

# **BVGer A-172/2012 vom 30. Mai 2012**

Bundesverwaltungsgericht, 2012-05-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-172\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-172_2012)

FR: TAF A-172/2012 du 30 mai 2012

IT: TAF A-172/2012 del 30 maggio 2012

## **Regeste**

Stempelabgaben

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV. Damit richtet sich die vorliegende Beschwerde gegen eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (vgl. Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest. An die von den Parteien oder der Vorinstanz vorgebrachten Begründungen ist es nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BVGE 2007/41 E. 2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54 und 3.197).

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt Stempelabgaben unter anderem auf dem Umsatz gewisser in- und ausländischer Urkunden (Art. 1 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [Stempelsteuergesetz, StG, SR 641.10]). Gegenstand der Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 1 StG). Was unter den Begriff der steuerbaren Urkunden fällt, wird in Art. 13 Abs. 2 StG umschrieben. Darunter fallen namentlich die von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Aktien, Stammanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Anteilscheine von Genossenschaften, Partizipationsscheine sowie die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, welche in ihrer wirtschaftlichen Funktion den genannten Titeln gleichstehen (Art. 13 Abs. 2 StG).

### **E. 2.2**

Die Abgabeforderung entsteht mit dem Abschluss des Geschäfts. Bei bedingten oder ein Wahlrecht einräumenden Geschäften entsteht die Abgabeforderung mit der Erfüllung des Geschäfts (Art. 15 StG). Es ist Sache des Effekthändlers, die auf dem Entgelt der

übertragenen Urkunde berechnete Abgabe (1,5 Promille für inländische und 3 Promille für ausländische Urkunden) zu leisten (Art. 16 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 StG). Der Effekthändler schuldet gemäss Art. 17 Abs. 2 StG (je) eine halbe Abgabe: (i) wenn er vermittelt: für jede Vertragspartei, die sich weder als registrierter Effekthändler noch als von der Abgabe befreiter Anleger ausweist (Bst. a); (ii) wenn er Vertragspartei ist: für sich selbst und die Gegenpartei, die sich weder als registrierter Effekthändler noch als von der Abgabe befreiter Anleger ausweist (Bst. b).

### **E. 3**

Grundsätzlich kann der Steuergesetzgeber Rechtsvorgänge oder wirtschaftlich bedeutsame Sachverhalte zum Steuergegenstand erheben. Im ersten Fall spricht man von (privat-)rechtlicher und im zweiten Fall von wirtschaftlicher Anknüpfung (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6020/2007 vom 11. Mai 2009 E. 3; Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 676).

#### **E. 3.1**

Der Bundesrat hat in seiner Botschaft vom 11. Dezember 1916 betreffend die Einführung der Kompetenzartikel zur "Erhebung von Stempelabgaben" (BBl 1916 IV 554 ff.) festgehalten, dass es der steuerrechtlichen Terminologie zweifellos besser entspreche, an Stelle des Begriffs "Stempelabgaben von Geschäftsurkunden" den Begriff "Verkehrssteuern" zu setzen. Es waren indes praktische Erwägungen, insbesondere die fehlende Durchsetzung im allgemeinen Sprachgebrauch, die den Bundesrat von der Verwendung des Begriffs "Verkehrssteuern" abhielten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6020/2007 vom 11. Mai 2009 E. 3.1; vgl. dazu auch: Conrad Stockar, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bd. II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basel 2006 [hiernach: Basler Kommentar Stempelabgaben], N. 26 zu Vorbemerkungen StG; Filippo Lurà, in: Oberson/Hinny [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Zürich etc. 2006 [hiernach: Kommentar Stempelabgaben], N. 10 ff. zu Art. 13 StG).

#### **E. 3.2**

Auch der Rechtsprechung zufolge handelt es sich bei den Stempelabgaben eindeutig um Rechtsverkehrssteuern bzw., was die Umsatzabgabe betrifft, um eine Rechtsübertragungssteuer (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-515/2007 vom 26. März 2010 E. 2.1.1, A-1665/2006 vom 13. Juli 2009 E. 2.1.1; vgl. auch Xavier Oberson, in: Kommentar Stempelabgaben, N 34 zu Art. 1 StG; Stockar, a.a.O., N 3 zu Art. 1 StG). Angeknüpft wird an bestimmte Vorgänge des Rechtsverkehrs. Die Stempelabgaben sind geschuldet, wenn der im Gesetz beschriebene Tatbestand verwirklicht ist, wobei auf den wirklichen Inhalt der Urkunden oder der Rechtsvorgänge abzustellen ist. Dem formalen Charakter der Stempelabgaben entsprechend ist die rechtliche Gestaltung des zu beurteilenden Geschäfts massgebend und nicht dessen wirtschaftlicher Zweck (Urteile des Bundesgerichts 2C\_381/2009 vom 4. Oktober 2010 E. 2.2, 2C\_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4, 2A.22/1994 vom 28. Juni 1996, publiziert in ASA 65 S. 671 E. 2d/bb, vom 26. November 1993, publiziert in ASA 63 S. 65 ff. E. 3a; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-515/2007 vom 26. März 2010 E. 2.1, A-1665/2006 vom 13. Juli 2009 E. 2.3, A-6020/2007 vom 11. Mai 2009 E. 3.2, A-1592/2006 vom 15. April 2009 E. 4.4.3).

### **E. 3.3**

Anlass und Grund der Belastung mit Umsatzabgaben ist mit anderen Worten - und im Gegensatz etwa zum Mehrwertsteuerrecht - nicht ein wirtschaftlicher Tatbestand, sondern ein vom Gesetz bezeichneter Verkehrsakt (BGE 108 Ib 450 E. 5; 61 I 285 E. 1a). Damit haben es die Beteiligten grundsätzlich denn auch in der Hand, durch überlegte Wahl der Mittel, die sie zur Erreichung des Enderfolgs verwenden, die Belastung (und deren Mass) selbst zu bestimmen. Nur dort, wo bereits das Gesetz wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen verwendet, kann naturgemäss nicht auf die formale Gestaltung eines Geschäfts abgestellt werden; der betreffende Rechtsvorgang ist diesfalls in seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4 und vom 26. November 1993, a.a.O., E. 3a mit weiteren Hinweisen; Rolf Geier/Markus Weber, in: Basler Kommentar Stempelabgaben, N. 43 zu Art. 13 StG). Demzufolge darf sich die Verwaltung im Bereich der Stempelabgaben nicht von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise leiten lassen, es sei denn, das Gesetz verwende - wie erwähnt - selber wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6020/2007 vom 11. Mai 2009 E. 3.3).

### **E. 3.4**

Eine wirtschaftlich geprägte Umschreibung enthält das Gesetz etwa in Art. 13 Abs. 2 Bst. b StG, wonach als steuerbare Urkunden auch die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, die in ihrer wirtschaftlichen Funktion den steuerbaren schweizerischen Urkunden gleichstehen, gelten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6020/2007 vom 11. Mai 2009 E. 3.4).

### **E. 3.5**

Ist - wie erwähnt - dem formalen Charakter der Stempelabgaben entsprechend die rechtliche Gestaltung des zu beurteilenden Geschäfts massgebend, und nicht dessen wirtschaftlicher Zweck (oben E. 3.2), hat sich der Steuerpflichtige nach ständiger Praxis auf die von ihm vorgenommene formelle Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen behaften zu lassen. Es kann somit keine Rolle spielen, ob er auch eine andere, für ihn steuerlich günstigere Gestaltung hätte vornehmen können (Urteile des Bundesgerichts vom 25. August 1998, veröffentlicht in ASA 67 S. 757 E. 3c, vom 28. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 674 E. 2d/bb; Urteil des Bundesgerichts 2A.420/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-515/2000 vom 11. November 2001 E. 3c; vgl. auch Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-515/2000 vom 11. November 2001 E. 3c, A-1665/2006 vom 13. Juli 2009 E. 2.3, A-1504/2006 vom 25. September 2008 E. 3.3, A-1428/2006 vom 29. August 2007 E. 3.5, A-1434/2006 vom 14. Mai 2007 E. 3.4).

### **E. 4**

Im vorliegenden Fall ist zunächst unbestritten, dass die Beschwerdeführerin als inländische Effektenhändlerin gilt (Art. 13 Abs. 3 StG). Weiter erweist sich als unbestritten, dass die in Rede stehenden Anteile an der Y. \_\_\_\_\_ als steuerbare Urkunden im Sinne von Art. 13 Abs. 2 Bst. a StG in der vorliegend anwendbaren Fassung vom 27. Juni 1973 [AS 1974 11] zu qualifizieren sind, dass es sich bei ihnen also um von einem Ausländer ausgegebene Urkunden handelt, die in ihrer wirtschaftlichen Funktion Aktien, Stammanteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Anteilscheinen von Genossenschaften, Partizipationsscheinen oder Genusscheinen, auf Grund von Art. 13 Abs. 2 Bst. b StG gleichstehen. Damit bleibt einzig noch zu klären, ob eine entgeltliche Übertragung von

Eigentum im Sinn von Art. 13 Abs. 1 StG vorliegt.

