Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.716/2004 /bie

Sitzung vom 8. Juli 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern, Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ AG in Liquidation,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Ulrich Kohli,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 9. November 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in A._____ wurde mit Beschluss der Generalversammlung vom 28. Juli 2000 aufgelöst; sie firmiert neu als "X._____ AG in Liquidation". Das Aktienkapital beträgt Fr. 50'000.–, eingeteilt in 50 voll liberierte Inhaberaktien zu je Fr. 1'000.–. Die Gesellschaft bezweckte vormals den Handel mit Metallprodukten aller Art, den Erwerb und die Veräusserung von Patenten, Beteiligungen und Immobilien.

Am 5. April 1995 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der X._____ AG eine Buchprüfung durch. In der Folge forderte sie mit Steuerrechnung vom 15. Februar 2001 von der Gesellschaft Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 342'966.40 sowie Emissionsabgaben im Betrag von Fr. 17'423.10. Zur Begründung führte sie aus, die X._____ AG habe ein Guthaben gegenüber der deutschen Firma "Y._____ KG - Metallbearbeitung" (im Folgenden: deutsche Gruppengesellschaft) um Fr. 871'154.– abgeschrieben; damit habe sie eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung erbracht. Gleichzeitig hätten ihre Aktionäre auf Forderungen in entsprechender Höhe verzichtet; das sei als verdeckte Kapitaleinlage zu werten und führe zur Erhebung einer Emissionsabgabe.

Am 27. November 2002 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerschuld. Sie forderte die X._____ AG in Liquidation auf, die Verrechnungssteuer und die Emissionsabgabe unverzüglich zu bezahlen (nebst Verzugszinsen und Betreibungskosten). Eine hiergegen erhobene Einsprache wies sie am 23. September 2003 ab.
B.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hiess am 9. November 2004 eine Beschwerde der X._____ AG in Liquidation teilweise gut und hob den Einspracheentscheid auf. Die Rekurskommission erwog, die Wertberichtigung des fraglichen Debitors um Fr. 871'154.45 sei im selben Ausmass zulasten des Kontokorrents "Aktionär" - und damit gar nicht erfolgswirksam - verbucht worden. Im Ergebnis liege eine Schuldübernahme durch den Aktionär vor und nicht eine Entreicherung der X._____ AG in Liquidation. Selbst wenn eine geldwerte Leistung unterstellt werden müsste, wäre diese durch die verdeckte Kapitaleinlage seitens des Aktionärs kompensiert. Hingegen erachtete es die Rekurskommission als erwiesen, dass die X._____ AG in den Jahren 1996 und 1997 gegenüber Aktionären oder Dritten darauf verzichtet hatte, für zur Verfügung gestellte Vermögenswerte einen angemessenen Zins zu verlangen; insofern habe sie eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung erbracht. Die Rekurskommission bezifferte die geschuldete Steuer mit Fr. 38'062.50 (nebst Verzugszins) und beseitigte für diesen Betrag den von der X._____ AG in Liquidation im Betreibungsverfahren erhobenen Rechtsvorschlag.

C.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat am 8. Dezember 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Sie beantragt, den Entscheid der Rekurskommission vom 9. November 2004 aufzuheben. Ferner sei festzusetzen, dass die X._____ AG in Liquidation schulde: Fr. 342'966.40 Verrechnungssteuer (nebst Verzugszins), Fr. 17'423.10 Emissionsabgabe (nebst Verzugszins) sowie Fr. 233.– Betreibungskosten. Die Beschwerdeführerin rügt sinngemäss eine Verletzung von Bundesrecht.

D.

Die X._____ AG in Liquidation beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission unterliegt der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 97 ff. OG in Verbindung mit Art. 43 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]bzw. Art. 40 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.10]). Die Eidgenössische Steuerverwaltung ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 103 lit. b OG, Art. 43 Abs. 2 VStG bzw. Art. 40 Abs. 2 StG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 106 und 108 OG) ist einzutreten.

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

1.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (statt vieler: BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen).

2.

Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 BV (unter anderem) auf Wertpapieren eine Stempelsteuer und (unter anderem) auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens eine Verrechnungssteuer (Art. 1 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 1 Abs. 1 VStG).

2.1 Gegenstand der Stempelsteuer (Emissionsabgabe) ist unter anderem die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Der Begründung solcher Beteiligungsrechte gleichgestellt sind Zuschüsse, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft oder Genossenschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG).

Als Zuschüsse gelten auch Forderungsverzichte der Aktionäre (Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu

den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Aufl., Therwil/Basel 2000, Ziff. 5.12 S. 23; Fallbeispiele 4 und 27; Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1, Nrn. 2, 13 und 21 zu Art. 5 Abs. 2 lit. a StG). Nicht der Emissionsabgabe unterliegen dagegen Zuwendungen der Aktionäre, welche - zumindest wirtschaftlich betrachtet - auf einer Gegenleistung der Gesellschaft beruhen (ASA 56 S. 141 E. 2 S. 143).
2.2 Der Verrechnungssteuer unterliegt unter anderem der Kapitalertrag der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Als solcher Ertrag gilt jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an Inhaber von Beteiligungsrechten oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [SR 642.211]).

Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG ist eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten und deshalb unter Berücksichtigung des wirtschaftlichen Charakters auszulegen (ASA 64 S. 493 E. 2c S. 496 f., mit Hinweisen). Entsprechend sind geldwerte Leistungen im Sinn dieser Bestimmung nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (statt vieler: ASA 69 S. 202 E. 2b S. 204, mit Hinweisen). Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihren Aktionären oder nahe stehenden Personen auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis erbringt (ASA 69 S. 202 E. 2d S. 204, mit Hinweisen).
3.
Die Beschwerdegegnerin hat in ihrer Buchhaltung ein Guthaben gegenüber ihrer deutschen Gruppengesellschaft tiefer bewertet und gleichzeitig die Position "KK Aktionär" um den entsprechenden Betrag verringert. Umstritten ist, ob diese Vorgänge die von der Beschwerdeführerin festgestellten Steuerfolgen (Verrechnungssteuer, Emissionsabgabe) auslösen. Nicht mehr umstritten ist hingegen, dass die Beschwerdegegnerin aufgrund von Zinsverzichten gegenüber Aktionären und Dritten Verrechnungssteuern (gemäss angefochtenem Entscheid Fr. 38'062.50, nebst Verzugszins) bezahlen muss.
3.1 Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdegegnerin ihre Debitoren 1996 um Fr. 871'154.45 tiefer bewertet hat, wobei dazu vermerkt wurde "Abschreibung Y._____ KG, infolge Steueruntersuchung in BRD". Um den gleich hohen Betrag wurde sodann das Konto "KK Aktionäre" verringert, ebenfalls mit dem Vermerk "Abschreibung Y._____ KG, infolge Steueruntersuchung in BRD". Die Tieferbewertung der Debitoren wurde damit erfolgsneutral verbucht, indem Aktiven (Debitoren) und Passiven (Aktionärsdarlehen) im gleichen Ausmass reduziert wurden.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die vorgenommene buchmässige Behandlung verletze elementare Grundsätze einer korrekten Buchführung. Bei sachgerechter Verbuchung hätte sich die Abschreibung erfolgswirksam auswirken und der Forderungsverzicht der Aktionäre hätte zu einem ausserordentlichen Ertrag führen müssen. Die Beschwerdegegnerin habe einfach "kurz geschlossen" bzw. eine unzulässige Nettoverbuchung vorgenommen. Eine solche Verrechnung sei gesetzwidrig, und auch die Saldierung eines ausserordentlichen Aufwandes mit einem ausserordentlichen Ertrag sei nicht statthaft.

Demgegenüber sind nach Auffassung der Vorinstanz die Tieferbewertung der Debitoren auf der einen und der Forderungsverzicht der Aktionäre auf der andern Seite nicht isoliert zu beurteilen: Relevant sei, dass die Aktionäre der Beschwerdegegnerin dieser gegenüber die Schulden der deutschen Gruppengesellschaft übernommen und darauf diese übernommene Schuld mit eigenen Forderungen gegenüber der Beschwerdegegnerin verrechnet hätten. Aufgrund der Verbuchungsweise habe die Beschwerdegegnerin effektiv keinen erfolgswirksamen Aufwand zugunsten einer andern Gruppengesellschaft getragen.
3.2 Vorinstanz und Beschwerdeführerin sind sich darin einig, dass eine Abschreibung des Guthabens gegenüber der deutschen Gruppengesellschaft geschäftsmässig nicht begründet gewesen wäre oder dass es zumindest am Nachweis hierfür fehlen würde. Hätte die Beschwerdegegnerin tatsächlich eine solche Abschreibung erfolgswirksam vorgenommen, so hätte diese deshalb als geldwerte Leistung an eine nahe stehende Unternehmung ohne entsprechende Gegenleistung mit der Verrechnungssteuer erfasst werden müssen (vgl. oben E. 2.2).

Es trifft auch zu, dass nach ordnungsgemässer Rechnungslegung Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag grundsätzlich nicht verrechnet werden dürfen (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 OR). Ausnahmen von diesem Verrechnungsverbot sollen nach herrschender Lehre nur zulässig sein, wenn der zivilrechtliche Tatbestand der Verrechnung im Sinn von Art. 120 ff. OR erfüllt ist (vgl. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2004, Rz. 144, mit Hinweisen). Der Beschwerdeführerin ist deshalb beizupflichten, dass im Fall einer Abschreibung der Debitorenforderung eine Verrechnung mit dem Aktionärsguthaben schon deshalb nicht möglich gewesen wäre, weil Gläubiger und Schuldner der zu kompensierenden Forderungen nicht identisch sind; der Hinweis der Vorinstanz auf BGE 113 Ib 23 E. 4c S. 28 f. vermag daran nichts zu ändern. Ob jedoch die Beschwerdegegnerin überhaupt eine Abschreibung vornehmen wollte, ist aber gerade umstritten. Im Folgenden ist deshalb zu prüfen, wie die fraglichen Transaktionen (Tieferbewertung Debitoren/Reduktion Aktionärsdarlehen) zu interpretieren sind.
3.3 Zwischen den beiden Transaktionen besteht insofern ein augenfälliger Zusammenhang, als sie zwei gleich hohe Beträge (je Fr. 871'154.45) betreffen und mit dem wörtlich gleich lautenden Buchungsvermerk versehen sind. In den Buchungsvermerken ist zwar jeweils von "Abschreibung" die Rede, die Tieferbewertung der Debitoren und der Forderungsverzicht der Aktionäre wurden jedoch, wie erwähnt, erfolgsneutral verbucht; die Verbuchungsweise spricht insoweit gegen eine "Abschreibung". Für die Vorinstanz soll sich denn auch aus den Büchern und den Erläuterungen der Beschwerdegegnerin im Verfahren "unzweifelhaft" ergeben, dass deren Aktionäre die Schuld der deutschen Gruppengesellschaft übernommen und mit eigenen Forderungen verrechnet hätten.

Einen solch eindeutigen Schluss lassen die Akten indessen nicht zu; insbesondere finden sich darin keine Angaben zu einer allfälligen Schuldübernahme (im Sinn von Art. 176 OR). Abgesehen vom aufgezeigten Widerspruch zwischen Buchungsvermerk und vorgenommener Buchung schaffen auch die verschiedenen Erklärungsversuche der Beschwerdegegnerin keine Klarheit. So werden etwa die Umbuchungen des Debitorenkontos (Bestand per 31. Dezember 1995: Fr. 2'371'154.45; per 31. Dezember 1996: Fr. 0.–; per 31. Dezember 1997: Fr. 1'500'000.–) in Zusammenhang mit einem Geschäft einer tschechischen Gruppengesellschaft gebracht. In der Einsprache vom 14. März 2001 wird demgegenüber behauptet, die Bezeichnung "Beteiligung Tschechoslowakei" (Betrag: Fr. 1'500'000.–) im Jahresabschluss 1996 sei "falsch"; es handle sich vielmehr um einen Debitor. Das Konto "Debitor" wiederum sei aus den verbuchten Provisionszahlungen der deutschen Gruppengesellschaft (samt entsprechenden Zinserträgen) entstanden. Bei einer Steuerrevision durch das deutsche Finanzamt seien diese Zahlungen und Erträge nicht akzeptiert und der deutschen Gruppengesellschaft aufgerechnet worden.
3.4 Trotz der zum Teil widersprüchlichen Angaben der Beschwerdegegnerin und trotz der nach ihren eigenen Worten "etwas eigentümlichen Art der Buchführung" enthalten die Akten rechtsgenügende Anhaltspunkte dafür, dass eine Abschreibung in Wirklichkeit nicht gewollt war. Die Beschwerdegegnerin hat in der Einsprache vom 14. Mai 2001 gegenüber der Beschwerde führenden Steuerverwaltung erklärt - und diesen Standpunkt im Verfahren konsequent vertreten -, sie sei nicht damit einverstanden gewesen, dass sie erfolgswirksam eine Wertberichtigung des Debitors (um Fr. 871'154.45) als Abschreibung tragen solle; deshalb sei die Wertberichtigung zulasten des Kontokorrents "Aktionär" verbucht worden. Aktenmässig belegt ist ferner, dass das deutsche Finanzamt im Zuge einer Steueruntersuchung Provisionszahlungen der deutschen Gruppengesellschaft an die Beschwerdegegnerin nicht als Aufwand akzeptiert und jener Gesellschaft aufgerechnet hat; die Summe der aufgerechneten Beträge (Fr. 853'775.–) entspricht in etwa dem Wert, um den die Beschwerdegegnerin das Debitorenkonto tiefer bewertet hat. Sowohl in der Einsprache als auch im jeweiligen Buchungsvermerk wird denn auch ausdrücklich auf die "Steuerangelegenheit in Deutschland" hingewiesen.

Mit Bezug auf die umstrittene Tieferbewertung des Kontos "Debitoren" lassen die Akten damit insgesamt den Schluss zu, dass einerseits die Beschwerdegegnerin nicht auf eine Forderung gegenüber ihrer deutschen Gruppengesellschaft verzichten wollte - und tatsächlich auch nicht verzichtet hat - und dass anderseits die Aktionäre die betreffende Forderung an Stelle der Schuldnerin durch Verrechnung mit ihren Aktionärsguthaben gegenüber der Beschwerdegegnerin getilgt haben. Dieses Vorgehen stimmt mit der erfolgsneutral vorgenommenen Verbuchung der Transaktionen überein. Zudem macht es auch wirtschaftlich durchaus Sinn, nachdem feststand, dass die Provisionszahlungen der deutschen Gruppengesellschaft (Debitorin) an die Beschwerdegeg-

nerin steuerlich nicht anerkannt und folglich aufgerechnet würden.
4.
Der angefochtene Entscheid ist, mit der vorliegenden modifizierten Begründung, im Ergebnis nicht zu beanstanden. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach abzuweisen.

Die Beschwerdeführerin, die finanzielle Interessen wahrnimmt, hat bei diesem Ausgang die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Sie hat der Beschwerdegegnerin zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.– auszurichten.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. Juli 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: