

CH_VB JAAC 69.125 vom 28. Juni 2005

Bundesverwaltung, 2005-06-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_69.125__

FR: CH_VB JAAC 69.125 du 28 juin 2005

IT: CH_VB JAAC 69.125 del 28 giugno 2005

Erwägungen

E. 2

Bst. a StG hingegen nicht (E. 3c.aa-cc). 1

- Rechtsnatur von Verwaltungsverordnungen (E. 3b). Auslegung von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG (E. 3c). Das Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung widerspricht in Bezug auf die Zuschüsse von Dritten den gesetzlichen Bestimmungen und kann nicht zur Anwendung gelangen (E. 3c.dd). - Steuerumgehung bei der Emissionsabgabe (E. 3d.aa). Die vorliegend gewählte Rechtsgestaltung ist nicht als absonderlich oder ungewöhnlich anzusehen (E. 3d.bb). Tassa di bollo. Tassa d'emissione. Versamento suppletivo. Evasione fiscale. Art. 5 cpv. 2 lett. a LTB. Art. 10 cpv. 1 lett. a OTB. - Soggiaccio alla tassa d'emissione solo i versamenti suppletivi di socii, mentre quelli di terzi (anche se vicini alla società) non soggiacciono - con riserva dell'evasione fiscale - alla tassa secondo l'art.

E. 5

Les versements supplémentaires des actionnaires et le droit de timbre fédéral d'émission, Note sur l'ATF C. SA du 30 janvier 1987, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 56 S. 548). Nicht der Emissionsabgabe unterliegen dagegen Zuwendungen der Aktionäre oder Gesellschafter, welche - zumindest wirtschaftlich betrachtet - auf einer Gegenleistung der Gesellschaft beruhen (Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 1989 S. 113 ff. E. 2). Unter der Geltung des alten Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917 waren die Zuschüsse nur dann der Emissionsabgabe unterworfen, wenn sie proportional zur Beteiligung der Aktionäre erfolgten; diese Proportionalität wird nach geltendem Recht nicht mehr vorausgesetzt (Keller/Richner/Stockar/Vallender, Schweizerisches Steuerlexikon, Band 2, Bundessteuern, Zürich 1999, S. 210; Wilhelm, a.a.O., S. 547). b. Die Abgabeforderung entsteht bei Zuschüssen im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 Bst. e StG). Sie wird 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung fällig (Art. 11 Bst. c StG). Die Abgabe beträgt 1% (Art. 8 Abs. 1 StG in der vorliegend anwendbaren Fassung, gültig für die seit dem 1. April 1998 erfolgten Transaktionen). Sie wird auf dem Betrag des Zuschusses berechnet (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Abgabepflichtig ist die Gesellschaft (Art.

E. 10

1 Bst. abis StG]; vgl. Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Aufl., Basel 2000, S. 20; vgl. auch Entscheid der SRK vom 19. November 1997, veröffentlicht in VPB 62.81, E. 2a). Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine derartige Ausnahme nicht gegeben, sind doch die Begriffe Gesellschafter (bzw. Genossenschafter) nicht wirtschaftlich geprägt, sondern zivilrechtlich. Es ergibt sich damit, dass die Auslegung der fraglichen Norm aufgrund des klaren

Gesetzeswortlautes und des eindeutigen Willens des historischen Gesetzgebers auch der Zwecksetzung der Emissionsabgabe als Rechtsverkehrssteuer gemäss geltender Auffassung entspricht. An dieser Feststellung vermag der Hinweis der ESTV, wonach sich die Zuschussbesteuerung mittels Emissionsabgabe als logische Folge der der Verrechnungssteuer unterliegenden, gewollten Vorteilszuwendung erweise, nichts zu ändern. Diese Argumentation der ESTV missachtet die unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen bei den Emissionsabgaben und den Verrechnungssteuern: währenddem bei der Verrechnungssteuer gemäss expliziter gesetzlicher Regelung auch Leistungen an nahestehende Dritte zu erfassen sind, sieht das Stempelabgabengesetz ebenso explizit ausschliesslich die Besteuerung von Leistungen der Beteiligten vor. Ausser diesem Hinweis gibt die ESTV für ihre Auffassung keine weitere Begründung. Soweit sie dazu überhaupt Ausführungen vornimmt, machen diese aus Sicht der Emissionsabgabe keinen Sinn: so führt sie im angefochtenen Einspracheentscheid mit Verweis auf ihr Merkblatt aus, auf der Seite der empfangenden juristischen Person sei die Leistung als Zuschuss zu qualifizieren, da der Aktionär der leistenden Gesellschaft seine Unternehmung nur als Instrument für die Vornahme einer Schenkung benütze (E. 1). Diese Überlegung erlaubt jedoch keinerlei Rückschlüsse auf die Beurteilung der Situation für die Emissionsabgaben; betrachtet wird dabei ausschliesslich die Situation der leistenden Person bzw. der von dieser Person als leistende Gesellschaft benutzten juristischen Person. Inwiefern dabei jedoch die empfangende Gesellschaft - deren Situation aus Sicht der Emissionsabgabe jedoch entscheidend ist - als Instrument für eine Schenkung benutzt werden könnte, ist nicht nachvollziehbar. dd. Zusammenfassend ergibt sich, dass Zuschüsse von Dritten nicht unter die Abgabepflicht gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG fallen, unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung. Soweit das Merkblatt vom Februar 2001 (S-02.141) festhält, auf Seiten der empfangenden juristischen Person sei eine solche Leistung als Zuschuss im Sinne der genannten Bestimmung zu qualifizieren, widerspricht es den richtig verstandenen gesetzlichen Bestimmungen und kann nicht zur Anwendung gelangen (vgl. auch Maja Bauer-Balmelli, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, in IFF-Forum für Steuerrecht 2001, S. 58 ff., insbesondere S. 64 f.). d. Zu prüfen bleibt damit aufgrund der Ausführungen der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid (wonach die Einsprecherin lediglich gebraucht worden sei um den Übertrag der Beteiligungsrechte indirekt an D. durchführen zu können), ob aufgrund der Vorgehensweise der

E. 11

Beteiligten im vorliegenden Fall eine Steuerumgehung vorliegt; dies hätte zur Folge, dass die Beschwerdeführerin so behandelt wird, wie wenn sie den emissionsabgabepflichtigen Tatbestand verwirklicht hätte. aa. Eine Steuerumgehung wird nach der Rechtsprechung angenommen: - wenn eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, - wenn zudem anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, - und wenn das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (vgl. ASA 64 S. 80 E. 3b, 63 S. 218 E. 4; Der Steuerentscheid [StE] 2001 A 12 10 E. 2c, 2001 A 12 11 E. 2c, 2002 B 24.4 66 E. 6; je mit weiteren Hinweisen; siehe auch BGE 105 Ia 60 f. E. 3a). Was die Emissionsabgabe betrifft, nimmt die Praxis in Bezug auf Zuschüsse eine Steuerumgehung an, wenn solche

von Personen erfolgen, die den Gesellschaftern nahestehen und zwecks Umgehung der Abgabe vorgeschoben wurden (vgl. Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Band 1, N 4 zu StG Art. 5 Abs. 2 Bst. a; ebenso der Bundesrat in seiner Botschaft zum Stempelabgabengesetz, BBl 1972 II 1290). Dies ist grundsätzlich folgerichtig: die Emissionsabgabe wird gemäss Gesetz auf Zuschüssen erhoben, welche die Beteiligten ihrer Gesellschaft erbringen. Die Annahme einer Steuerumgehung im Sinne der vorgenannten drei Kriterien bedingt daher in erster Linie, dass nicht die Beteiligten direkt den steuerbaren Zuschuss erbringen, sondern an ihrer Stelle ein - vorgeschobener - Dritter. Ebenso kann allerdings eine den wirtschaftlichen Gegebenheiten unangemessene Rechtsgestaltung, welche lediglich zwecks Steuereinsparung getroffen wurde, vorliegen, wenn nach gewöhnlichem, sachgerechtem Lauf der Dinge eine Leistung zuerst hätte an die Beteiligten erfolgen müssen und erst diese, in einem zweiten Schritt, einen Zuschuss an ihre Gesellschaft vorgenommen hätten. bb. Vorliegend steht ohne weiteres fest, dass dem Alleinaktionär der Beschwerdeführerin effektiv - indirekt - eine geldwerte Leistung zugekommen ist, sofern die Beschwerdeführerin die Beteiligung an der C. AG zu einem Preis erwerben konnte, welcher unter deren Verkehrswert lag. Damit ergibt sich nach dem vorstehend Gesagten jedoch noch keineswegs, dass die Voraussetzungen für Annahme einer Steuerumgehung gegeben wären. Unbestritten ist, dass auf jeden Fall der Erbringer des allfälligen Zuschusses, nämlich B., nicht als vorgeschobene Person betrachtet werden kann. Einer derartigen Betrachtung steht - wie die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache zu Recht ausführte - bereits der Umstand entgegen, dass B. der ursprüngliche Eigentümer der fraglichen, der Beschwerdeführerin veräusserten Beteiligung war. Zu prüfen bleibt daher, ob es als ungewöhnlich, sachwidrig, absonderlich oder jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, dass die allfällige geldwerte Leistung erbracht wurde, indem die fragliche Beteiligung direkt an die Beschwerdeführerin veräussert wurde. Mithin ist zu untersuchen, ob eine den wirtschaftlichen

E. 12

Gegebenheiten angemessene Rechtsgestaltung verlangt hätte, dass die fragliche Beteiligung vorerst an den Alleinaktionär D. veräussert und erst von diesem allenfalls in die Beschwerdeführerin eingebracht worden wäre. Hierzu ist festzustellen, dass die ESTV nichts vorträgt, aus dem sich solche Schlüsse ziehen liessen. Sie beschränkt sich - im Zusammenhang mit Ausführungen zum Veräusserungspreis - auf die Feststellung, nur aufgrund der familiären Beziehungen zwischen dem Veräusserer und dem Alleinaktionär der Beschwerdeführerin sei es zu erklären, dass die Beteiligungsrechte zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis veräussert wurden. Damit wird jedoch nicht aufgezeigt, dass das den wirtschaftlichen Gegebenheiten angemessene Vorgehen in der Veräussertung an den Alleinaktionär der Beschwerdeführerin bestanden hätte. Es ist im Gegenteil nicht ersichtlich, inwiefern es ungewöhnlich sein sollte, dass B. seinem Sohn eine Zuwendung auf indirektem Wege - mittels Verkauf einer Beteiligung an dessen Gesellschaft zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis - zukommen liess. Daran ändert nichts, dass die ESTV behauptet, eine direkte Zurechnung des - behaupteten - Preisvorteils an die Beschwerdeführerin erscheine angesichts des zugrunde liegenden Willens von Vater und Sohn als absurd. Die Beschwerdeführerin zeigt im Gegenteil auf, dass die vorliegend gewählte Struktur - Erwerb der Beteiligung durch sie selber und nicht durch ihren Alleinaktionär - durchaus auch wirtschaftlich sinnvoll war. Sie führte bereits im Verfahren vor der ESTV aus, dass die gewählte Holdingstruktur die Finanzierung des Kaufpreises

ohne massive Verschuldung erlaubte, indem die Dividendenerträge der erworbenen Beteiligung vollumfänglich zur Finanzierung zur Verfügung standen. Die ESTV hat nie geltend gemacht, diese Überlegungen seien nicht zutreffend. Es ist denn auch notorisch, dass insbesondere im Rahmen von Nachfolgeplanungen derartige Holdingstrukturen ein bevorzugtes Mittel zur Abwicklung darstellen. Ob und welche Rahmenbedingungen dabei im Hinblick auf die direkten Steuern bzw. die Verrechnungssteuern (Stichworte Transponierung, indirekte Teilliquidation) zu berücksichtigen sind, ist im vorliegenden Kontext unerheblich; massgeblich ist einzig, dass der Erwerb der Beteiligung durch die Beschwerdeführerin und nicht durch ihren Alleinaktionär als durchaus übliche Vorgehensweise erscheint. Die gewählte Rechtsgestaltung kann daher keineswegs als absonderlich oder ungewöhnlich qualifiziert werden. Daran vermag nichts zu ändern, dass allenfalls der entrichtete Kaufpreis unter dem Verkehrswert der erworbenen Beteiligung lag; der Umstand, dass mit der Veräusserung der Beteiligung allenfalls eine geldwerte Leistung verbunden ist, welche letztlich auf indirektem Wege dem Alleinaktionär der Beschwerdeführerin zugute kommt, kann nicht dazu führen, dass eine ansonsten sachgerechte rechtliche Gestaltung der Gesellschaftsstrukturen als absonderlich oder ungewöhnlich bezeichnet werden könnte. Zu prüfen ist für die Frage der allfälligen Umgehung von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG nämlich nicht, ob der Gesellschaft unentgeltlich eine Leistung zukam, sondern ob diese Leistung bei sachgerechter Gestaltung via den Beteiligten hätte fliessen müssen. Dass eine Beteiligung zu einem Vorzugspreis veräussert wird hat nun aber gerade nicht zur Folge, dass nach

E. 13

gewöhnlichem Lauf der Dinge sie zuerst vom Beteiligten erworben werden müsste und dieser sie erst in einem zweiten Schritt in seine Gesellschaft einbringen könnte. e. Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die ESTV im vorliegenden Fall zu Unrecht die angebliche geldwerte Leistung von B. an die Beschwerdeführerin als steuerbaren Zuschuss im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG qualifiziert hat. Bei diesem Ergebnis erübrigt sich auf die Frage einzugehen, ob effektiv eine geldwerte Leistung vorlag, d. h. ob der Verkehrswert der von der Beschwerdeführerin erworbenen Beteiligung an der C. AG - entsprechend der Auffassung der ESTV - über dem hiefür bezahlten Kaufpreis lag. 4. Die Beschwerdeführerin hat der ESTV unbestrittenermassen gestützt auf die Verfügung der ESTV vom 9. Dezember 2003 den geforderten Abgabebetrag von Fr. 750'000.- mit Valuta 15. Dezember 2003 überwiesen, ohne Anerkennung einer Rechtspflicht. Gemäss dem vorstehend festgestellten hat die ESTV den Abgabebetrag von Fr. 750'000.- zu Unrecht gefordert. Sie hat daher der Beschwerdeführerin den entrichteten Betrag zurück zu erstatten. Der zurückzuerstattende Betrag ist von der ESTV zu verzinsen. In analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben (SR 641.153) ist der Vergütungszins auf der zu Unrecht erhobenen Steuer auf 5% jährlich festzusetzen (BGE 108 Ib 18 E. 3; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 25. November 1983 i.S. P. AG, in ASA 53 S. 95, sowie vom 13. Oktober 1978 i.S. S. AG, in Steuer Revue [StR] 1979 S. 178). (...) [1] Erhältlich bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern.

E. 14

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdruckschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali

digitali JAAC 69.125 - Auszug aus dem Entscheid SRK 2004-068 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Juni 2005 In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2005 Année Anno Band 69 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 006 803 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

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