

# **BGer 2C\_299/2021 vom 17. Dezember 2021**

Bundesgericht, 2021-12-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_299\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_299_2021)

FR: TF 2C\_299/2021 du 17 décembre 2021

IT: TF 2C\_299/2021 del 17 dicembre 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gegen einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der Stempelabgaben kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ergriffen werden (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ( Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG ) der hierzu legitimierten Beschwerdeführerin ( Art. 89 Abs. 1 BGG ) ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Rügen im Sinne von Art. 106 Abs. 2 BGG werden vorliegend nicht erhoben.

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

### **E. 3.1**

Per 1. März 2012 wurde die Emissionsabgabe auf der Ausgabe und Erneuerung inländischer Obligationen unter Aufhebung der entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) im Rahmen der "too big to fail"-Vorlage zur Stärkung der Stabilität im Finanzsektor (vgl. AS 2012 811) abgeschafft. Das neue Recht brachte auch auf Ebene der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben (StV, SR 641.101) verschiedene Änderungen mit sich. Besondere Übergangsbestimmungen wurden nicht erlassen.

### **E. 3.2**

Nach der allgemeinen Übergangsbestimmung von Art. 53 Abs. 2 StG bleiben ausser Kraft gesetzte Bestimmungen in Bezug auf Abgabeforderungen, Tatsachen und Rechtsverhältnisse, welche vor dem Inkrafttreten des Gesetzes entstanden oder eingetreten sind, weiterhin anwendbar. Diese auf das ursprüngliche Inkrafttreten des StG bezogene Regelung entspricht den allgemeinen intertemporalrechtlichen Prinzipien (vgl. BGE 144 II 326 E. 2.1.1; 143 II 297 E. 5.3.3). Es spricht nichts dagegen, sie - wie von der Vorinstanz postuliert (vgl. E. 3.1) - analog auch für die hier interessierende Teilrevision von StG und StV zur Anwendung zu bringen (vgl. auch JSABELLE MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StG, 2. Aufl. 2019, N. 10 zu Art. 53). Vonseiten der Verfahrensbeteiligten wird nichts anderes vertreten.

### **E. 3.3**

Auf Abgabeforderungen, Tatsachen und Rechtsverhältnisse, die - wie vorliegend - vor dem 1. März 2012 entstanden oder eingetreten sind, sind nach dem Gesagten die Bestimmungen des StG und der StV anwendbar, wie sie bis Ende Februar 2012 in Kraft standen (vgl. für die ursprüngliche Fassung AS 1974 11; einschlägig sind vorliegend namentlich verschiedene Bestimmungen, die ab dem 1. April 1993 [AS 1993 222] in Kraft standen und per 1. März 2012 aufgehoben wurden [AS 2012 811]; soweit nachfolgend nichts anderes angegeben ist, bezieht sich die Bezeichnung "aArt." auf die in diesem Zeitraum gültigen Bestimmungen).

### **E. 4.1**

Nach dem damit (vgl. E. 3.3 hiervor) vorliegend noch anwendbaren Recht erhob der Bund Stempelabgaben auf der Ausgabe inländischer Obligationen (aArt. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 4 StG). Abgabepflichtig war der Schuldner, der die Titel ausgab (aArt. 10 Abs. 3 StG). Gegenstand der Abgabe war nach aArt. 5a StG die Ausgabe von Obligationen sowie von Ausweisen über Unterbeteiligungen an Darlehensforderungen gegen inländische Schuldner durch einen Inländer (Abs. 1). Die Erneuerung von Obligationen und Geldmarktpapieren war der Ausgabe gleichgestellt; als Erneuerung galten die Erhöhung des Nennwertes, die Verlängerung der vertraglichen Laufzeit sowie die Veränderung der Zinsbedingungen bei Titeln, welche ausschliesslich auf Kündigung hin rückzahlbar waren (Abs. 2). Die Abgabeforderung entstand im Zeitpunkt der Ausgabe der Obligationen und Geldmarktpapiere (aArt. 7 Abs. 1 lit. f StG). Bei Anleihsobligationen, Rententiteln, Pfandbriefen und Schuldbuchforderungen betrug sie - ausgehend vom Nominalwert - 1.2 o/oo für jedes volle oder angefangene Jahr der maximalen Laufzeit (aArt. 9a lit. a StG).

### **E. 4.2**

Nach aArt. 17a StV (AS 1993 228; aufgehoben mit AS 2012 791) war die Abgabe auf Obligationen bei der Ausgabe oder Erneuerung der Titel für die gesamte Laufzeit zu entrichten. Als maximale Laufzeit (im Sinne von aArt. 9a lit. a StG; vgl. E. 4.1 hiervor) galt der Zeitraum vom Tag der Liberierung bis und mit dem Tag, an dem der Schuldner seine Verpflichtungen gegenüber dem Gläubiger spätestens erfüllen musste; bei Titeln mit vertraglich nicht festgelegter Laufzeit galten die dem Ausgabetermin folgenden zehn Jahre als maximale Laufzeit; wurden die Titel innerhalb dieser Frist nicht zurückbezahlt, so begann eine neue maximale Laufzeit, für welche erneut eine Abgabe zu entrichten war (aArt. 17a Abs. 3 StG). Der Fall des vorzeitigen Erlöschens eines in einer Obligation verkündeten Schuldverhältnisses war in aArt. 17a Abs. 2 StV geregelt; demnach wurde die Abgabe für die noch verbleibenden ganzen Jahre der Laufzeit nur dann rückerstattet, wenn die Obligation gestützt auf ein bei ihrer Ausgabe eingeräumtes Wahlrecht in neue Beteiligungsrechte umgewandelt wurde, welche gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG (bis heute) der Emissionsabgabe unterliegen.

### **E. 5**

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihres statutarischen Sitzes als Inländerin im Sinne von aArt. 4 Abs. 1 StG zu qualifizieren ist. Ebenfalls unbestritten ist, dass die von ihr ausgegebene Anleihe eine Obligation ist (aArt. 4 Abs. 3 bzw. aArt. 5a Abs. 1 StG), die nach aArt. 9a lit. a StG der Emissionsabgabe zum Satz von 1.2 o/oo pro Jahr unterliegt. Uneinig sind sich die Verfahrensbeteiligten indessen bezüglich der Frage, wie im Falle einer vorzeitigen Rückzahlung einer Anleihe ohne feste Laufzeit

(sog. ewige Anleihe) zu verfahren ist.

### **E. 5.1**

Gestützt auf eine grammatikalische Auslegung von aArt. 9a lit. a StG, aArt. 17a Abs. 1 und aArt. 17a Abs. 3 Satz 1 StV kam die Vorinstanz zum Schluss, dass die vorzeitige Kündigung einer Anleihe vor Ablauf der vertraglich vorgesehenen maximalen Laufzeit für die Bemessung der Emissionsabgabe grundsätzlich irrelevant sei; ferner sei die Regelung von Art. 17a Abs. 3 Satz 2 StV, wonach bei ewigen Anleihen zehn Jahre als maximale Laufzeit galten und nach Ablauf dieser Frist eine neue maximale Laufzeit von wiederum zehn Jahren begann, als gesetzmässig anzusehen (vgl. E. 3.2.4 des angefochtenen Urteils). Dies habe für den vorliegenden Fall zur Folge, dass die Emissionsabgabe für zehn Jahre zu entrichten sei; die Tatsache, dass die fragliche Obligation bereits nach rund fünfeinhalb Jahren gekündigt worden sei, spiele keine Rolle und eröffne keinen Anspruch auf anteilige Rückerstattung der Abgabe (vgl. E. 4.2 des angefochtenen Urteils). aArt. 17a Abs. 2 StV sei vorliegend nicht anwendbar (vgl. E. 4.3 des angefochtenen Urteils). Auch die von der Beschwerdeführerin geforderte analoge Anwendung von aArt. 17a Abs. 2 StV komme nicht in Betracht, zumal der von dieser Bestimmung anvisierte Sachverhalt sich vom vorliegenden Sachverhalt erheblich unterscheide. Zu berücksichtigen sei hierbei, dass mit aArt. 17a Abs. 3 Satz 2 StV eine spezifische Regel für ewige Anleihen bestehe, welche eine Rückerstattung klarerweise nicht vorsehe, und dass eine analoge Anwendung von aArt. 17a Abs. 2 StV auf ewige Anleihen zu einer unzulässigen Besserstellung gegenüber zeitlich befristeten Anleihen führe, bei welchen die Emissionsabgabe auch bei vorzeitiger Rückzahlung entsprechend der Laufzeit zu entrichten sei, ohne dass eine Rückerstattung erfolge (vgl. E. 4.4 des angefochtenen Urteils).

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe den Zweck von aArt. 17a Abs. 2 StV verkannt. Es treffe nicht zu, dass die Bestimmung darauf abgezielt habe, eine doppelte emissionsabgaberechtliche Erfassung (nur) für den Fall der Umwandlung einer Wandelanleihe zu vermeiden; gewollt gewesen sei vielmehr, dass die Emissionsabgabe im Allgemeinen entsprechend der tatsächlichen vertraglichen Laufzeit und dem tatsächlichen Kapitalbetrag der Obligation erhoben und damit eine Überbesteuerung vermieden werde. Auch dem Argument der unzulässigen Besserstellung ewiger Anleihen gegenüber zeitlich befristeten Anleihen sei nicht beizupflichten: Die vermeintliche Besserstellung gleiche lediglich aus, dass die Emissionsabgabe bei zeitlich befristeten Anleihen für die vertragliche Laufzeit zu entrichten gewesen sei, für ewige Anleihen hingegen die Abgabe pauschal für zehn Jahre habe entrichtet werden müssen. Im Übrigen habe die fehlende partielle Rückerstattung der Emissionsabgabe im vorliegenden Fall eine unzulässige Schlechterstellung gegenüber denjenigen ewigen Anleihen zur Folge, die im zehnten Jahr ordentlich gekündigt würden.

### **E. 5.3**

Die Beschwerdeführerin vermag mit ihren Argumenten die überzeugende Würdigung der Vorinstanz nicht umzustossen:

#### **E. 5.3.1**

Nach aArt. 17a Abs. 2 StV kommt eine Rückerstattung bei vorzeitigem Erlöschen eines in einer Obligation verkündeten Schuldverhältnisses ausdrücklich "nur dann" in Betracht, wenn die Obligation gestützt auf ein bei ihrer Ausgabe eingeräumtes Wahlrecht in neue

Beteiligungsrechte umgewandelt wird. Die Benützung der Wendung "nur dann" (frz. "que si celle-ci", it. "solamente se") lässt keinen Zweifel daran, dass der Ordnungsgeber nur die Umwandlung einer Wandelanleihe erfassen wollte, für andere Fälle vorzeitigen Erlöschens hingegen keine Rückerstattung vorsah; auch wenn diese Regelung mit Blick auf die entstehende Überbesteuerung unbefriedigend erscheinen mag (vgl. Urteil 2C\_995/2011 vom 16. August 2012 E. 4.1.5), besteht damit keine echte Lücke, die richterrechtlich - gegebenenfalls durch Analogieschluss (vgl. Urteil 2C\_188/2010 vom 24. Januar 2011 E. 7.2.1) - gefüllt werden könnte (vgl. zu den Voraussetzungen richterlicher Lückenfüllung BGE 146 V 121 E. 2.5; Urteil 9C\_132/2021 vom 15. September 2021 E. 4.2 [zur amtl. Publikation vorgesehen]). Daran vermag der Hinweis der Beschwerdeführerin auf die Materialien zur ursprünglichen Version des StG (vgl. Botschaft des Bundesrates über den Erlass eines Bundesgesetzes betreffend die Abänderung der Bundesgesetze vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben und vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgabe auf Coupons vom 28. Mai 1926, BBl 1926 727, S. 756) nichts zu ändern; abgesehen davon, dass sich die entsprechenden Passagen auf den - hier nicht einschlägigen - Fall der Erneuerung einer Obligation beziehen (vgl. auch BBl 1926 727, S. 767), kann daraus nichts abgeleitet werden für die Auslegung der erst 1993 auf Verordnungsebene eingefügten Bestimmungen über die Rückerstattung.

### **E. 5.3.2**

Anders als die Beschwerdeführerin meint, liegt im Übrigen keine Schlechterstellung ewiger Anleihen gegenüber zeitlich befristeten Anleihen vor; aArt. 17a Abs. 2 StV greift - unter Vorbehalt der Umwandlung einer Wandelanleihe in Aktien- oder Partizipationskapital - auch dann nicht, wenn eine zeitlich befristete Anleihe vorzeitig zurückbezahlt wird. Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf beruft, dass eine ewige Anleihe, die im zehnten Jahr gekündigt worden sei, nur entsprechend ihrer tatsächlichen Laufzeit besteuert worden sei, beanstandet sie inhaltlich die pauschalierte Bemessung bei ewigen Anleihen (vgl. aArt. 17a Abs. 3 Satz 2 StV); diesbezüglich hat das Bundesgericht allerdings schon festgehalten, dass der Rahmen der gesetzlichen Vorgaben eingehalten ist (vgl. Urteil 2C\_995/2011 vom 16. August 2012 E. 4.1.3). Darauf ist nicht zurückzukommen.

### **E. 5.4**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### **E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang (vgl. E. 5.4 hiavor) trägt die Beschwerdeführerin die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.