Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-577/2013

Urteil vom 20. November 2013

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiber Marc Winiger.

Parteien

A._____ SA, …,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Teilerlass der Emissionsabgabe.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ SA (nachfolgend: A._____) wurde mit Statuten vom 2. Dezember 1999 und Handelsregistereintrag vom 22. März 2000 mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-- unter der Firma B._____ SA … gegründet. Das Aktienkapital wurde voll liberiert.

B.
Die Tochtergesellschaften der A._____ mussten zwischen 2006 und 2008 saniert werden, wodurch auch die A._____ als Muttergesellschaft finanziell in Mitleidenschaft gezogen wurde. Per 31. Dezember 2009 wies sie einen Verlust von Fr. 90'390'062.14 aus. Ihre Sanierung erfolgte dadurch, dass ihre einzige Aktionärin, die C._____ Ltd. …, am 21. Juni 2010 rückwirkend auf den 1. Januar 2009 unwiderruflich auf eine Forderung in der Höhe von Fr. 90'907'705.-- verzichtete.

C.
Am 30. August 2010 wurde dieser Forderungsverzicht bzw. Zuschuss gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) deklariert und gleichentags um (Teil-)Erlass der Emissionsabgabe ersucht.

D.
Mit Stellungnahme vom 20. Dezember 2010 teilte die ESTV der A._____ mit, dass deren Aktienkapital gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 6) vor der Sanierung mindestens Fr. 21'400'000.-- hätte betragen müssen. Bei einem tatsächlichen Aktienkapital von lediglich Fr. 100'000.-- sei die A._____ demnach im Umfang von Fr. 21'300'000.-- unterkapitalisiert gewesen. Da ein Erlass (u.a.) nur insoweit gewährt werden könne, als die A._____ vor der Sanierung über genügend eigene Mittel verfügt habe, sei der Erlass der Emissionsabgabe auf dem Betrag der festgestellten Unterkapitalisierung zu verweigern, was eine zu entrichtende (bzw. nicht erlasswürdige) Emissionsabgabe in der Höhe von Fr. 213'000.-- ergebe (1% von Fr. 21'300'000.--).

E.
Mit Schreiben vom 19. Januar 2011 anerkannte die A._____ zwar, dass ihre Eigenkapitalausstattung unter dem genannten Gesichtspunkt ungenügend gewesen sei. Ihre eigene Berechnung führe jedoch zu einer Unterkapitalisierung von (lediglich) Fr. 17'259'278.--. Die Differenz zum von

der ESTV ermittelten Betrag von Fr. 21'300'000.-- sei darauf zurück zu führen, dass diese es zu Unrecht unterlassen habe, die Konzernforderungen mit den Konzernverbindlichkeiten zu verrechnen. Eine solche Verrechnung erweise sich vorliegend namentlich deshalb als sachgerecht, weil die A._____ eine reine Cashpooling- und Finanzierungsfunktion für die europäischen Gesellschaften der weltweit tätigen A._____-Gruppe ausübe. Im Übrigen sei der Sanierungsfreibetrag von Fr. 10 Mio. gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) vom Betrag der Unterkapitalisierung und nicht vom Betrag der Gesamtsanierungsleistung (Fr. 90'907'705.--) in Abzug zu bringen.

F.
Mit Entscheid vom 25. Mai 2012 stellte die ESTV fest, dass die A._____ noch eine Emissionsabgabe von Fr. 143'648.60 (Fr. 213'000.-- abzüglich einer Zahlung vom 20. April 2010 von Fr. 69'351.40) schulde. Ausserdem schulde sie auf dem Abgabebetrag von Fr. 213'000.-- einen Verzugszins von 5% ab dem 1. Februar 2009.

G.
Dagegen erhob die A._____ – im Wesentlichen mit denselben Begehren und Begründungen wie im Schreiben vom 19. Januar 2011 – am 22. Juni 2012 Einsprache bei der ESTV.

H.
Mit Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2012 wies die ESTV die Einsprache ab und erkannte, die A._____ habe "die Emissionsabgabe von Fr. 143'648.60 (Fr. 213'000.-- abzüglich einer Zahlung vom 20. April 2010 von Fr. 69'351.40) und die Verzugszinsen von 5 Prozent auf dem Betrag von Fr. 69'351.40 für die Zeit vom 1. Februar 2009 bis zum 20. April 2010, ausmachend Fr. 4'228.50, sowie von 5 Prozent auf dem Betrag von Fr. 143'648.60 vom 1. Februar 2009 bis zur Abgabeentrichtung" zu bezahlen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, bei der Ermittlung der adäquaten Eigenkapitalisierung sei aus Gründen der Rechtsgleichheit auf besondere Konzerntatbestände keine Rücksicht zu nehmen. Im Weiteren ergebe die systematische Auslegung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG, dass der Sanierungsfreibetrag von der Gesamtsanierungsleistung und nicht – wie beantragt – vom Betrag der Unterkapitalisierung abzuziehen sei.

I.
Dagegen erhob die A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 1. Februar 2013 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und verlangt erneut, bei der Berechnung der Unterkapitalisierung seien die Konzernforderungen mit den Konzernverbindlichkeiten zu verrechnen, woraus ein ungenügendes Eigenkapital in der Höhe von Fr. 17'259'278.-- resultiere. Sodann sei von diesem Betrag der Sanierungsfreibetrag von Fr. 10 Mio. in Abzug zu bringen. Insgesamt ergebe sich somit eine zu entrichtende, nicht erlasswürdige Emissionsabgabe von Fr. 72'592.80 (gerundet 1% von 7'259'278.--).

J.
In ihrer Vernehmlassung vom 25. März 2013 beantragt die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

K.
Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). 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.

2.

2.1 Die Emissionsabgabe ist eine Verkehrssteuer, die an bestimmte, gesetzlich umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft (BGE 115 Ib 233 E. 2 mit Hinweisen). Gegenstand der Emissionsabgabe ist gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Genossenschaften. Der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt sind u.a. die Zuschüsse, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter in die Reserven (Leistungen ins Eigenkapital ohne entsprechende Gegenleistung und ohne Erhöhung des nominellen Kapitals) erbringen (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG). Dies unabhängig davon, in welcher Form diese Zuschüsse erfolgen (vgl. THOMAS KUNZ/FREDY BRÜGGER, Emissionsabgabe – Möglichkeiten und Grenzen des Erlasses, in: Steuer Revue 2006, S. 266).

2.2 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). Auf Zuschüssen wird die Abgabe vom Betrag des Zuschusses berechnet (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Die Abgabeforderung bei Zuschüssen entsteht im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 Bst. e StG) und wird 30 Tage nach deren Entstehung fällig (Art. 11 Bst. c StG).

2.3 Gemäss dem am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen die bei offenen Sanierungen vorgenommene Begründung von Beteiligungsrechten oder die Erhöhung von deren Nennwert bis zur Höhe vor der Sanierung sowie Zuschüsse von Gesellschaftern oder Genossenschaftern bei stillen Sanierungen, soweit (1.) bestehende Verluste beseitigt werden und (2.) die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter gesamthaft Fr. 10 Mio. nicht übersteigen.

2.4 Art. 12 StG bestimmt, dass die Emissionsabgabe gestundet oder erlassen wird, wenn bei einer offenen oder stillen Sanierung ihre Erhebung eine offenbare Härte für die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bedeuten würde. Sowohl die (offene oder stille) Sanierung als auch die offenbare Härte sind unabdingbare Voraussetzungen für den Erlass der Emissionsabgabe.

2.4.1 Eine Sanierung im Sinn von Art. 12 StG liegt vor, wenn Massnahmen getroffen werden, um ein Unternehmen aus einer wirtschaftlichen Krisensituation herauszuführen und seinen Fortbestand zu sichern. Handlungen, welche nur kurz greifen und die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens nicht auch längerfristig abzusichern vermögen, gelten nicht als Sanierung im Sinn von Art. 12 StG. Im Weiteren setzt eine solche Sanierung begriffsnotwendig die Beseitigung von Verlusten voraus (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 19. August 1992, veröffentlicht in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 676 f.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.1; MAURUS WINZAP, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, N 9 zu Art. 12 StG).

2.4.2 Eine offene Sanierung ist gegeben, wenn das Aktienkapital zwecks Beseitigung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend wieder erhöht wird. Bei der stillen Sanierung werden die Verluste der Gesellschaft mittels Forderungsverzichten oder à-fonds-perdu-Zuschüssen der Aktionäre gedeckt (vgl. etwa WINZAP, a.a.O., N 10 zu Art. 12 StG; CONRAD STOCKAR, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, in: Der Schweizerische Treuhänder 5/82, S. 2).

2.4.3 Bei Anerkennung der Sanierung wird nach der Verwaltungspraxis das Vorliegen einer offenbaren Härte vermutet und der Erlass grundsätzlich gewährt. Keine offenbare Härte liegt praxisgemäss jedoch vor, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückzuführen ist oder wenn die Gesellschaft nicht mit genügendem Eigenkapital ausgestattet war (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.2; WINZAP, a.a.O., N 27 zu Art. 12 StG; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 217). Der Erlass wird somit insbesondere dann verweigert, wenn die Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft auf das Fehlen hinreichender eigener Mittel (sog. Unterkapitalisierung) zurückzuführen ist (vgl. THOMAS JAUSSI/ROLAND SCHWEIGHAUSER/MARKUS PFIRTER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben, Muri/Bern 2007, S. 38; IVO P. BAUMGARTNER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/3: Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basel 2006, N 46 zu Art. 12 StG). Der Erlass der Stempelabgabe darf nicht dazu führen, unterkapitalisierten Gesellschaften die Kapitalbeschaffung unter Umgehung der Abgabe zu ermöglichen (Entscheid des Bundesrates vom 15. Januar 1986, veröffentlicht in: ASA 55 S. 155). Die Angemessenheit des "verstempelten" Eigen-

kapitals wird von der ESTV nach den in ihrem Kreisschreiben Nr. 6 angeführten Ansätzen überprüft (Praxis bestätigt in Entscheid des Bundesrates vom 17. November 2004, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.36 E. 4.2 und 5.2). Darin wird in einer Tabelle für jede Position der Aktivseite der Bilanz festgelegt, wie hoch das Fremdkapital maximal sein darf. Mittels Umkehrschluss lässt sich derselben Tabelle entnehmen, wie hoch der Eigenfinanzierungsgrad für jede Aktivposition mindestens sein muss (vgl. KUNZ/BRÜGGER, a.a.O., S. 270). Bei der Berechnung des Mindesteigenkapitals ist eine schematische Betrachtungsweise geboten (vgl. FELIX SCHALCHER, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 2008, S. 179 Fn. 1087). Es darf nicht darauf abgestellt werden, ob eine Gesellschaft aufgrund besonderer Umstände (besondere Konzernverhältnisse) in der Lage war, selbst auf der Basis einer Unterkapitalisierung Gewinne zu erzielen (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 17. November 2004, veröffentlicht in: VPB 69.36 E. 5.2). Dem Stempelsteuerrecht ist eine konzernmässige Betrachtung fremd (vgl. Entscheid des Bundesrates vom 17. November 2004, veröffentlicht in: VPB 69.36 E. 5.2; MAJA BAUER-BAUMELLI/MARKUS KÜPFER [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1, Art. 12 StG, Ziff. 2 Nr. 46). Bei Vorliegen einer Unterkapitalisierung wird der Erlass allerdings nur insoweit verwehrt, als verdecktes Eigenkapital festgestellt wird (vgl. WINZAP, a.a.O., N 28 f. zu Art. 12; JAUSSI/SCHWEIGHAUSER/PFIRTER, a.a.O., Beispiel 12, S. 146 f.; kritisch zum herrschenden Recht: MARTIN KOCHER, Die "Corporate Governance"-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff, in: ASA 77 S. 282 ff., insb. S. 307 f.).

3.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2009 einen Verlust von Fr. 90'390'062.14 auswies und am 21. Juni 2010 (rückwirkend auf den 1. Januar 2009) durch einen Forderungsverzicht ihrer Muttergesellschaft und einzigen Aktionärin in der Höhe von Fr. 90'907'705.-- (still) saniert wurde (insofern im Umfang von Fr. 452'642.86 sogar eine Übersanierung vorliegt vgl. E. 5 im angefochtenen Einspracheentscheid). Ebenfalls nicht Streitgegenstand bildet, dass dieser Forderungsverzicht als Aktionärszuschuss nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG der Emissionsabgabe unterliegt und die Beschwerdeführerin vor bzw. im Zeitpunkt der Sanierung unterkapitalisiert war. Das Bundesverwaltungsgericht sieht aufgrund der vorliegenden Akten keinen Anlass, in die entsprechenden unbestrittenen Tatsachen und rechtlichen Würdigungen von Amtes wegen korrigierend eingreifen zu müssen.

Strittig sind hingegen die folgenden zwei Punkte (E. 3.1 und 3.2):

3.1 Die Beschwerdeführerin bringt mit Verweis auf das Praxisbeispiel bei KUNZ/BRÜGGER (a.a.O., S. 274) vor, bei der Ermittlung des Mindesteigenkapitals seien die Konzernforderungen mit den Konzernverbindlichkeiten zu verrechnen. Bei einer entsprechenden Berechnung reduziere sich vorliegend das ungenügende Eigenkapital von Fr. 21'300'000.-- auf Fr. 17'259'278.--.

In sachverhaltlicher Hinsicht führt sie in diesem Zusammenhang an, sie übe eine reine Cashpooling- und Finanzierungsfunktion aus. Auf Anordnung ihrer einzigen Aktionärin, der C._____ Ltd., erwerbe sie Beteiligungsrechte an europäischen Gesellschaften und statte diese mit liquiden Mitteln aus. Die liquiden Mittel stammten von der C._____ Ltd. Es handle sich somit um ein klassisches back-to-back-Transaktionsmodell. Die Beschwerdeführerin nehme Vermögenswerte von der C._____ Ltd. mit der Auflage entgegen, diese an die Enkelgesellschaften derselben weiterzuleiten. Eine wirtschaftlich konsolidierte Betrachtungsweise führe deshalb zum Ergebnis, dass den Aktivforderungen der C._____ Ltd. die Passivforderungen gegen die Enkelgesellschaften gegenüberstünden.

3.1.1 Wie bereits die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid zutreffend ausführt, ist bei der Beurteilung der adäquaten Eigenkapitalisierung eine schematische Betrachtungsweise geboten. Auf spezielle Konzerntatbestände ist grundsätzlich keine Rücksicht zu nehmen. Eine konzernmässige Betrachtung ist dem Stempelsteuerrecht fremd (E. 2.4.3). Nur so ist eine rechtsgleiche Behandlung möglich und kann verhindert werden, dass Gesellschaften, die in erster Linie konzerninterne Geschäfte abwickeln, vergleichsweise stempelsteuerrechtlich begünstigt werden. Andernfalls würde solchen Gesellschaften ermöglicht, unter Einsparung höherer Stempelabgaben vorerst mit zu geringem Eigenkapital tätig zu sein, um dann im Rahmen einer allfälligen Sanierung bei der Beschaffung jenes Kapitals, welches bei nicht konzernmässiger Betrachtungsweise von Anfang an erforderlich gewesen wäre, mit einem Erlassgesuch von der Bezahlung der Stempelabgabe befreit zu werden. Es kommt daher bei objektiv festgestellter Unterkapitalisierung nicht darauf an, ob besondere Konzerntatbestände eine Unterkapitalisierung ermöglichten (vgl. dazu: Entscheid des Bundesrates vom 17. November 2004, veröffentlicht in: VPB 69.36 E. 5.2). Dies gilt auch im vorliegenden Fall.

3.1.2 Der Verweis auf den Artikel von KUNZ/BRÜGGER (a.a.O., S. 274 zum Folgenden) ändert daran nichts. Zwar stellt sich nach diesen Autoren die Frage, "ob stets ausschliesslich die einzelnen Aktiven für die Ermittlung des Eigenkapitals massgebend sind oder ob unter Umständen eine Verrechnung mit gewissen Passiven denkbar ist". Die ESTV zeige "eine gewisse Flexibilität, wenn zwischen einzelnen Aktiven und gewissen Positionen der Passivseite eine besonders enge Verbindung" bestehe. Insofern seien etwa bei "einer klassischen back-to-back-Transaktion (Entgegennahme von gewissen Vermögenswerten, verbunden mit der Auflage, diese oder andere Werte an eine dritte Person weiterzureichen, womit naturgemäss den Guthaben immer entsprechende Verbindlichkeiten gegenüberstehen) […] entsprechende Verhandlungen mit den Vertretern der ESTV durchaus angezeigt". Entscheidend sei letztlich, "ob man die direkte rechtliche/wirtschaftliche Verbindung aufzeigen und glaubhaft darlegen" könne. An gleicher Stelle führen die Autoren indessen aus, dass das für die Rechnungslegung vorgegebene Bruttoprinzip grundsätzlich auch für die Frage des Erlasses der Emissionsabgabe gelte. Die "Latte" für ein Abrücken vom Bruttoprinzip zum Nettoprinzip läge "sehr hoch", d.h. die Verbindung zwischen den Aktiven und Passiven müsse "sehr stark" sein. Als Beispiel wird die Hypothek genannt, die nie mit dem entsprechenden Buchwert der Liegenschaft verrechnet werden könne, obschon eine "recht enge" Beziehung zwischen den beiden Positionen bestehe.

Vorliegend vermag die Beschwerdeführerin zwar grundsätzlich eine Verbindung zwischen den Konzernforderungen und den Konzernverbindlichkeiten nachzuweisen. Die rechtliche Würdigung der Vorinstanz, dass diese Verbindung aufgrund der vorliegenden Akten nicht als derart stark zu qualifizieren sei, dass ein Abrücken vom Bruttoprinzip sachgerecht erschiene, verstösst indes nicht gegen Bundesrecht. Auch ist der Vorinstanz Recht zu geben, dass die beantragte Verrechnung vorliegend ohnehin zu einer mit der Rechtsgleichheit nicht zu vereinbarenden Privilegierung der Beschwerdeführerin gegenüber Unternehmen führen würde, die in keine vergleichbaren konzerninternen (ständigen) Geschäftsstrukturen eingebunden sind (vgl. E. 3.1.1). Schliesslich kann die Beschwerdeführerin auch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten, dass die ESTV die Forderungsverrechnung bei "Schuldner/Gläubiger-Kongruenz" und "Fristenkongruenz" ausnahmsweise zulässt. Zum einen liegt unbestrittenermassen keine solche Konstellation vor, zum anderen wird durch diese ausnahmsweise Praxis, die erhöhte Anforderungen an die Verrechenbarkeit stellt, die grundsätzliche Unverrechenbarkeit (Bruttoprinzip) nicht in Frage gestellt.

3.1.3 Inwiefern der Vorinstanz bei der Berechnung der Unterkapitalisierung ein anderweitiger Fehler unterlaufen sein soll, ist weder ersichtlich noch wird derlei von der Beschwerdeführerin geltend gemacht. Es ist daher im Sinne des angefochtenen Einspracheentscheids von einer Unterkapitalisierung von Fr. 21'300'000.-- auszugehen. Für die auf diesem Betrag geschuldete Emissionsabgabe von 1% (= Fr. 213'000.--) kann kein Erlass gewährt werden (E. 2.4.3).

3.2 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, dass der Sanierungsfreibetrag von Fr. 10 Mio. gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG vom Betrag der Unterkapitalisierung abzuziehen sei und nicht – wie im angefochtenen Einspracheentscheid – vom Betrag der Gesamtsanierungsleistung.

Auch darin kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz hat die diesbezügliche Gesetzessystematik zutreffend dargelegt: Weil Art. 6 StG die Ausnahmen von der Emissionsabgabe regelt, entsteht im Umfang des fraglichen Freibetrages erst gar keine Abgabeforderung. Der Freibetrag ist demnach schon deshalb – in einem ersten Schritt – vom Betrag der (kumulierten) Sanierungsleistungen in Abzug zu bringen, weil erst dadurch bestimmt werden kann, ob bzw. in welcher Höhe überhaupt ein abgabepflichtiger Betrag vorliegt. Erst in einem zweiten Schritt stellt sich – auf entsprechendes Gesuch hin – die Frage, ob die auf diesem Betrag grundsätzlich geschuldete Emissionsabgabe nach Art. 12 StG erlassen werden kann. Hierbei gilt es insbesondere zu berücksichtigen, dass der Erlass der Emissionsabgabeforderung auf dem Betrag der (allfälligen) Unterkapitalisierung zu verweigern ist.

Der Argumentation der Beschwerdeführerin kann weiter auch ein teleologisches Argument entgegengehalten werden: Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG bezweckt die Entlastung der Verwaltung. Seine Einführung ist Teil der Massnahmen im Rahmen der Aufgabenverzichtsplanung der ESTV (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreform II, Bundesblatt 2005 4838 f.). Durch die Ausnahme soll die Anzahl der Erlassgesuche und damit der administrative Aufwand der ESTV reduziert werden (vgl. IVO P. BAUMGARTNER, a.a.O., N 4 und 20 ff. zu Art. 12 StG; BEUSCH, a.a.O., S. 218). Dieser Zweck würde vereitelt, wenn der Freibetrag vom ungenügenden Eigenkapital abzuziehen wäre und die ESTV demnach den adäquaten Eigenfinanzierungsgrad in jedem Fall – also auch wenn der Freibetrag überhaupt nicht überschritten wäre – zu bestimmen hätte. Zu keinem anderen Ergebnis führt freilich die grammatikalische Auslegung: So sind nach Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG Zuschüsse von der Abgabe ausgenommen

"soweit die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter [und notabene nicht die Unterkapitalisierung] gesamthaft 10 Millionen Franken nicht übersteigen". Auch nach dem Wortlaut hat der Abzug somit vom (kumulierten) Betrag der Sanierungsleistungen zu erfolgen.

4.
Den vorstehenden Erwägungen zufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind sämtliche Kosten dieses Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin als unterliegende Partei aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

5.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.-- festgesetzt und der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Marc Winiger

Versand: