde (DANON, a.a.O., S. 19 f.). Im Blickfeld ist dabei die Praxis, wonach für die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift von Art. 6 Abs. 1 Bst. k des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) und der Erlassnorm von Art. 12 StG zwingend vorausgesetzt wird, dass Verluste (aus der Handelsbilanz) beseitigt werden (vgl. Ziff. 3.3.2 f. KS ESTV Nr. 32 und mit Bezug auf Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG Ziff. 2.2.3 KS ESTV Nr. 29). Bei Annahme einer definitiven Reduktion verrechnungssteuerfrei rückzahlbarer Kapitaleinlagen im Falle der Verlustverrechnung bestehe eine Spannung zwischen dem Interesse des sanierenden Aktionärs, der eine steuerfreie Rückführung der Kapitaleinlagereserve anstrebe, und dem Interesse der sanierungsbedürftigen Gesellschaft an einer Vermeidung der Kosten der Emissionsabgabe (BRAUCHLI ROHRER/ATHANASSOGLU, a.a.O., S. 875 ff., insb. 876; DANON, a.a.O., S. 19; vgl. dazu auch RECHSTEINER/SIGRIST, a.a.O., S. 786).

Es kann hier offen bleiben, ob die nach der Praxis zur Emissionsabgabe geforderte Beseitigung von Verlusten deren Verrechnung mit sanierungshalber geleisteten Zuschüssen beziehungsweise deren Ausbuchung aus der Handelsbilanz erfordert, und ob damit die in der Doktrin skizzierte Spannung zur Verrechnungssteuer überhaupt besteht (vgl. DUSS, a.a.O., S. 72 f.; s. dazu auch Ziff. 2.2.3 KS ESTV Nr. 29, wo vom Erfordernis der Verrechnung unechten Sanierungsertrages mit Verlusten die Rede ist). Denn die verrechnungssteuerrechtliche Frage, wann eine Kapitaleinlage vorliegt und unter welchen Umständen von einer steuerfreien Rückzahlung der Kapitaleinlage ausgegangen werden kann, ist nicht mit der emissionsabgaberechtlichen Fragestellung gleichzusetzen, wann bestehende Verluste infolge von Kapitaleinlagen als beseitigt gelten (vgl. VON AH, a.a.O., S. 652). Das Emissionsabgaberecht stellt die vorstehenden verrechnungssteuerrechtlichen Überlegungen mit anderen Worten nicht in Frage.

6.2.2.5 In der Doktrin wird verschiedentlich vorgebracht, das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV) werde verletzt, wenn im Sinne des KS ESTV Nr. 29 verrechnungssteuerlich bei Verlustverrechnung von einer definitiven Verminderung der Reserven aus Kapitaleinlagen ausgegangen und damit eine verrechnungssteuerfreie Ausschüttung von später erwirtschafteten Gewinnen in der Höhe der Verlustverrechnung ausgeschlossen würde (in diesem Sinne ALTORFER/GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 150; CLEMENT/JAU, a.a.O., S. 337; DANON, a.a.O., S. 19).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip spricht indessen nach dem vorn in E. 6.2.1 und 6.2.2.2 Ausgeführten nicht gegen einen Ausschluss der Wiederherstellung von mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen, handelt es sich doch bei den zu beurteilenden « Rückzahlungen » gar nicht um Rückzahlungen des eingelegten Kapitals, sondern um Ausschüttungen von später erwirtschafteten Gewinnen.

6.2.2.6 Nach dem Dargelegten drängt sich auch aufgrund systematischer Überlegungen kein Abweichen vom Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG auf.

6.2.3 Es bleibt zu klären, ob die *Entstehungsgeschichte* von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG ein Abweichen vom Wortlaut dieser Bestimmung nahelegt (vgl. historisches Auslegungselement; vgl. E. 2.1).

6.2.3.1 In der Botschaft Unternehmenssteuerreform II finden sich insbesondere Ausführungen, wonach bis zehn Jahre vor dem Inkrafttreten

der Reform einbezahltes Agio auf Antrag berücksichtigt werden beziehungsweise steuerfrei rückzahlbar sein soll, «sofern auf Grund der Handelsbilanz Reserven und Gewinnvorträge in mindestens gleicher Höhe nachgewiesen werden» (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4733, 4802). Ferner wird in der Botschaft ausgeführt, durch den Übergang zum Kapitaleinlageprinzip werde «die Möglichkeit der steuerfreien Gewinnausschüttung eines fortbestehenden, wirtschaftlich erfolgreichen Unternehmens ausgeweitet» (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4733, 4860). Nach einer in der Doktrin vertretenen Auffassung sprechen diese Stellen aus der Botschaft für die Annahme, dass der Gesetzgeber zwischenzeitliche Verrechnungen mit Verlusten oder andere Veränderungen als unerheblich erachtete und damit die handelsbilanzielle Ausbuchung von Kapitaleinlagereserven einer verrechnungssteuerfreien Rückzahlung von späteren Gewinnen in entsprechender Höhe nicht entgegensteht (vgl. ARNOLD, a.a.O., S. 104; CLEMENT/JAU, a.a.O., S. 337).

Indessen ist in der Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, BBl 2005 4733, 4800 ff.) an keiner Stelle ausdrücklich von der Verlustverrechnung mit Kapitaleinlagereserven die Rede (vgl. dazu auch CLEMENT/JAU, a.a.O., S. 337 Fn. 16). Letzteres legt den Schluss nahe, dass der Bundesrat mit seinen Ausführungen über die verrechnungssteuerfreie Rückzahlung von Agio bei Vorhandensein von Gewinnvorträgen und seinem Hinweis auf die Ausdehnung der Möglichkeit der steuerfreien Gewinnausschüttung nicht diejenige Konstellation im Auge hatte, welche hier zur Diskussion steht. Vielmehr scheint man mit dieser Ausdrucksweise in der Botschaft dem Umstand Rechnung getragen zu haben, dass nach dem seinerzeit geltenden Handelsrecht Kapitaleinlagereserven nicht separat, sondern mit erwirtschafteten Gewinnen als allgemeine Reserven im Sinne von aArt. 671 OR auszuweisen waren (vgl. zum früheren Rechnungslegungsrecht PETER BÖCKLI, *L'agio, champ de bataille*, *Der Schweizer Treuhänder* 2011 S. 546 ff., insb. 546 f.; HAUSMANN/TADDEI, a.a.O., S. 88). Jedenfalls lassen die genannten Stellen aus der Botschaft in Bezug auf das hier diskutierte Problem keine eindeutigen Folgerungen zu.

6.2.3.2 Auch aus dem Umstand, dass in der Botschaft Unternehmenssteuerreform II im Zusammenhang mit dem verrechnungssteuerrechtlichen Kapitaleinlageprinzip an einer weiteren Stelle auf Art. 60 Bst. a DBG (und die entsprechende Vorschrift von Art. 24 Abs. 2 Bst. a StHG)

Bezug genommen wird (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreform II, BBl 2005 4733, 4802), kann für die hier zu beurteilende Frage nichts abgeleitet werden. Insbesondere schliesst die Bezugnahme auf diese gewinnsteuerlichen Vorschriften eine unterschiedliche Behandlung der Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagen im Gewinn- und im Verrechnungssteuerrecht weder ausdrücklich noch implizit aus (anders jedoch BRÜLISAUER/SUTER, 1. Teil, S. 120 [mit ihrem vorn in E. 6.2.2.3.1 erwähnten Postulat der Kongruenz der Kapitalentnahmebegriffe im Verrechnungssteuer- und Gewinnsteuerrecht]).

6.2.3.3 Nach dem Gesagten drängt sich auch mit Blick auf das historische Auslegungselement nicht die Annahme auf, dass der hier interessierende Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (bzw. der darin enthaltene Passus « Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte [...] geleistet worden sind ») nicht den richtigen Sinn der Vorschrift zum Ausdruck bringt.

6.2.4 Im Rahmen der Auslegung der Bestimmung stellt sich ferner die Frage, ob sich im Lichte des erwähnten Zwecks von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (E. 4.3) ein abweichender Schluss aufdrängt (*teleologisches Auslegungselement*), das heisst, ob mit Blick auf Sinn und Zweck der Norm ein triftiger Grund für die Annahme vorliegt, dass der Wortlaut nicht den richtigen Sinn der Vorschrift wiedergibt (vgl. E. 2.1).

6.2.4.1 Der Zweck der fraglichen Bestimmung, die Rückzahlung von Kapitaleinlagen der Rückzahlung von Einlagen in das Grund- oder Stammkapital gleichzustellen (vgl. E. 4.3), verlangt nicht, dass Gewinne, die eine Gesellschaft nach einer Verrechnung von Verlusten mit Kapitaleinlagereserven erwirtschaftet, in der Höhe der verrechneten Verluste verrechnungssteuerfrei an die Beteiligungsinhaber ausgeschüttet werden können:

Anders als eine Kapitaleinlagereserve lässt sich das Grund- oder Stammkapital nicht in Form eines Buchungsvorganges mit Verlusten « verrechnen ». Würde Grund- oder Stammkapital zur Eliminierung von Verlusten verwendet, wäre stattdessen – da das Grund- oder Stammkapital grundsätzlich fix ist – das formalisierte Verfahren der Kapitalherabsetzung (bei der Aktiengesellschaft gemäss Art. 732 ff. OR) durchzuführen (so zum Aktienkapital MICHEL HEINZMANN, Die Herabsetzung des Aktienkapitals, 2004, N. 9). Gegebenenfalls würde, wenn Beteiligungsrechte gestützt auf einen entsprechenden Kapitalherabsetzungsbeschluss oder im Hinblick auf einen solchen durch die Gesellschaft erworben würden,

sogleich sowie unbedingt Vermögensertrag realisiert und läge zu diesem Zeitpunkt ein grundsätzlich verrechnungssteuerpflichtiger Tatbestand vor (vgl. Art. 4a VStG sowie Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 5.2.1). Allein durch die Erwirtschaftung späterer Gewinne würde hernach weder das qua Kapitalherabsetzung vernichtete Grund- oder Stammkapital wiederhergestellt noch neues Grund- oder Stammkapital geschaffen werden. Eine steuerfreie Rückzahlung dieser Gewinne unter dem Titel Rückzahlung « wiederaufgefüllten » Grund- oder Stammkapitals wäre somit ausgeschlossen, sodass Entsprechendes nach dem Zweck des Gesetzes auch für die Rückzahlung « wiederaufgefüllter » Kapitaleinlagereserven gelten muss.

Die vom Gesetz bezweckte Gleichbehandlung von Einlagen in die Kapitaleinlagereserven und von Einlagen in das Grund- oder Stammkapital rechtfertigt somit kein Abweichen vom Gesetzeswortlaut, nach welchem von einem definitiven Untergang von Kapitaleinlagereserven durch Verrechnung auszugehen ist (vgl. E. 6.2.1).

6.2.4.2 In der Doktrin wird sodann vorgebracht, eine verrechnungssteuerrechtliche Nichtzulassung des « Wiederauffüllens » von Kapitaleinlagereserven nach Verlustverrechnung würde die vom Gesetzgeber angeordnete « Rückwirkung » unterlaufen (so DUSS, a.a.O., S. 72) beziehungsweise in dem Sinn zu einer negativen « Vorwirkung » führen, als Steuerpflichtige in der Vergangenheit Verrechnungen mit Kapitaleinlagen vorgenommen hätten, ohne zu wissen, dass sie dadurch inskünftig die Möglichkeit einer steuerfreien Rückzahlung verwirken. Die Regelung betreffend Verlustverrechnung von Kapitaleinlagen im KS ESTV Nr. 29 benachteilige Steuerpflichtige, die solche – besonders bei wirtschaftlich angeschlagenen Unternehmen im Rahmen von Sanierungen häufigen – Verrechnungen vorgenommen hätten (BRAUCHLI ROHRER/ ATHANASOGLU, a.a.O., S. 692).

Dieser Einwand gegenüber der hier in Frage stehenden Regelung des KS ESTV Nr. 29 beziehungsweise die darin vertretene, mit dem Wortlaut des Gesetzes übereinstimmende Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG ist unbegründet.

