

(Entscheid des Bundesrates vom 1. April 1992)

Art. 12 StG. Art. 17 Abs. 1 StV. Voraussetzungen des Erlasses der Emissionsabgabe bei einer Sanierung.

Dieser Sanierungsbegriff ist enger als jener in der Wirtschaftssprache und in anderen Rechtsgebieten: er setzt eine Kapitalherabsetzung, Forderungsverzichte oder A-fonds-perdu-Zuschüsse von Aktionären voraus, so dass eine blosser Aufwertung einer Liegenschaft nicht ausreicht.

Art. 12 LT. Art. 17 al. 1 OT. Conditions de remise du droit de timbre d'émission en cas d'assainissement.

Cette notion d'assainissement est plus étroite que dans le jargon économique et dans d'autres domaines du droit: elle suppose une diminution du capital, la renonciation à des créances ou des versements à fonds perdu de la part des actionnaires; la simple revalorisation d'un immeuble ne saurait suffire.

Art. 12 LTB. Art. 17 cpv. 1 OTB. Condizioni per il condono della tassa di bollo d'emissione in occasione di un risanamento.

Questo concetto di risanamento è più ristretto di quello in uso nel linguaggio economico e in altri ambiti del diritto: presuppone una riduzione del capitale, la rinuncia degli azionisti a crediti o a contributi a fondo perduto così che una semplice rivalorizzazione di un immobile non è sufficiente.

I

A. Die Aktiengesellschaft B. wurde 1957 in das Handelsregister eingetragen. Am Ende des Geschäftsjahres 1979 wies sie erhebliche Verluste auf, welche trotz positiven Abschlüssen in den drei folgenden Jahren nur unwesentlich vermindert werden konnten. Das Betriebsergebnis des Geschäftsjahres 1985 konnte positiv gestaltet werden, weil der Aktionär B. auf eine Forderung von Fr. 350 000.- verzichtete. Per 30. April 1987 wies die Gesellschaft ein positives Betriebsergebnis von Fr. 206 523.46 aus, doch hatten eine Aufwertung der Liegenschaft um Fr. 760 000.- und ein weiterer Forderungsverzicht von B. von Fr. 100 000.- stattgefunden.

B. Am 11. April 1988 erhöhte die Aktiengesellschaft B. ihr Grundkapital von Fr. 800 000.- auf Fr. 2 500 000.- durch Ausgabe von 1 700 neuen, voll liberierten Namenaktien zu je Fr. 1 000.-. Die Bilanz per 30. April 1988 wies wiederum ein negatives Betriebsergebnis von Fr. 137 903.20 aus. Im Geschäftsjahr 1988/89 erwirtschaftete die Aktiengesellschaft erneut einen Verlust. Sie erhöhte in der Folge ihr Kapital nochmals um Fr. 700 000.- auf nunmehr Fr. 3 200 000.-.

Die wegen der Forderungsverzichte des Aktionärs B. von insgesamt Fr. 450 000.- zu bezahlenden Emissionsabgaben sind mit Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 6. Februar 1989 auf Gesuch hin erlassen worden.

Am 13. Juli 1988 stellte die Aktiengesellschaft bei der EStV betreffend die Kapitalerhöhung von Fr. 800 000.- auf Fr. 2 500 000.- ein Gesuch um Erlass der Emissionsabgabe von 3%, das heisst Fr. 51 000.-; die Kapitalerhöhung sei zu Sanierungszwecken erfolgt, und die Erhebung der Stempelabgabe bedeute eine offenbare Härte für die Gesellschaft.

C. Die EStV wies dieses Erlassgesuch am 6. Februar 1989 ab, weil die Kapitalerhöhung nicht der Verlustbeseitigung diene und somit keine erlassrelevante Sanierungsmassnahme darstelle.

Die gegen diesen Entscheid erhobene Einsprache wies die EStV am 26. April 1990 ab.

D. Gegen den Einspracheentscheid der EStV erhob die Aktiengesellschaft am 28. Mai 1990 beim EFD Beschwerde mit dem Antrag auf Erlass der Emissionsabgabe, eventualiter auf Erlass der für den Teilbetrag von Fr. 760 000.- geschuldeten Emissionsabgabe. Sie machte geltend, eine Sanierung liege immer dann vor, wenn der Weiterbestand der Unternehmung durch gezielte Massnahmen, zum Beispiel eine Kapitalerhöhung, erreicht werde. Im weiteren sei die Verminderung des Verlustsaldos durch die Aufwertung einer Liegenschaft der Beseitigung eines Verlustsaldos mittels Kapitalerhöhung und nachträglicher Aufwertung der Liegenschaft gleichzustellen.

E. Das EFD wies die Beschwerde am 16. Oktober 1990 ab. Als Sanierung im Sinne von Art. 12 des BG vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) würden nur Massnahmen anerkannt, welche die ganze oder teilweise Beseitigung von Verlusten zur Folge hätten. Die Praxis der EStV finde ihre Stütze in Art. 17 Abs. 1 der V vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben (StV, SR 641.101). Laut dieser Bestimmung müssten im Erlassgesuch die Ursache der Verluste und die zu ihrer Beseitigung getroffenen beziehungsweise vorgesehenen Massnahmen angegeben werden. Ein Erlass der Emissionsabgabe komme daher nur in Frage, wenn einer Kapitalerhöhung eine Kapitalherabsetzung vorangehe. Eine andere Betrachtungsweise würde zu Steuerumgehungen verleiten.

Dem Gesuch um teilweisen Erlass der Emissionsabgabe könne ebenfalls nicht stattgegeben werden, weil die bloss buchmässige Aufwertung einer Liegenschaft keine Sanierung im steuerrechtlichen Sinne darstelle. Bilanztechnisch bewirke sie keine echte Bereinigung des Vermögens der Unternehmung und demnach auch keinen Abbau des Verlustes. Im übrigen fehlten Anzeichen eines einheitlichen Sanierungskonzepts und eines Zusammenhangs zwischen Kapitalerhöhung und Aufwertung der Liegenschaft.

F. Gegen den Beschwerdeentscheid des EFD erhob die Aktiengesellschaft am 16. November 1990 beim Bundesrat Verwaltungsbeschwerde und erneuerte die beim EFD gestellten Anträge.

Sie machte geltend, es liege ein Sanierungskonzept vor und es bestehe ein Zusammenhang zwischen der Kapitalerhöhung und der Aufwertung der Liegenschaft; die Entscheide betreffend die Kapitalerhöhung und die Aufwertung der Liegenschaft fielen zeitlich zusammen und bildeten Bestandteil des von einer Hotelfach-Managementgesellschaft erarbeiteten Konzepts.

Sie kritisierte den von der EStV vertretenen Sanierungsbegriff und forderte eine ganzheitliche, auf den Einzelfall bezogene Anwendung von Art. 12 StG. Es handle sich vorliegend um eine Sanierung im wirtschaftlichen Sinne, welche unter Art. 12 StG falle.

Die Aufwertung der Liegenschaft sei im Rahmen des Sanierungskonzepts erfolgt. Sie gehe davon aus, dass mit einer anderen Sanierungsreihenfolge ein Erlass der Emissionsabgabe möglich gewesen wäre; der Sinn einer solch unterschiedlichen Behandlung von zwei wirtschaftlich gleichwertigen Sachverhalten sei nicht einzusehen.

Im übrigen machte sie geltend, die Erhebung der Emissionsabgabe bedeute vorliegend eine offenbare Härte für die Gesellschaft, so dass auch diese Voraussetzung für einen Erlass vorliege.

...

II

1. Nach Art. 99 Bst. g OG ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ausgeschlossen gegen Verfügungen über den Erlass und die Stundung geschuldeter Abgaben. Gemäss Art. 72 Bst. a VwVG in Verbindung mit Art. 74 Bst. a VwVG ist daher die Zuständigkeit des Bundesrates zur Beurteilung der vorliegenden Verwaltungsbeschwerde gegeben.

Die Beschwerdeführerin, welcher der Erlass der Emissionsabgabe auf der Kapitalerhöhung von Fr. 800 000.- auf Fr. 2 500 000.- verweigert wurde, ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat daher ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung desselben (Art. 48 Bst. a VwVG).

Auf die im übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 52 VwVG) ist somit einzutreten.

2. Die Beschwerdeführerin hat zum Zwecke der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) die Einvernahme von Zeugen beantragt.

Die Einvernahme von Zeugen ist nur anzuordnen, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt auf andere Weise nicht hinreichend abgeklärt werden kann (Art. 14 Abs. 1 VwVG; Saladin Peter, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Basel/Stuttgart 1979, Rz. 15.34; Grisel André, Traité de droit administratif, Band II, Neuenburg 1984, S. 852).

Da für den vorliegenden Entscheid die Frage, ob die Kapitalerhöhung und die Aufwertung im Rahmen eines einheitlichen Sanierungskonzepts beschlossen wurden, nicht relevant ist, kann auf die Einvernahme der angerufenen Zeugen verzichtet werden.

3. Der im angefochtenen Entscheid wiedergegebene Sachverhalt wird von der Beschwerdeführerin als richtig bestätigt; beanstandet werden einzelne, vom EFD aus diesem Sachverhalt gezogene Folgerungen und so die Anwendung von Art. 12 StG. Damit rügt die Beschwerdeführerin die Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG).

4. Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG bildet Gegenstand der Emissionsabgabe unter anderem die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften. Der Abgabesatz beträgt 3% vom Betrag, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG).

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass für die Kapitalerhöhung von Fr. 800 000.- auf Fr. 2 500 000.- grundsätzlich eine Emissionsabgabe von Fr. 51 000.- geschuldet wird. Strittig ist bloss, ob diese zu erlassen ist.

4.1. Unter dem Marginale «VI. Stundung und Erlass der Abgabeforderung» bestimmt Art. 12 StG, dass bei der offenen oder stillen Sanierung einer Aktiengesellschaft die Emissionsabgabe gestundet oder erlassen werden soll, wenn deren Erhebung eine offenbare Härte bedeuten würde.

Eine offene Sanierung liegt vor, wenn das Aktienkapital zwecks Eliminierung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend wieder erhöht wird. Bei der stillen Sanierung werden die Verluste der Gesellschaft mittels Forderungsverzichten oder A-fonds-perdu-Beiträgen der Aktionäre gedeckt (Graf Hansjörg, Verträge zwischen Konzerngesellschaften, unter besonderer Berücksichtigung der Sanierungsleistungen und Sicherungsgeschäfte, Bern 1988, S. 118 ff.; Lanz Rudolf Kapitalverlust, Überschuldung und Sanierungsvereinbarung, Winterthur 1985, S. 171 f.; Stockar Conrad, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, Der Schweizerische Treuhänder 5/82, S. 2; VPB 50.79). Die Mittelbeschaffung muss allerdings nach aussen - mithin auch für die Steuerbehörden - erkennbar zum Zwecke der Weiterexistenz eines notleidenden Unternehmens erfolgt sein (Edelmann Markus, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssanierung, Zürich 1976, S. 30). Wie im Bereich der direkten Bundessteuer (BGE 115 Ib 269; Praxis 1990, Nr. 57, S. 202 ff.) können somit Sanierungen an sich auch dann zu einem Erlass der Emissionsabgabe führen, wenn sie nicht auf dem Wege der Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung des Grundkapitals, sondern des Forderungsverzichts oder von A-fonds-perdu-Zuschüssen von Aktionären durchgeführt wurden.

Der hier beantragte Erlass der Emissionsabgabe ist somit an zwei Voraussetzungen geknüpft: erstens eine offene oder stille Sanierung, zweitens die durch die Erhebung der Emissionsabgabe bewirkte, offenbare Härte für die Gesellschaft. Ist bereits die erste Voraussetzung nicht erfüllt, braucht nicht mehr untersucht zu werden, ob allenfalls die zweite Voraussetzung erfüllt wäre.

4.2. Die Emissionsabgabe ist eine Verkehrssteuer, die an bestimmte, gesetzlich umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft (BGE 115 Ib 235). Den persönlichen Verhältnissen der Betroffenen ist im Rahmen von Art. 12 StG Rechnung zu tragen; diese Bestimmung ist abschliessend und bewusst eng gefasst worden (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 25. Oktober 1972, BBl 1972 II 1296 f.; VPB 50.79).

4.3. Die Stempelsteuergesetzgebung geht in Art. 12 von einem anderen Sanierungsbegriff aus als der allgemeine Sprachgebrauch. Die Sanierung wird hier auch enger umschrieben als in anderen Rechtsbereichen.

4.3.1. Als Sanierung gelten grundsätzlich Massnahmen, die ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herausführen und seinen Fortbestand sichern sollen (Edelmann, a.a.O., S. 28 ff.; Graf, a.a.O., S. 113 ff.; Känzig Ernst, Die Sanierung der Unternehmung und ihre Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung, Wirtschaft und Recht, 9. Jg. [1957], S. 114 ff.; Lanz, a.a.O., S. 169 ff.; Schmid Markus L., Überschuldung und Sanierung, Freiburg 1984, S. 11 f.; Stockar, a.a.O., S. 2 f.; Weidmann Heinz, Die steuerliche Behandlung von Sanierungen, Steuer Revue, Bd. 37 [1982], S. 1 ff.; VPB 44.87 und VPB 50.79; Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 49 S. 139 ff., 49 S. 331 ff., 49 S. 445 ff. und 55 S. 151 ff.).

4.3.2. Die Praxis hat zudem aus Art. 17 Abs. 1 StV abgeleitet, dass nur dann von Sanierung im Sinne der Stempelsteuergesetzgebung gesprochen werden kann, wenn die getroffenen Massnahmen - ganz oder teilweise - aufgelaufene Verluste beseitigen. Nach Art. 17 Abs. 1 StV müssen nämlich im Gesuch betreffend den Erlass der Emissionsabgabe die Ursachen der Verluste und die zu ihrer Beseitigung vorgesehenen Massnahmen dargestellt werden.

Der Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 StV geht davon aus, dass eine Verlustbeseitigung Wesensmerkmal einer Sanierung im Sinne von Art. 12 StG ist. Es ist nun zu prüfen, ob die vom Wortlaut ausgehende Auslegung von Art. 17 Abs. 1 StV auch zu einer vernünftigen Auslegung von Art. 12 StG führt.

In seiner Botschaft vom 25. Oktober 1972 erklärte der Bundesrat, Erlass und Stundung seien nicht mehr an gesetzlich eng umschriebene Sanierungsvorgänge gebunden; dem Ermessen der EStV werde nun ein freierer Spielraum gewährt (BBl 1972 II 1285 und BBl 1972 II 1297). Dies steht nicht im Widerspruch zur Feststellung, dass Art. 12 StG eine Sanierung voraussetzt und von einem engeren Sanierungsbegriff ausgeht, als dies in anderen Rechtsbereichen der Fall ist.

Art. 17 Abs. 1 StV regelt bloss die Modalitäten des Erlassgesuchs, so dass allein aus dieser Bestimmung noch nicht gefolgert werden dürfte, die Deckung von Verlusten sei Wesensmerkmal der Sanierung. Dieser Schluss drängt sich aber in Verbindung mit anderen Argumenten auf.

Liegen keine effektiven Verluste vor, so ist nicht einzusehen, weshalb der Gesellschaft die Emissionsabgabe erlassen werden sollte. Aufwertungen von Liegenschaften stellen keine echten Sanierungsmassnahmen dar (Edelmann, a.a.O., S. 25; Lanz, a.a.O., S. 90). Sind Aktiven unterbewertet oder Passiven überbewertet, so sind die Bewertungen zu korrigieren; erst wenn auch nach solchen Korrekturen noch ein Verlust resultiert, besteht im Sinne von Art. 12 StG ein Sanierungsbedarf. Sind mithin noch offene oder stille Reserven vorhanden, so sind diese zuerst aufzulösen (ASA 49, S. 445 ff.).

Ebenso liegt in einer blossen Kapitalerhöhung keine Sanierung. Der Erlass der Stempelabgabe darf nicht dazu führen, unterkapitalisierten Gesellschaften die Kapitalbeschaffung unter Umgehung der Stempelabgabe zu ermöglichen (VPB 50.79, ASA 55, S. 151 ff.). Mit der Kapitalerhöhung werden an sich keine Verluste beseitigt, es ändert sich nur die Relation zwischen Verlusten und Grundkapital. Eine andere Betrachtungsweise würde die Gefahr bergen, dass unterkapitalisierte Gesellschaften sich das von Anfang an erforderliche Kapital nachträglich unter Erlass der Emissionsabgabe beschaffen könnten; damit würde das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 4 BV) verletzt.

Die Auslegung, eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG setze begriffsnotwendig die Deckung von Verlusten voraus, entspricht somit Sinn und Zweck der Stempelsteuergesetzgebung. Daraus ergibt sich, dass weder dem Haupt- noch dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin stattzugeben ist.

4.4. Die Beschwerdeführerin fordert eine einzelfallbezogene Beurteilung. Sie geht davon aus, dass bei einer ganzheitlichen Betrachtungsweise eine Sanierung erkennbar sei. EFD und EStV sind - wie vorne dargelegt - zu Recht davon ausgegangen, dass eine Sanierung die Beseitigung von Verlusten voraussetzt. Ob dieser Entscheid auch angemessen ist oder sich einzelfallbezogen ein anderer Entscheid aufdrängte, überprüft der Bundesrat bloss mit Zurückhaltung. «Sanierung» ist wie vorne gezeigt ein unbestimmter Rechtsbegriff, weshalb der entscheidenden Behörde ein gewisser Beurteilungsspielraum eingeräumt wird (Bertossa Francesco, Der Beurteilungsspielraum: zur richterlichen Kontrolle von Ermessen und unbestimmten Gesetzesbegriffen im Verwaltungsrecht, Bern 1984, S. 52 ff.; Gygi Fritz, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 307 f.; Grisel André, Traité de droit administratif, Bd. I, Neuenburg 1984, S. 336 f.; Häfelin Ulrich / Müller Georg, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1990, Rz. 361 ff.; Rhinow René A. / Krähenmann Beat, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel / Frankfurt am Main 1990, Nr. 66/B/IIa, mit Hinweisen).

Mit ihrer Feststellung, eine einzelfallbezogene Beurteilung des Sanierungsbegriffs rechtfertige sich hier nicht, haben die EStV und die Vorinstanz nach Auffassung des Bundesrates den ihr zustehenden Beurteilungsspielraum nicht überschritten. Der angefochtene Entscheid ist daher auch nicht unangemessen.

4.5. In Anwendung der vorne umschriebenen Kriterien hat die EStV der Beschwerdeführerin die Emissionsabgabe im Umfange des Forderungsverzichts der Aktionärin von Fr. 450 000.- (Fr. 350 000.- und Fr. 100 000.-) erlassen.

Darüber hinaus sind aber die Voraussetzungen eines Erlasses der Emissionsabgabe nicht erfüllt. Die Aufwertung der Liegenschaft stellt wie erwähnt keine Sanierungsmassnahme dar, und die Kapitalerhöhungen sind - insoweit sie den Betrag von Fr. 450 000.- übersteigen - nicht mit echten Sanierungsmassnahmen (Kapitalherabsetzung, Forderungsverzichte oder A-fonds-perdu-Zuschüsse von Aktionären) verbunden.

4.6. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, bei einer anderen Reihenfolge der getroffenen Massnahmen wäre ihr die Emissionsabgabe erlassen worden, ist unzutreffend. Blosser Aufwertungen können im Hinblick auf den Erlass der Emissionsabgabe nicht berücksichtigt werden und von weiteren Forderungsverzichten beziehungsweise A-fonds-perdu-Zuschüssen im Sinne von Sanierungsmassnahmen ist den Beschwerdeakten nichts zu entnehmen.

Im Falle einer Kapitalherabsetzung mit nachfolgender Wiedererhöhung würden im Gegensatz zum vorliegenden Fall Aktien abgeschrieben oder zumindest ihr Nennwert herabgesetzt. Der sich aus der Herabsetzung des Aktienkapitals ergebende Buchgewinn kann zu Abschreibungen benutzt werden (Art. 732 Abs. 4 OR). Hier ist dagegen von einem anderen Sachverhalt auszugehen. Es hat keine Kapitalherabsetzung stattgefunden und - abgesehen von den à fonds perdu - Zuschüssen von Fr. 450 000.- gab es keine weiteren solchen Zuschüsse oder Forderungsverzichte.

4.7. Auf den Hinweis der Beschwerdeführerin, die Aufwertung der Liegenschaft sei im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung erfolgt, ist mangels Rechtserheblichkeit nicht weiter einzugehen.

5. Ist mithin bereits die erste der beiden Voraussetzungen von Art. 12 StG nicht erfüllt, so braucht nicht mehr geprüft zu werden, ob die Erhebung der Emissionsabgabe eine offenbare Härte bedeutete.

6. Der Entscheid des EFD verletzt somit kein Bundesrecht. Er beruht auch nicht auf unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und ist nicht unangemessen (Art. 49 VwVG). Die Beschwerde ist daher abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63

Abs. 1 VwVG).

Dokumente des Bundesrates