

BVGer A-7065/2013 vom 11. September 2014

Bundesverwaltungsgericht, 2014-09-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-7065_2013

FR: TAF A-7065/2013 du 11 septembre 2014

IT: TAF A-7065/2013 del 11 settembre 2014

Regeste

Stempelabgaben

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 VwVG. Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht - und damit auch das vorliegende Verfahren - richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG), hat diese frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und den einverlangten Kostenvorschuss rechtzeitig geleistet (vgl. Art. 21 Abs. 3 VwVG). Auf die vorliegende Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. dazu auch André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149).

E. 2.1

Dem Legalitätsprinzip kommt im Abgaberecht besondere Bedeutung zu. Öffentliche Abgaben müssen nach Art. 164 Abs. 1 Bst. d und Art. 127 Abs. 1 BV sowie nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts in ihren Grundzügen und wesentlichen Elementen durch ein Gesetz im formellen Sinn festgelegt werden. Zu den in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regelnden Elementen gehören der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung. Insofern ist eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen nicht möglich (BGE 138 V 32 E. 3.1.1, 136 II 149 E. 5.1, 135 I 130 E. 7.2 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 2.2; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 14; Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 2693 ff.). Nachgelagert zum richtig ausgelegten Gesetz besteht indessen Raum für generell-abstrakte Gesetzeskonkretisierungen in Form "exekutivisch-administrativen Ergänzungsrechts" (Giovanni Biaggini, Die vollzugslenkende Verwaltungsverordnung: Rechtsnorm oder Faktum?, ZBl 98/1997 S. 13; vgl. dazu ferner Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1552/2006 vom 22. Juni 2009 E. 2.2).

E. 2.2

Verwaltungsverordnungen (wie Kreisschreiben, Merkblätter, Richtlinien etc.) sind nur, aber immerhin, Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVG 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Art. 102 N. 15 ff.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung denn auch mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (BGE 126 II 275 E. 4c, 123 II 16 E. 7a; BVG 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2632/2013 vom 26. Februar 2014 E. 2.5.1).

E. 2.3.1

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn erstens eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint. Für die Annahme einer Steuerumgehung muss mit anderen Worten eine Sachverhaltsgestaltung vorliegen, die - wenn man von den steuerlichen Aspekten absieht - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (sog. "objektives" Element oder "Umwegstruktur"). Zweitens muss angenommen werden können, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dieses sog. "subjektive" Element spielt insofern eine entscheidende Rolle, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen. Drittens müsste das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. "effektives" Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (anstelle vieler: BGE 138 II 239 E. 4.1, 131 II 627 E. 5.2; zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung vgl. ferner Marlene Kobierski, Der Durchgriff im Gesellschafts- und Steuerrecht, 2012, S. 87 ff.).

E. 2.3.2

Das Bundesgericht will die Steuerumgehungs doktrin - im Sinne einer rechtsmissbräuchlichen Anrufung des als massgeblich geltenden Sinns einer Norm - nur in ganz ausserordentlichen Situationen anwenden. Eine solche liegt vor, wenn trotz Heranziehung des Normsinns als Auslegungsschranke eine Besteuerung oder eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, das Gesetz also angewendet werden kann, das Ergebnis aber aufgrund der konkreten Ausgestaltung des Sachverhalts in hohem Mass als stossend

erscheint bzw. einer Willkür gleichkäme. Wird das Vorliegen einer Steuerumgehung mit dieser Gewichtung geprüft, so stellen die genannten Kriterien einen tauglichen Prüfraster für die Abgrenzung von der steuerlich zu akzeptierenden Steuervermeidung dar (BGE 138 II 239 E. 4.1, mit Hinweisen).

E. 3.1

Der Bund erhebt Stempelabgaben u.a. auf der Ausgabe inländischer Aktien (Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 StG). Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG bildet Gegenstand der Emissionsabgabe insbesondere die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften.

E. 3.2

Ausgenommen von der Emissionsabgabe sind Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und (Auf-)Spaltungen insbesondere von Aktiengesellschaften, begründet oder erhöht werden (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG). Konkretisiert wird diese Regelung durch das Kreisschreiben Nr. 5 "Umstrukturierungen" der ESTV vom 1. Juni 2004 (nachfolgend: Kreisschreiben 2004; zur früher geltenden Verwaltungspraxis vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1552/2006 vom 22. Juni 2009 E. 3). Nach diesem Kreisschreiben liegt ein fusionsähnlicher Zusammenschluss bzw. eine Quasifusion vor, wenn - ohne rechtliche Verschmelzung zweier oder mehrerer Gesellschaften - eine enge wirtschaftliche und beteiligungsrechtliche Verflechtung der zusammengeschlossenen Gesellschaften erfolgt, indem die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme mindestens 50 % der Stimmrechte an der übernommenen Gesellschaft hält und den Gesellschaftern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 % des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird (Ziff. 4.1.7.1 des Kreisschreibens 2004). Nach Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 nicht von der Emissionsabgabe befreit ist insbesondere eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, welche das nominelle Kapital der übernommenen Gesellschaft übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind. Zudem wird an der entsprechenden Stelle des Kreisschreibens Folgendes ausgeführt: "Werden ausländische Beteiligungen mit geringem nominellem Kapital und hohem Agio von im Ausland wohnhaften natürlichen Personen oder von in- oder ausländischen Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften eingebracht, ist eine Kapitalerhöhung im Umfang von in der Regel 30 Prozent des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung(en) zulässig."

E. 3.3

Die Abgabe auf Beteiligungsrechten beträgt 1 %. Sie wird bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag berechnet, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG). Bei Einlagen von Sachgütern ist der Verkehrswert im Zeitpunkt ihrer Einbringung massgebend (Art. 8 Abs. 3 StG).

E. 3.4

Die vorn in E. 2.3 erwähnte Rechtsprechung zur Steuerumgehung gilt auch für die Emissionsabgabe. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass es sich bei der Stempelabgabe um eine Kapitalverkehrssteuer handelt, die an bestimmte, im Gesetz umschriebene Vorgänge

des Rechtsverkehrs anknüpft (weshalb auch oft von "Rechtsverkehrssteuer" die Rede ist). Für ihre Festsetzung ist der wirkliche Inhalt der Urkunde oder Rechtsvorgänge massgebend (Art. 27 Abs. 1 StG). Dem formalen Charakter dieser Steuer entspricht, dass für die Abgabepflicht die rechtliche Gestaltung eines Geschäfts entscheidend ist und nicht der von den Beteiligten verfolgte wirtschaftliche Zweck (Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; vgl. Xavier Oberson, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, 2006, Art. 1 N. 36 ff.; Conrad Stockar, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben [StG], 2006 [nachfolgend: StG-Kommentar], Vorbemerkungen StG N. 32 ff.; Klaus A. Vallender et al., Schweizerisches Steuerlexikon, Band 1: Bundessteuern, 2. Aufl. 2006, S. 268). Kann ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg rechtlich auf verschiedenen Wegen erreicht werden, ist es daher auch möglich, dass seine Herbeiführung, je nach Art der Verkehrsvorgänge, die sich abspielen, mit mehr oder weniger oder gar überhaupt keinen Stempelabgaben belastet ist (vgl. Marco Duss et al., in: StG-Kommentar, Art. 5 StG N. 52). Die Beteiligten haben es in der Hand, durch überlegte Wahl der Mittel, die sie zur Erreichung des Enderfolgs verwenden, die Belastung und deren Mass selbst zu bestimmen (vgl. Entscheid der SRK vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3c/cc). Die Verwaltung darf sich deshalb in diesem Zusammenhang grundsätzlich nicht von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise leiten lassen. Eine Ausnahme gilt dort, wo das Gesetz selber wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen verwendet (Letzteres gilt insbesondere im Zusammenhang mit Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG, d.h. bei der Umschreibung des sog. Mantelhandels [Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4, mit Hinweis]. Siehe zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1592/2006 vom 15. April 2009 E. 4.4.3]). Nach der Doktrin liegt bei einer im Rahmen einer Quasifusion vorgenommenen Kapitalerhöhung, welche das nominelle Kapital der eingelegten Gesellschaft übersteigt, (jedenfalls) dann keine Steuerumgehung vor, wenn sich die Höhe des neuen Aktienkapitals aus dem Umtauschverhältnis der Beteiligungen ergibt (vgl. Eveline Saupper/Markus Weidmann, in: Rolf Watter et al. [Hrsg.], Basler Kommentar, Fusionsgesetz, 2005, vor Art. 3 N. 444; Madeleine Simonek/Michael Nordin, in: StG-Kommentar, Art. 6 N. 55).

E. 3.5

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass die Einschränkung der Emissionsabgabebefreiung auf 30 % des Verkehrswertes der übertragenen ausländischen Beteiligungen im Sinne von Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 nur dann greift, wenn eine Abgabeumgehung vorliegt (vgl. Saupper/Weidmann, a.a.O., vor Art. 3 N. 445; Simonek/Nordin, a.a.O., Art. 6 N. 57; vgl. dazu ferner Pascal Hinny, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], a.a.O., Art. 6 N. 96).

E. 4.1

Vorliegend streitig ist unter den Verfahrensbeteiligten zunächst, ob überhaupt eine Emissionsabgabeforderung entstanden ist. Dabei ist zu Recht unumstritten, dass die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Emission von 786'286 Inhaberaktien à nominal Fr. 10.- an sich der Emissionsabgabe unterliegt. Indessen ist fraglich, ob die objektive Steuerbefreiung von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG greift, wonach von der Emissionsabgabe diejenigen Beteiligungsrechte ausgenommen sind, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse begründet oder erhöht werden. Es ist unbestritten, dass beim hier zu beurteilenden Sachverhalt keine

Fusion zur Diskussion steht. Ebenfalls nicht in Abrede gestellt wird sodann, dass ein der Fusion wirtschaftlich gleichkommender Zusammenschluss bzw. eine Quasifusion durch die Übernahme von 66 % der Aktien der D._____ SA und 100 % der Aktien der F._____ SAS vorliegt. Streitig und zu klären ist indessen die Frage, ob die Abgabebefreiung von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG nur im Umfang von 30 % des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligungen greift: Während die ESTV unter Annahme einer Steuerumgehung sowie gestützt auf Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 von einer entsprechenden eingeschränkten Steuerbefreiung ausgeht, bestreitet die Beschwerdeführerin das Vorliegen einer Steuerumgehung und macht geltend, die Befreiungsvorschrift von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sei im vorliegenden Fall vollumfänglich zu ihren Gunsten anwendbar.

E. 4.2

In tatsächlicher Hinsicht ist vorab mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Sacheinlagen das nominelle Kapital der eingebrachten Beteiligung an der D._____ SA rund Fr. 609'447.30 und das eingebrachte nominelle Kapital der F._____ SAS rund Fr. 165'525.- betrug (E. 4.1 des Einspracheentscheids). Da die vorgenommene Kapitalerhöhung im Betrag von Fr. 7'862'860.- die erwähnten nominellen Beträge der eingebrachten Beteiligungen um ein Vielfaches übersteigt, hat die Vorinstanz zu Recht unter dem Titel der Steuerumgehung geprüft, ob der Umfang der Kapitalerhöhung gerechtfertigt war.

E. 4.3

Es fragt sich, ob das Ausmass der Kapitalerhöhung im Sinne der Steuerumgehungs doktrin als ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung erscheint (vgl. E. 2.3.1). Eine solche Umwegstruktur läge jedenfalls dann nicht vor, wenn der Umfang der in Frage stehenden Kapitalerhöhung im Umtauschverhältnis der Aktien begründet wäre (E. 3.4 in fine).

E. 4.3.1

Unbestrittenermassen betrug der Verkehrswert der eingebrachten 6'600 Aktien der D._____ SA Fr. 5'356'500.- und derjenige der eingebrachten 1'510 Aktien der F._____ SAS Fr. 2'927'512.50 (vgl. Vernehmlassung, S. 2). Dementsprechend kann für die Prüfung, ob der Umfang der Kapitalerhöhung durch das Umtauschverhältnis der Aktien gerechtfertigt ist, von folgenden Verkehrswerten pro eingebrachter Aktie ausgegangen werden: D._____ SA: Fr. 5'356'500.- / 6'600 = (gerundet) Fr. 811.60 pro Aktie. F._____ SAS: Fr. 2'927'512.50 / 1'510 = Fr. 1'938.75 pro Aktie. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin wurden ihre Aktien vor der Kapitalerhöhung an der Börse zu Fr. 3.65 pro Aktie gehandelt (vgl. dazu E. 8.2 des Einspracheentscheids).

E. 4.3.2

Ein Umtauschverhältnis, bei welchem die die Beteiligungen einbringenden bisherigen Aktionäre der D._____ SA und der F._____ SAS von der Beschwerdeführerin ein Entgelt mit dem gleichen Verkehrswert wie demjenigen ihrer Sacheinlagen erhalten hätten, hätte, wenn auf die hiervor (E. 4.3.1) erwähnten Beträge abgestellt würde, wie folgt ausgesehen: Pro eingebrachte Aktie der D._____ SA hätte der diese Beteiligung einlegende bisherige Aktionär dieser Gesellschaft 222 Aktien der Beschwerdeführerin und eine Barabfindung von Fr. 1.30 erhalten (Fr. 881.60 / Fr. 3.65 = 222,356. 0,356 * Fr. 3.65 = Fr. 1.30). Für eine eingebrachte Aktie der F._____ SAS hätten die bisherigen Aktionäre

dieser Gesellschaft 531 Aktien der Beschwerdeführerin und eine Barabfindung von Fr. 0.60 bekommen (Fr. 1'938.75 / Fr. 3.65 = 531,164. 0,164 * Fr. 3.65 = [gerundet] Fr. 0.60).

E. 4.3.3

Vorliegend erhielt der bisherige Aktionär der D._____ SA, welcher 6'600 Aktien dieser Gesellschaft der Beschwerdeführerin übertrug, dafür 535'650 Aktien der Beschwerdeführerin. Pro eingelegte Aktie betrug das Entgelt somit 81,16 Aktien der Beschwerdeführerin (535'650 / 6'600). Die früheren Aktionäre der F._____ SAS erhielten als Gegenleistung für die Einlage von 1'510 Aktien insgesamt 250'636 Aktien der Beschwerdeführerin sowie eine Barabfindung von gesamthaft Fr. 421'152.50. Pro eingelegte Aktie der F._____ SAS empfangen sie somit als Gegenleistung 165,98 Aktien der Beschwerdeführerin sowie eine Barabfindung von Fr. 278.90 (250'636 / 1'510 = 165,98. Fr. 421'152.50 / 1'510 = Fr. 278.90).