Es ist zwar zutreffend, dass vor Erlass von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG noch niemand wissen konnte, dass eine Verrechnung der Kapitaleinlagen mit Verlusten in verrechnungssteuerlicher Hinsicht – folgte man dem Wortlaut dieser Vorschrift (vgl. E. 6.2.1) – in Zukunft einmal für den Steuerpflichtigen ungünstige Folgen haben würde. Diese Problematik hat aber

ihren Ursprung in der vom Gesetzgeber bewusst in das Gesetz aufgenommenen rückwirkenden Geltung für Kapitaleinlagen, die nach dem 31. Dezember 1996 von Beteiligungsinhabern geleistet wurden. Diese rückwirkende Geltung bildet eine Rückanknüpfung (E. 2.3). Bei einer Rückanknüpfung ist es ein immanentes Problem, dass im Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes, an den – nachträglich – angeknüpft wird, nicht bekannt ist, ob und wie dieser für eine zukünftig in Kraft tretende Gesetzesnorm relevant werden könnte. Daher ist die Rückanknüpfung auch nur unter gewissen Voraussetzungen zulässig. Auf die Auslegung einer Gesetzesnorm kann es jedoch keinen Einfluss haben, ob diese eine solche Rückanknüpfung enthält. Insbesondere kann nicht Folge einer Rückanknüpfung sein, dass die Gesetzesnorm – hier Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG – im Ergebnis anders auszulegen ist, um allfällige für den Steuerpflichtigen ungünstige Folgen des sich bereits verwirklichten Sachverhaltes zu mildern. Mit anderen Worten bedeutet dies für den vorliegenden Fall, dass die bis hierhin vorgenommene Auslegung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nicht aufgrund des Umstandes modifiziert werden kann, dass in der Vergangenheit allfällige Verlustverrechnungen nicht auf die aus heutiger Sicht nunmehr für die Steuerpflichtigen günstigste Art und Weise (nämlich unter Schonung der Kapitaleinlagereservekonti) vorgenommen worden sind. In diesem Sinne müssen sich Steuerpflichtige auf die im Zeitraum bis und mit 31. Dezember 2006 vorgenommenen Verrechnungen von Verlusten mit Kapitaleinlagereserven behaften lassen (vgl. zu einer vergleichbaren Konstellation Urteil des BVGer A-6142/2012 E. 7.4.2).

6.3 Als Resultat der hiervoor vorgenommenen Auslegung kann festgehalten werden, dass bei Leistungen an die Anteilsinhaber, die nach einer Verrechnung von Kapitaleinlagereserven mit Verlusten unter Verwendung von danach erwirtschafteten Gewinnen finanziert wurden, keine « Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen » im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG vorliegt. Die zu Beginn der E. 6 aufgeworfene Frage ist demnach im Sinne des KS ESTV Nr. 29 zu beantworten, also in dem Sinne, dass Verluste, welche dem Kapitaleinlagekonto belastet wurden, die verrechnungssteuerfrei rückzahlbaren Reserven aus Kapitaleinlagen endgültig vermindern (vgl. E. 6.1.1).

7. Die vorstehend erarbeiteten Rechtsgrundlagen sind nun auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

7.1 (...)

7.2 Es ist unbestritten, dass vorliegend sowohl die streitbetroffenen Forderungsverzichte im Betrag von insgesamt Fr. 425 479.– als auch das Agio von Fr. 840 000.– als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG zu qualifizieren waren (...) und diese nach dem 31. Dezember 1996 erbrachten Leistungen der Aktionäre in der Höhe von insgesamt Fr. 1 265 479.– in der per 31. Dezember 2006 erstellten Handelsbilanz der Beschwerdeführerin infolge Verrechnung mit Verlusten nicht (mehr) aufgeführt waren. Hingegen wies die per 31. Dezember 2009 erstellte Handelsbilanz der Beschwerdeführerin einen entsprechenden Betrag unter der Position « Kapitaleinlagereserve gem. Art. 20 Abs. 3 DBG + Art. 7b StHG » aus. Indem die Beschwerdeführerin diesen Betrag der Position Kapitaleinlagereserve zugewiesen hat, verminderte sich der ausgewiesene Jahresgewinn 2009 um den entsprechenden Betrag.

Gemäss vorstehender E. 6 ist davon auszugehen, dass verrechnungssteuerrechtlich betrachtet die in Frage stehenden Leistungen der Aktionäre in der Höhe von insgesamt Fr. 1 265 479.– infolge Verlustverrechnung spätestens per 31. Dezember 2006 endgültig untergegangen sind und folglich seither keine « Rückzahlung » im Sinne des Gesetzes mehr erfolgen konnte. Die Voraussetzungen für eine steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG sind folglich nicht erfüllt.