#### **E. 4.1**

In ihrem Einspracheentscheid vom 25. November 2011 erwog die Vorinstanz, diesbezüglich sei in erster Linie der Verkaufsvertrag vom 2. März 2007, insbesondere dessen Artikel 1, massgebend. Aus diesem gehe klar und unmissverständlich hervor, dass die Käuferin, d.h. die Z.\_\_\_\_\_, für die Eigentumsübertragung der Beteiligungsrechte an der Y.\_\_\_\_\_, einen Betrag von 10'153'633 zu bezahlen habe. Dieser Preis sei aufgrund der hierfür erstellten Bilanz per 31. Januar 2007 bestimmt worden. Dabei sei ausdrücklich festgehalten worden, dass mit diesem Preis jegliche weitere Forderungen, die die Beschwerdeführerin als Verkäuferin gegenüber der Z.\_\_\_\_\_ als Käuferin haben könnte und die im Zusammenhang mit den der Bestimmung 1.3 des Verkaufsvertrages vom 2. März 2007 nachfolgenden Verpflichtungen stünden, abgegolten seien. Gemäss eigenen Angaben der Beschwerdeführerin bedeute letztere Passage ein Preis "per Saldo aller Ansprüche". Aus den vorgelegten Akten sei keine Möglichkeit der Änderung der Kaufpreishöhe ersichtlich. Die Tatsache, wonach der Kaufpreis vorbehaltlos auf 10'153'633 festgelegt worden sei, werde auch noch durch die Bestimmung 3.2 des genannten Vertrages bestätigt. Das Entgelt für die Eigentumsübertragung an den Beteiligungsrechten der Y.\_\_\_\_\_ betrage daher 10'153'633, womit sämtliche Voraussetzungen gemäss Art. 13 Abs. 1 StG für die Entstehung der Umsatzabgabeforderung erfüllt seien. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringe, sei nicht stichhaltig. Im Besonderen sei unbeachtlich, welchen wirtschaftlichen Zweck die Vertragsparteien verfolgt hätten. Deshalb sei die Argumentation der Beschwerdeführerin, sie habe vor dem Verkauf der Beteiligung an der Y.\_\_\_\_\_ auf Forderungen gegenüber der Y.\_\_\_\_\_ im Betrag von 10'510'594.90 verzichtet, womit sie, die Beschwerdeführerin, wirtschaftlich gesehen sogar "darauf bezahlt" und ihre Beteiligungsrechte an der Y.\_\_\_\_\_ verschenkt habe, unbeachtlich.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, der Übergang der Beteiligungsrechte an der Y.\_\_\_\_\_ sei formell über einen Kaufvertrag mittels Kaufpreiszahlung der Z.\_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführerin und einem Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin gegenüber der Y.\_\_\_\_\_ abgewickelt worden. Diese Vorgehensweise sei aus rechtlichen Gründen und Vorschriften der italienischen Rechnungslegung so vorgenommen worden. Der sogenannte Kaufpreis von 10'153'633 ergebe sich aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin und die Z.\_\_\_\_\_ übereingekommen seien, anstelle der Rückzahlung der Darlehen (durch die Y.\_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführerin) durch einen Forderungsverzicht (der Beschwerdeführerin zugunsten der Y.\_\_\_\_\_) das Eigenkapital (der Y.\_\_\_\_\_) zu erhöhen. Zu diesem Zweck habe die Beschwerdeführerin zugunsten der Y.\_\_\_\_\_ anstelle eines Kapitaleinschusses auf Forderungen in der Höhe von 10'510'594.90 verzichtet. Durch den Forderungsverzicht habe die Beschwerdeführerin die Werthaltigkeit der Y.\_\_\_\_\_ in Höhe des sogenannten Kaufpreises durch eine eigene, zusätzliche Leistung erst geschaffen. Der Kaufpreis sei bei der Beschwerdeführerin durch den Vermögensabfluss infolge des Forderungsverzichtes gegenüber der Y.\_\_\_\_\_ aber kompensiert worden. So betrachtet habe sie, die Beschwerdeführerin, gar kein Entgelt erhalten. Es ergebe sich somit, dass die Z.\_\_\_\_\_ keine Gegenleistung im engeren Sinne im Zusammenhang mit dem der Transaktion zugrunde liegenden Kaufgeschäft erbracht habe. Die Beschwerdeführerin bringt des Weiteren vor, die Unterzeichnung des Kaufvertrages habe wesentlich davon abgehangen,

dass sie, die Beschwerdeführerin, vor der Vertragsunterzeichnung einen umfassenden Verzicht auf Forderungen ausspreche. In diesem Sinne sei die Handlung der Beschwerdeführerin vergleichbar mit derjenigen eines Fiduziaren, der die Darlehensgewährung und damit den eigenen Liquiditätsabfluss durch den Fiduzianten (Z. \_\_\_\_\_) ersetzt erhalte. Darin liege aber keine entgeltliche Handlung im Sinne eines Vermögensvorteils für die Beschwerdeführerin, da die beiden Handlungen zwingend voneinander abhingen bzw. die eine Handlung nicht ohne Vornahme der anderen Handlung erfolge.

#### **E. 4.3**

Was den Sachverhalt betrifft, so sind sich die Parteien einig und geht aus den Akten hervor, dass gemäss Verkaufsvertrag vom 2. März 2007 die Beteiligung an der Y. \_\_\_\_\_ zum Preis von 10'153'633 - wovon 700'000 auf ein "escrow account" und der Rest auf das Bankkonto des Verkäufers zu überweisen waren - von der Beschwerdeführerin an die Z. \_\_\_\_\_ verkauft wurde. Einige Tage zuvor, nämlich am 28. Februar 2007, verzichtete die Beschwerdeführerin unwiderruflich und definitiv auf Forderungen gegenüber der Y. \_\_\_\_\_ in der Höhe von 10'510'594.90. Unter den Parteien ist einzig strittig, ob der eben genannte Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin gegenüber der Y. \_\_\_\_\_, d.h. der verkauften Beteiligung, bei der Bestimmung des Entgelts, auf welchem die Umsatzabgabe berechnet wird (vgl. Art. 16 Abs. 1 StG), zu berücksichtigen ist oder nicht. Die Beschwerdeführerin vertritt wie gesehen die Meinung, der genannte Forderungsverzicht sei zu berücksichtigen und es ergebe sich somit, dass die Übertragung der Beteiligung an der Y. \_\_\_\_\_ an die Z. \_\_\_\_\_ unentgeltlich erfolgt sei, womit sie, die Beschwerdeführerin, gar keine Umsatzabgabe schulde. Ausgehend vom formalen Charakter der Stempelabgaben als Rechtsverkehrssteuer, ist - wie bereits ausgeführt - die rechtliche Gestaltung des zu beurteilenden Geschäfts massgebend, und nicht dessen wirtschaftlicher Zweck (oben E. 3.2). Die Beschwerdeführerin ist nach ständiger Praxis auf die von ihr vorgenommene formelle Gestaltung ihrer Rechtsbeziehungen zu behaften. Es kann somit keine Rolle spielen, ob sie eine steuerlich günstigere Gestaltung hätte vornehmen können. Der von ihr vorgenommene Forderungsverzicht, welcher einzig gegenüber der Y. \_\_\_\_\_ ausgesprochen worden war, kann und darf deshalb bei der Berechnung des Entgelts der Eigentumsübertrag der Beteiligungsrechte an der Y. \_\_\_\_\_ an die Z. \_\_\_\_\_ nicht berücksichtigt werden. Es spielt deshalb auch keine Rolle, ob die beiden Rechtsgeschäfte - Forderungsverzicht einerseits und Verkaufsvertrag andererseits - wirtschaftlich und finanziell miteinander verknüpft waren. Weiter hat auch unberücksichtigt zu bleiben, aus welchen Gründen die Vertragsparteien das vorliegende Vorgehen (Forderungsverzicht einerseits und Kaufvertrag andererseits) gewählt haben. Auch der Vergleich mit dem Handeln eines "Fiduziaren" geht fehl, denn vorliegend ging die Beschwerdeführerin eben gerade nicht treuhänderisch vor, sondern handelte, im Besonderen beim Forderungsverzicht gegenüber der Y. \_\_\_\_\_, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. Was schliesslich die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten weiteren Argumente betrifft - durch den Forderungsverzicht habe die Beschwerdeführerin die Werthaltigkeit der Y. \_\_\_\_\_ in Höhe des Kaufpreises durch eine eigene, zusätzliche Leistung erst geschaffen und der Kaufpreis sei bei der Beschwerdeführerin durch den Vermögensabfluss infolge des Forderungsverzichts gegenüber der Y. \_\_\_\_\_ kompensiert worden, womit die Beschwerdeführerin gar kein Entgelt erhalten -, so erscheinen diese zwar als durchaus nachvollziehbar und möglicherweise auch als wirtschaftlich sinnvoll. Sie sind aber nicht zielführend, denn - wie erwähnt - ist einzig die rechtliche Gestaltung der Übertragung des

Eigentums an den Beteiligungsrechten an der Y. \_\_\_\_\_ ausschlaggebend und entscheidend relevant. Diesbezüglich ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin gemäss Kaufvertrag vom 2. März 2007 die Beteiligungsrechte an der Y. \_\_\_\_\_ zum Preis von 10'153'633 an die Z. \_\_\_\_\_ verkauft hat. Somit liegt eine entgeltliche Übertragung im Sinn von Art. 13 Abs. 1 StG vor und schuldet die Beschwerdeführerin auf dem eben genannten Betrag die Umsatzabgabe. Da die rechnerische Festsetzung und die Verzinsung von Letzterer - zu Recht - nicht bestritten sind, erübrigen sich entsprechende weitere Ausführungen.

#### **E. 5**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Die Verfahrenskosten vor dem Bundesverwaltungsgericht, welche auf CHF 5'000.-- festgesetzt werden, sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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