E. 4.3.4

Aus der Gegenüberstellung der hiervor in E. 4.3.2 und E. 4.3.3 bestimmten Werte ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin für ein Umtauschverhältnis, bei welchem die involvierten Aktionäre der übernommenen Gesellschaften Gegenleistungen mit dem gleichen Verkehrswert wie demjenigen der eingebrachten Beteiligungen erhalten hätten, ein höheres Entgelt hätte entrichten müssen, als sie dies tatsächlich getan hat: Zum einen gab die Beschwerdeführerin pro eingelegte Aktie der D._____ SA lediglich 81,16 ihrer eigenen Aktien, also weniger als 222 Aktien (und auch keine Barabfindung von Fr. 1.30) aus. Zum anderen entrichtete die Beschwerdeführerin pro eingelegte Aktie der F._____ SAS ein Entgelt im Wert von insgesamt Fr. 884.75 (= Fr. 605.85 [165,98 Aktien zu einem Verkehrswert von Fr. 3.65 pro Aktie] + Fr. 278.90 [Barabfindung]). Dieses Entgelt lag wertmässig unter der Gegenleistung, welches für das Umtauschverhältnis im Sinne der E. 4.3.2 hätte entrichtet werden müssen. Denn letztere Gegenleistung hat einen Wert von Fr. 1'938.75 (Fr. 1'938.15 [531 Aktien zu einem Verkehrswert von Fr. 3.65 pro Aktie] + Fr. 0.60 [Barabfindung]). Vor diesem Hintergrund ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Verkehrswert der den früheren Aktionären der D._____ SA und der F._____ SAS insgesamt übertragenen Aktien der Beschwerdeführerin "stets tiefer als der Verkehrswert des Totals der eingebrachten Aktien" war (E. 7.1 des Einspracheentscheids). Darüber hinaus ist festzuhalten, dass die entsprechende Differenz auch durch die geleistete Barabfindung nicht aufgewogen worden ist. Es ergibt sich daraus, dass die Beschwerdeführerin weniger neue Aktien geschaffen und ausgegeben hat, als dies für ein die bisherigen Vermögensrechte der die Aktien der übernommenen Gesellschaften einbringenden Gesellschafter währendes Umtauschverhältnis erforderlich gewesen wäre. Unter diesen Umständen lässt sich, entgegen der Auffassung der Vorinstanz, der Beschwerdeführerin nicht unterstellen, sie hätte durch einen übersetzten Umfang der Aktienkapitalerhöhung aus rein fiskalischen Motiven neues Aktienkapital auf Vorrat gebildet. Ein mit Blick auf die Stimmrechte der Gesellschafter nicht gerechtfertigtes Umtauschverhältnis wird seitens der Vorinstanz nicht geltend gemacht und ist auch nicht aus den Akten ersichtlich (die Frage, ob für die Anerkennung einer steuerbefreiten Umstrukturierung statt auf die Kapitalbeteiligungsquoten auf die Stimmrechtsquoten abzustellen ist, kann hier deshalb offengelassen werden [vgl. dazu Hans Peter Hochreutener, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, § 2 N. 955]). Es liegt demnach keine den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung vor. Da es nach dem Gesagten schon am sog.

"objektiven" Element der Steuerumgehung fehlt, erübrigen sich hier weitere Ausführungen zur Steuerumgehung.

E. 4.4

Es fragt sich, ob vorliegend trotz Fehlens einer Steuerumgehung die Einschränkung der Emissionsabgabebefreiung auf 30 % des Verkehrswertes der übertragenen ausländischen Beteiligungen im Sinne von Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 (vgl. E. 3.2) greift. Die für die Einbringung ausländischer Beteiligungen geltende Regelung in Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 hat zum Zweck, zu verhindern, dass im Rahmen von Umstrukturierungen im Übermass nominelles Eigenkapital ("Kapital auf Vorrat") ohne stempelsteuerliche Folgen geschaffen werden kann. Diese Regelung soll somit eigentliche Steuerumgehungstransaktionen unterbinden (vgl. Peter Athanas/Stefan Widmer, Die Emissionsabgabe im Umfeld der gewinnsteuerlichen Gesetzesänderungen aufgrund des Fusionsgesetzes, FStR 2001, S. 172 ff., S. 177). Vor diesem Hintergrund erscheint die in der Doktrin vertretene Meinung, dass die Einschränkung der Emissionsabgabebefreiung auf 30 % des Verkehrswertes der übertragenen ausländischen Beteiligungen im Sinne von Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 einzig dann greift, wenn eine Abgabeumgehung gegeben ist (vgl. E. 3.5), als folgerichtig. Eine Anwendung dieser Einschränkung der Abgabebefreiung auf den hier zu beurteilenden Fall, bei welchem keine Steuerumgehung vorliegt, wäre weder sachlich zu rechtfertigen noch gesetzeskonform. Deshalb steht der vorn (E. 3.2) zitierte Passus von Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 einer vollumfänglichen Anwendbarkeit der Steuerbefreiungsvorschrift von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG bei der Beschwerdeführerin nicht entgegen. Offen bleiben kann hier, ob Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 (insbesondere) mit der Formulierung, dass eine Kapitalerhöhung von "in der Regel" 30 % des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung(en) emissionsabgabefrei ist, (selbst) sinngemäss die Einschränkung der Abgabebefreiung vom Vorliegen einer Steuerumgehung abhängig macht oder nicht. Wäre Letzteres der Fall, wäre nämlich die entsprechende Stelle von Ziff. 4.1.7.5 des Kreisschreibens 2004 eine dem Einzelfall nicht gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Vorschriften (insbesondere der Bestimmung von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG) in einer Verwaltungsverordnung, weshalb das Kreisschreiben insoweit seitens des Gerichts nicht zu berücksichtigen wäre (vgl. E. 2.2). Nach dem Dargelegten ist die Steuerbefreiungsvorschrift von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG in vollem Umfang anwendbar.

E. 5

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen ist vorliegend infolge der objektiven Steuerbefreiung nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG keine Steuerforderung entstanden. Die unter den Verfahrensbeteiligten eventualiter strittige Frage, ob ein Steuererlass gestützt auf Art. 12 StG zu gewähren ist, stellt sich deshalb nicht. Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen.

E. 6.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 7'000.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zurückzuerstatten.

E. 6.2

Die Beschwerdeinstanz spricht der obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Nach Art. 9 Abs. 2 VGKE ist keine Entschädigung geschuldet, wenn der Vertreter in einem Arbeitsverhältnis zur Partei steht. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin ist laut Handelsregister Mitglied ihres Verwaltungsrates. Dies schliesst indes die Zusprechung einer Parteientschädigung an die obsiegende Beschwerdeführerin nicht aus. Denn zum einen ist die Organstellung ihres Vertreters nach den vorliegend gegebenen Umständen nicht mit einem Arbeitsverhältnis zu vergleichen, welches nach Art. 9 Abs. 2 VGKE eine Parteientschädigung ausschliesst. Zum anderen stand die anwaltliche Tätigkeit des Prozessvertreters und nicht seine Funktion als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin im Vordergrund, weshalb mit Bezug auf die Frage, ob eine Parteientschädigung zuzusprechen ist, davon auszugehen ist, dass er nicht in eigenem, sondern in fremdem Interesse prozessierte. Die Interessenlage unterscheidet sich mit anderen Worten nicht in rechtserheblicher Weise von derjenigen des Mandats eines Anwaltes, der nicht gleichzeitig Verwaltungsrat ist (vgl. zum Ganzen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A1420/2006 vom 26. März 2008 E. 6, B1211/2007 vom 21. November 2007 E. 8; Moser et al., a.a.O., Rz. 4.77). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes ist die Entschädigung ermessensweise auf Fr. 10'500.- festzusetzen. Die Vorinstanz hat die Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

E. 7

Nach dem Gesagten betrifft der vorliegende Entscheid nicht die Frage des Erlasses der Emissionsabgabe (vgl. E. 5), weshalb der in Art. 83 Bst. m BGG vorgesehene Ausschlussgrund für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht greift. In der Rechtsmittelbelehrung ist deshalb auf dieses Rechtsmittel zu verweisen.

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