

BVGer A-4285/2007 vom 19. März 2009

Bundesverwaltungsgericht, 2009-03-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4285_2007

FR: TAF A-4285/2007 du 19 mars 2009

IT: TAF A-4285/2007 del 19 marzo 2009

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV. Damit richtet sich die 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. Die rechnerische Festlegung der Verrechnungssteuerforderung liegt nicht im Streit.

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG, SR 642.21]). Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt im Inland in aller Regel nur für Defraudanten eine endgültige Belastung dar (Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; vgl. Art. 23 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

E. 2.2

Im Zuge der im Jahr 1997 erfolgten Reform der Unternehmensbesteuerung wurde das Verrechnungssteuergesetz um Art. 4a ergänzt; damit wurden die Verrechnungssteuerfolgen des Erwerbs eigener Aktien ausdrücklich im Gesetz verankert (vgl. Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, in Kraft seit 1. Januar 1998 [AS 1998 669 ff.]).

E. 2.2.1

Der Bundesrat äusserte sich in seiner Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997 (Botschaft UStR I, BBl 1997 II 1164 ff.) ausführlich zur

vorgeschlagenen Normierung. Er hielt vorab fest, dass der Erwerb eigener Aktien im Grunde genommen einen inneren Widerspruch darstelle. Eine Gesellschaft könne nicht ihr eigener Aktionär sein; sie erwerbe nichts, das ihr nicht bereits gehöre. Die Verrechnungssteuer erfasse jedoch seit ihrer Einführung nicht bloss Dividenden, sondern auch Reserven (einschliesslich der zurückbehaltenen Gewinne), welche bei der Auflösung der AG an die Aktionäre ausgeschüttet würden. Wenn der Inhaber einer Aktie mit einem Nennwert von Fr. 100.-- bei der Liquidation der AG einen Betrag von Fr. 140.-- erhalte, so unterliege der die Rückzahlung des Nennwerts übersteigende Teil von Fr. 40.-- als Liquidationsdividende der Verrechnungssteuer (Botschaft UStR I, BBl 1997 II 1164, 1197).

E. 2.2.2

Die gleichen steuerlichen Folgen ergeben sich gemäss den Ausführungen des Bundesrates, wenn eine AG zu einer Teilliquidation schreite, indem sie im Hinblick auf eine Herabsetzung des Aktienkapitals eigene Aktien zurücknehme und den aus dem Aktionärskreis ausscheidenden Personen einen den Aktiennennwert übersteigenden Betrag bezahle. Eine solche Teilliquidation könne auch verkappt durchgeführt werden, indem eine AG eigene Aktien erwerbe, in der Folge aber davon absehe, das in der Bilanz ausgewiesene Aktienkapital auf den in Wirklichkeit reduzierten Stand herabzusetzen. Die Erfahrungen der jüngeren Vergangenheit hätten gezeigt, dass für den Erwerb eigener Aktien ein Regelungsbedarf auf Gesetzesstufe bestehe (Botschaft UStR I, BBl 1997 II 1164, 1197 f.; zur Entstehungsgeschichte des Art. 4a VStG siehe auch Julia von Ah/Marco Duss, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005, N. 8 ff. zu Art. 4a VStG).

E. 2.2.3

Das Parlament folgte im Wesentlichen der vom Bundesrat vorgeschlagenen Lösung und wählte damit eine schematische und auf fixen Fristen basierende Lösung, die aber gleichzeitig einfach zu handhaben und damit erhebungswirtschaftlich schien (Botschaft UStR I, BBl 1997 II 1164, 1198; vgl. auch die Diskussion im Ständerat: Amtliches Bulletin der Bundesversammlung [AB] 1997 S 844 ff.).

E. 2.3

Nach Art. 4a Abs. 1 VStG gilt nun Folgendes: Erwirbt eine Gesellschaft gestützt auf einen Beschluss bzw. im Hinblick auf eine Herabsetzung ihres Kapitals eigene Beteiligungsrechte, so unterliegt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten Nennwert dieser Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer. Dasselbe gilt, soweit der Erwerb eigener Beteiligungsrechte den Rahmen des Art. 659 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) überschreitet. Gemäss Abs. 1 von Art. 659 OR, auf welchen Art. 4a Abs. 1 VStG ausdrücklich verweist, darf eine Gesellschaft eigene Aktien nur dann erwerben, wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien 10% des Aktienkapitals nicht übersteigt. Werden im Zusammenhang mit einer Übertragbarkeitsbeschränkung Namenaktien erworben, so beträgt die Höchstgrenze 20%. Die über 10% des Aktienkapitals hinaus erworbenen eigenen Aktien sind innert zweier Jahre zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten (Art. 659 Abs. 2 OR; vgl. auch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission SRK 2003-155 vom 25. November 2004 E. 2c).

E. 2.4

Aus der vom Gesetzgeber gewählten Lösung, in Art. 4a Abs. 1 VStG auf Art. 659 Abs. 1 und 2 OR zu verweisen, ergibt sich eine Art «Teilliquidationsfiktion» (vgl. dazu von Ah/Duss, a.a.O., N. 39 zu Art. 4a VStG, die diesen Begriff ebenfalls verwenden). Das Gesetz fingiert mit anderen Worten eine Teilliquidation dann, wenn der Bestand an eigenen Aktien während einer Dauer von zwei oder mehr Jahren über der Limite von 10% liegt. Wird die zeitliche und, kumulativ, die quantitative Grenze missachtet, kann das Vorliegen einer Teilliquidation nun aber nicht mehr bestritten bzw. widerlegt werden. Einem Fiktionsgegner bleibt nämlich naturgemäss der Beweis des Gegenteils verschlossen (vgl. Max Kummer, in: Berner Kommentar, Einleitungsband, Zivilgesetzbuch I/1, Bern 1962, N. 351 zu Art. 8 ZGB; Tarkan Göksu, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Zürich 2007, N. 18 zu Art. 8 ZGB). Es ist daher bei der Anwendung von Art. 4a VStG nicht noch zu prüfen, ob das Vorgehen auch effektiv zu einer Entreicherung der Gesellschaft geführt hat (Urteil des Bundesgerichts 2A.9/2005 vom 27. Oktober 2005 E. 2.2 in fine).

E. 3.1

Vorliegendenfalls macht die Beschwerdeführerin geltend, Art. 659 Abs. 1 OR sei zu keiner Zeit verletzt gewesen. Die Gesellschaft sei aufgrund ihrer besonderen Aktionärsstruktur nur im Moment ihrer Gründung in der Lage gewesen, alle Aktien bei ihren Aktionären zu platzieren. Bei jedem Aktionärswechsel, der geschäftsbedingt und aufgrund der wirtschaftlichen Entwicklung auf dem Finanzmarkt erfolgt sei, habe ein schwankender Bestand an eigenen Aktien nicht vermieden werden können.

E. 3.2

Art. 4a VStG nimmt - wie dargestellt - ausdrücklich auf handelsrechtliche Bestimmungen Bezug und knüpft an deren Verletzung steuerrechtliche Folgen. Die Beschwerdeführerin aber verkennt, dass sich die Überschreitung des handelsrechtlich Zulässigen aus ihrer eigenen und geprüften Jahresrechnung bzw. dessen Anhängen ergibt. So hielt die Revisionsstelle der Gesellschaft in ihrem Bericht vom 25. Februar 2002 betreffend das Geschäftsjahr 2001 fest: «Wir weisen darauf hin, dass die Gesellschaft per 31. Dezember 2001 eigene Aktien im Umfang von 21.67% (325 Aktien) hält und somit gegen Art. 659 OR verstösst. Es besteht eine Absichtserklärung von einem potentiellen Investor, wonach 8.33% (125 Aktien) dieser Aktien per 31. März 2002 gekauft werden sollen.» Im Bericht der Revisionsstelle vom 27. Februar 2004 für das Geschäftsjahr 2003 wird festgehalten: «Wir weisen darauf hin, dass die Gesellschaft seit mehr als zwei Jahren mehr als 10% eigene Aktien hält, was gegen die Bestimmungen von Art. 659 Abs. 2 OR verstösst.» Sodann ergibt sich auch aus den im Recht liegenden Verträgen, dass die Gesellschaft entsprechende Kauf- bzw. Verkaufsverträge über eigene Aktien abgeschlossen hat. Diese Unterlagen bestätigen die aus den Büchern ersichtlichen Zahlen und das, was die Revisionsstelle erkannt hat. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund der im Recht liegenden Unterlagen, deren Richtigkeit die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, die Vorinstanz zum Schluss kommen durfte und musste, dass die Gesellschaft zumindest in der Zeitspanne vom 30. März 2001 bis zum 30. März 2003 gegen die handelsrechtlichen Vorschriften verstossen hat. Indem die ESTV der Gesellschaft die Teilliquidation anzeigte und im entsprechenden Umfang den Bezug von Verrechnungssteuern verfügte, handelte sie rechtmässig.

E. 4.1

Sodann bestreitet die Beschwerdeführerin, dass der Gesetzgeber bezüglich der Zweijahresfrist eine «absolute Auslegung von Art. 659 Abs. 2 ESTV (recte: OR)» verlange. Vielmehr habe er «die dauernde Überschreitung der Höchstgrenzen von Eigenaktien unterbinden» wollen.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin führt nicht aus, was sie unter einer «absoluten Auslegung» versteht. Sie macht auch keine Angaben zur Frage, wie Art. 659 Abs. 2 OR ihrer Ansicht nach korrekt auszulegen wäre und inwiefern die ESTV bei der Anwendung des genannten Artikels Bundesrecht verletzt haben soll. Sofern die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen anstrebt, die Zweijahresfrist auszudehnen und damit für ihren Fall nicht gelten zu lassen, übersieht sie, dass das VStG in dieser Hinsicht weder eine Ausnahmeregelung enthält noch einen Ermessensspielraum vorsieht. Die Beschwerdeführerin behauptet bzw. belegt auch nicht, dass ein solcher Spielraum von der ESTV in anderen Fällen gewährt worden wäre. Im Weiteren ergibt sich aus dem Anhang zur geprüften Jahresrechnung 2003, dass der Überbestand eigener Aktien über den 30. März 2003 und damit über eine Zeit von zwei Jahren hinaus andauerte. Folglich kann nicht behauptet werden, die ESTV hätte formalistisch oder gar willkürlich gehandelt, indem sie nach zwei Jahren die Teilliquidation und deren Steuerfolgen anzeigte.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, sie sei aufgrund der Aktionärsbindungsverträge dazu verpflichtet, bei einem Ausscheiden eines Aktionärs dessen Aktien zum Substanzwert zurückzukaufen und diese anschliessend zum Substanzwert einem neuen Aktionär anzudienen. Dabei handle es sich «zwar nicht um ein explizites, aber faktisches Treuhandverhältnis».

E. 5.2

Das Bundesgericht hat mit Urteil 2C_387/2007 vom 4. März 2008 die Praxis bestätigt, nach welcher die Steuerbehörden bei der direkten Bundessteuer berechtigt sind, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte - unter Vorbehalt des Gegenbeweises - demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Denn ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft wird nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge auch auf eigene Rechnung getätigt. Liegt ausnahmsweise ein Treuhandverhältnis vor, obliegt dessen Nachweis als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Beweisregeln dem Steuerpflichtigen. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, darf deshalb unberücksichtigt bleiben, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist (erwähntes Urteil 2C_387/2007 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen). Gemäss dem Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967 (publiziert in: Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. 1, Therwil/Basel 2001, N. 152 der Vorbemerkungen), worauf als Ausdruck des Praxisüblichen abgestellt werden darf (vgl. ASA 49 S. 211 E. 1a), müssen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formellen Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. erwähntes Urteil 2C_387/2007 E. 4.3): Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen. Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein (z.B. Bezeichnung der Wertschriften mit Nummern). Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treugutes keine Risiken erwachsen. Der Treuhänder soll vom Treugeber eine

Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist. Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein. Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen.

E. 5.3

Es ist grundsätzlich denkbar, dass vorliegendenfalls die Beschwerdeführerin eigene Aktien lediglich treuhänderisch für ausscheidende Aktionäre gehalten hat. Ein allfälliger Treuhandvertrag hätte jedoch insbesondere Regelungen über die Risikoübertragung auf den Treugeber und die Entschädigung des Treuhänders zu beinhalten; ein allfälliges Treugut wäre in der Buchhaltung in einem besonderen Konto auszuweisen. Aus den im Recht liegenden Aktionärsbindungsverträgen ist keine Risikoübertragung ersichtlich; die geprüften Jahresrechnungen der fraglichen Jahre enthalten keinen Hinweis auf eine Treuhand. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht, ein Treuhandverhältnis nachzuweisen.

E. 6.1

Schliesslich beruft sich die Beschwerdeführerin auf den Vertrauensschutz. Eine Person der ESTV habe ihr anlässlich eines Telefongesprächs vom 1. April 2005 mitgeteilt, man sehe von einer Erhebung der Verrechnungssteuer auf dem Eigenbestand ab. Die Beschwerdeführerin verzichtet allerdings darauf, eine eigene, handschriftliche Besprechungsnotiz ins Recht zu legen, denn eine solche, so ihre Begründung, würde von der ESTV ohnehin bestritten.

E. 6.2

Der in Art. 9 BV verankerte Schutz von Treu und Glauben bedeutet, dass der Bürger Anspruch darauf hat, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder in anderes, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz bedarf einer gewissen Grundlage. Die Behörde muss durch ihr Verhalten beim Bürger eine bestimmte Erwartung ausgelöst haben. Dies geschieht durch Auskünfte oder Zusicherungen, welche auf Anfragen von Bürgern erteilt werden, kann aber auch durch sonstige Korrespondenz oder sonstiges Verhalten entstehen. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. So ist eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat. Zudem muss das private Interesse am Vertrauensschutz das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen, damit die Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann (vgl. statt vieler: BGE 129 I 161 E. 4.1 sowie den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1391/2006 vom 16. Januar 2008 E. 2.3).

E. 6.3

Davon abgesehen, dass die Beschwerdeführerin ihre Behauptung nicht ansatzweise zu beweisen versucht, geschweige denn zu beweisen vermag, wären selbst dann, wenn die

ESTV tatsächlich eine entsprechende Aussage gemacht hätte, keine zu Gunsten der Gesellschaft wirkenden Rechtsfolgenden daraus erwachsen. Ein Blick ins Gesetz oder in den Bericht der eigenen Revisionsstelle hätte nämlich bereits genügt, die Verletzung von Art. 659 OR bzw. Art. 4a VStG festzustellen und Klarheit über die entsprechenden Steuerfolgen zu erhalten; immerhin hat die Revisionsstelle ausdrücklich auf den Überbestand an eigenen Aktien und dessen Steuerfolgen hingewiesen. Dass die durch ein Treuhandbüro vertretene Beschwerdeführerin berechtigterweise auf die behaupteten telefonischen Ausführungen der ESTV hätte vertrauen dürfen, ist deshalb nicht erstellt. Kommt hinzu, dass es für die Gewährung des Vertrauensschutzes ohnehin an einer nicht ohne Nachteil wieder rückgängig zu machenden Disposition mangeln würde.

E. 7

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (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.