Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.9/2005 /leb

Urteil vom 27. Oktober 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

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

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch
Rechtsanwalt Dieter Heuscher,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Verrechnungssteuer; Erwerb eigener Aktien,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. November 2004.

Sachverhalt:
A.
Die am 1. Juni 1960 mit Sitz in Basel gegründete X._____ AG bezweckt "An- und Verkauf, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften und Beteiligungen an Unternehmen ähnlicher Art". Sie verfügt über ein Grundkapital von Fr. 50'000.–, eingeteilt in 50 voll einbezahlte Inhaberaktien à Fr. 1'000.–. Nach ihrer Gründung verlegte die X._____ AG ihren Sitz mehrmals. Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 1998 verkauften A._____, München, B._____, Frankfurt, und C._____, Berlin, alle 50 Aktien der X._____ AG, damals mit Sitz in Y._____, an eine schweizerische Interessengemeinschaft. Diese wurde gebildet von D._____ (Kauf von 1 Aktie), E._____ (19 Aktien), F._____ (19 Aktien), G._____ (1 Aktie), alle in Z._____, sowie der X._____ AG (10 Aktien). Der Kaufpreis betrug insgesamt Fr. 4'200'000.–, wobei die X._____ AG gemäss Anhang zur Jahresrechnung 1998 für ihre 10 Aktien und damit für 20% des gesamten Aktienkapitals Fr. 500'000.– entrichtete (Fr. 50'000.– pro Aktie). Sie stellte diesen Betrag unter den Aktiven ein (Vermerk "eigene Aktien") und bildete in dieser Höhe in der Bilanz per Ende 1998 einen Passivposten "Reserven eigene Aktien". Mit Statutenänderung vom 16. Dezember 1998 verlegte sie ihren
Sitz nach Z._____ und wechselte den Verwaltungsrat aus. Neue Mitglieder des Verwaltungsrats waren G._____ als Präsident mit Einzelunterschrift, E._____ mit Einzelunterschrift und F._____ sowie D._____, beide ohne Zeichnungsberechtigung.

Am 5. Januar 1999 verkaufte die X._____ AG fünf ihrer Aktien zum Preis von Fr. 420'000.– an E._____. Der Kaufpreis wurde durch Einbringung eines Konsortialanteils getilgt; dem entsprechend stellte die X._____ AG in ihrer Bilanz per Ende 1998 einen "Anteil aus Konsortium 50%" mit Fr. 420'000.– unter den immobilen Sachanlagen ein. In den Bilanzen 1999 bis und mit 2002 führte sie zudem unter den Aktiven fünf eigene Aktien im Wert von Fr. 250'000.– und ebenso hohe "Reserven eigene Aktien" unter den Passiven auf. Im Anhang zu den Jahresrechnungen 1999 bis und mit 2002 wies die X._____ AG jeweils ordnungsgemäss auf die fünf eigenen Aktien im Wert von Fr. 250'000.– hin; diese wurden am 2. Dezember 2003 verkauft.

B.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung betrachtete den Anteil, welcher den nach Art. 659 OR zulässigen Eigenbesitz von 10% des Aktienkapitals überstieg, als Teilliquidation in Sinne von Art. 4a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21). Die Tatsache, dass der überschiessende Anteil (von fünf Aktien) am 5. Januar 1999 weiter veräussert worden sei, spiele keine Rolle. Das Teilliquidationsbetreffnis für die überschiessenden 10% betrage Fr. 415'000.– (Kaufpreis von Fr. 420'000.– abzüglich Nominalwert der Aktien von Fr. 5'000.– ). Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellte der X._____ AG deshalb am 25. Juni 2001 eine diesem Betrag entsprechende Verrechnungssteuer von Fr. 145'250.– (d.h. 35 %) in Rechnung (zuzüglich Verzugszins ab Fälligkeitsdatum 11. Januar 1999). Mit Entscheid vom 7. November 2002 bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung ihre Forderung; eine Einsprache der X._____ AG wies sie mit Entscheid vom 29. August 2003 ab.
C.
Eine von der X._____ AG gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde hiess die Eidgenössische Steuerrekurskommission am 25. November 2004 teilweise gut (Verzugszinspflicht erst ab 16. statt 11. Januar 1999).
D.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 10. Januar 2005 beantragt die X._____ AG dem Bundesgericht, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. November 2004 aufzuheben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Bundesrechtspflege (OG; SR 173.110) in Verbindung mit Art. 43 VStG innert 30 Tagen nach der Eröffnung durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 103 lit. a OG in Verbindung mit Art. 43 VStG). Auf ihre frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde 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 Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 114 Abs. 1 OG; BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweis).
2.
2.1 Der Bund erhebt gestützt auf Art. 132 Abs. 2 BV eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Erwirbt eine Gesellschaft oder Genossenschaft gestützt auf einen Beschluss über die Herabsetzung des Kapitals oder im Hinblick auf eine Herabsetzung ihres Kapitals eigene Beteiligungsrechte (u.a. Aktien), so unterliegt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten

Nennwert dieser Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer; dasselbe gilt, wenn der Erwerb eigener Beteiligungsrechte den Rahmen von Art. 659 OR überschreitet (Art. 4a Abs. 1 VStG).

2.2 Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid (als unbestritten) festgestellt, die Beschwerdeführerin habe mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 1998 zehn eigene Inhaberaktien (mit Nominalbetrag von je Fr 1'000.–) zum Preis von je Fr. 84'000.– erworben und damit Ende 1998 einen Anteil von 20% ihres Aktienkapitals gehalten. Gemäss Kaufvertrag vom 11. Dezember 1998 erhielt sie diese Aktien "zu freiem Eigentum" (Ziff. 5). In der Jahresbilanz 1998 führte sie die erworbenen eigenen Aktien unter den Aktiven (allerdings - aus welchen Gründen auch immer - zu einem Erwerbspreis von nur Fr. 500'000.–) an; zudem bildete sie in gleicher Höhe einen Passivposten "Reserven eigene Aktien"; auch im Anhang zur Jahresrechnung 1998 wies sie zehn eigene Aktien (zu nur je Fr. 50'000.–) zum Erwerbspreis (von ebenfalls nur Fr. 500'000.–) aus.

Da dieser Bestand an eigenen Aktien den Rahmen von Art. 659 OR - von maximal 10% des Aktienkapitals, hier ausmachend fünf Aktien - überstieg, waren Ende 1998 die Voraussetzungen von Art. 4a Abs. 1 VStG für die Erhebung einer Verrechnungssteuer bei der Beschwerdeführerin erfüllt. Dies trifft im vorliegenden Fall für die Hälfte der erworbenen eigenen Wertpapiere, d.h. für fünf Aktien zu.

In der Literatur wird diese undifferenzierte steuerliche "Teilliquidations- bzw. Entreicherungsfiktion" von Art. 4a Abs. 1 VStG (bzw. von Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]) zwar kritisiert (Michael Buchser/Thomas Jaussi, Zivil- und steuerrechtliche Probleme beim direkten und indirekten Rückkauf eigener Aktien, ASA 70 [2001/02], S. 619 ff., insbesondere S. 642 ff.; Julia von Ah/Marco Duss, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel/Genf/München 2005, N 28 ff. zu Art. 4a VStG; vgl. auch die Hinweise bei Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel, RZ 106 zu Art. 20 DBG). Der Gesetzgeber hat freilich das Überschreiten der Obergrenzen "als unbedingten Teilliquidationstatbestand gesetzlich verankert" (Julia von Ah/Marco Duss, a.a.O., N 39 in fine zu Art. 4a VStG). Es ist daher bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht noch zu prüfen, ob das hier zu beurteilende Vorgehen wirtschaftlich effektiv zu einer Entreicherung der Beschwerdeführerin führte.
2.3 Allerdings bestreitet die Beschwerdeführerin bezüglich der fünf Aktien, die sie in Überschreitung der 10%-Grenze erstanden hat, dass ein "Erwerb" im Sinne von Art. 4a Abs. 1 VStG vorgelegen habe; sie habe die fraglichen Aktien lediglich treuhänderisch übernommen.
Zur Beurteilung dieses Einwands hat sich die Vorinstanz auf das Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967 über Treuhandverhältnisse gestützt (wiedergegeben bei Peter Locher, a.a.O., Rz. 152 der Vorbemerkungen; vgl. auch Urteil 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999 E. 3a) und die treuhänderische Übernahme der fraglichen Aktien durch die Beschwerdeführerin als in keiner Weise belegt erachtet. Zwar sei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil 2A.79/2002 vom 27. Januar 2003 E. 5.2; Urteil 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999 E. 3a) die Erfüllung der im Merkblatt aufgeführten formellen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses nicht unabdingbare Voraussetzung für dessen steuerliche Anerkennung. Ein Nachweis sei somit auch auf andere Weise möglich. Dieser müsse aber in jedem Fall eindeutig sein. Daran gebreche es jedoch vorliegend.

Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Bilanz per Ende 1998 sämtliche eigenen Aktien zum Anschaffungswert unter ihren Aktiven auf, ohne zu vermerken, dass es sich dabei - zumindest teilweise - angeblich um Treugut handle. Dasselbe gilt für den Hinweis im Anhang zur Jahresrechnung. Im Übrigen wird im Kaufvertrag vom 5. Januar 1999 in der Präambel und in Ziff. 1 festgestellt, die Verkäufer(in) (d.h. die Beschwerdeführerin) sei(en) "frei verfügungsberechtigte Eigentümer(in)" von zehn ihrer Inhaberaktien. Daraus geht eindeutig hervor, dass sich die Beschwerdeführerin auch bezüglich der kurze Zeit später wieder abgetretenen fünf eigenen Aktien als verfügungsberechtigte Eigentümerin und nicht nur als Treuhänderin betrachtete. Angesichts dieser schriftlich vorliegenden Beweise durfte die Vorinstanz davon ausgehen, die angebotenen Zeugenaussagen der Erwerber von Aktien der Beschwerdeführerin seien nicht geeignet, dieses eindeutige Beweisergebnis noch umzustossen. In dieser antizipierten Beweiswürdigung liegt folglich keine Verletzung des Anspruches der Beschwerdeführerin auf Gewährung des rechtlichen Gehörs (vgl. auch Urteil 2P.200/2004 vom 1. März 2005 E. 3.3.2).

2.4 In der handelsrechtlichen Literatur wird noch die Auffassung vertreten, die Art. 659 ff. OR kämen dann nicht zur Anwendung, wenn der Verwaltungsrat in der Lage sei, das zurückgenommene Paket "mit tunlicher Beschleunigung wieder zu veräussern" (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2005, N 262 f. zu § 4). Allerdings liegt nach dieser Auffassung nur dann kein "Erwerb eigener Aktien" vor, wenn diese Weiterveräusserung rechtlich und tatsächlich hinreichend abgesichert ist (Peter Böckli, a.a.O., N 263 zu § 4; vgl. auch Julia von Ah/Marco Duss, a.a.O., N 17 zu Art. 4a VStG). Diese handelsrechtliche Betrachtungsweise hat die Vorinstanz auch für die steuerrechtliche Beurteilung als relevant erachtet. Sie ist aber zum Ergebnis gelangt, dass im vorliegenden Fall keine derartigen Weiterveräusserungsverträge für einen Teil der eigenen Aktien vorhanden waren. Die Tatsache allein, dass für die Beteiligten von Anfang an eine Erweiterung des Kreises der Aktionäre nicht in Frage gekommen sei und dass beide Aktionärsgruppen kaufwillig und zahlungsfähig gewesen seien, genüge nicht. Der nachmalige Käufer der fünf eigenen Aktien habe zuerst selbst noch für einen Teil seines als Gegenleistung vorgesehenen Konsortialanteils das
Einverständnis seines Partners einholen müssen (Begleitschreiben zur Beibringung der Kaufverträge an die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 7. September 2000). Deshalb sei die Weiterveräusserung nicht völlig gesichert gewesen und selbst ein längerfristiges Halten der eigenen Aktien durch die Beschwerdeführerin habe nicht ausgeschlossen werden können.

Diese Ausführungen der Vorinstanz überzeugen. Sie ist daher zu Recht davon ausgegangen, eine Ausnahme vom "Erwerb eigener Aktien" komme aus handelsrechtlicher Sicht hier nicht in Frage. Dabei kann offen bleiben, ob diese handelsrechtliche Würdigung ohne weiteres ebenfalls steuerrechtlich relevant ist. Auch die diesbezüglich angebotenen Zeugenaussagen der Erwerber von Aktien der Beschwerdeführerin wären damit nicht geeignet gewesen, an dieser Beweiswürdigung noch etwas zu ändern. Ebenso wenig liegt in diesem Vorgehen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.
3.
Die Beschwerdeführerin hat die Berechnung der Verrechnungssteuer durch die Eidgenössische Steuerverwaltung bereits vor der Vorinstanz nicht beanstandet; diese hat die Berechnung als richtig erachtet und bestätigt. Auch im vorliegenden Verfahren stellt die Beschwerdeführerin die Steuerberechnung nicht in Frage. Damit ist davon auszugehen, dass der im Vertrag festgelegte Kaufpreis massgebend bzw. von der Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgestellt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Ausgang entsprechend hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Oktober 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: