Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-567/2011

Urteil vom 29. Dezember 2011

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Markus Metz, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ Genossenschaft in Liquidation,
vertreten durch …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ Genossenschaft wurde mit Statuten vom 2. Mai 1944 und Handelsregistereintrag vom 29. Dezember 1944 mit Sitz in A._____ (AG) gegründet. Sie bezweckt die Gründung, den Bau und den Betrieb [eines Heims] unter dem Patronat des […] Y._____ Vereins, Sektion A._____. Das Genossenschaftskapital setzt sich aus Einzahlungen der Genossenschafter durch Zeichnung der Anteilsscheine sowie allfälligen Zuwendungen zusammen. Ein Anteilsschein lautet nominell auf Fr. […]. Ausscheidende Genossenschafter haben keinerlei Anspruch auf das Genossenschaftskapital. Die X._____ Genossenschaft als Institution mit gemeinnützigem Zweck ist sowohl auf Stufe der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern von der Steuerpflicht befreit. Sie ist daher auch auf der Liste der steuerbefreiten Institutionen des Steueramtes des Kantons Aargau aufgeführt.

B.
Unter dem Namen «[…] Y._____ Verein A._____ und B._____» (nachfolgend: Y._____ Verein) besteht ein Verein im Sinne des Zivilrechts mit Sitz in A._____ (AG). Der Verein ist eine Sektion des […] Y._____ Vereins, welcher ebenfalls ein Verein im Sinne des Zivilrechts ist. Die aktuell vorliegenden Statuten datieren vom 30. Mai 1996 und ersetzen jene vom April 1946. Der Y._____ Verein ist als gemeinnützige Institution ebenfalls sowohl auf Stufe der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern von der Steuerpflicht befreit und ist auf der Liste der steuerbefreiten Institutionen des Steueramtes des Kantons Aargau aufgeführt.

C.
Am 13. März 2008 unterzeichneten der Präsident bzw. der Geschäftsführer der X._____ Genossenschaft sowie die Präsidentin bzw. die Kassiererin des Y._____ Vereins eine Schenkungsurkunde, der zufolge die X._____ Genossenschaft dem Y._____ Verein die Liegenschaft Grundbuch A._____ [Bezeichnung und Art der Liegenschaft] (nachfolgend: Liegenschaft), schenkte. Insbesondere wurde die Schenkung an die Bedingung geknüpft, dass der Schenkungsempfänger [das Heim] weiterführe. Sollte [das Heim] aus irgendeinem Grund nicht weitergeführt werden, so sei der Schenkungsempfänger verpflichtet, die Liegenschaft oder den daraus erzielten Veräusserungserlös einer anderen wohltätigen Institution in

A._____ zugehen zu lassen. Weiter wurde in der Schenkungsurkunde vereinbart, dass, um dem Y._____ Verein die Weiterführung [des Heims] zu ermöglichen, die X._____ Genossenschaft dem Y._____ Verein im Zusammenhang mit der in Aussicht stehenden Auflösung und Liquidation der X._____ Genossenschaft aus deren Vermögen eine Kassenobligation 2% Fr. 20'000.-- der [Bank] und einen Barbetrag in noch offener Höhe schenke. Die Genehmigung des Schenkungsvertrags durch die Mitgliederversammlung des Schenkungsempfängers wurde vorbehalten.

D.
An der Mitgliederversammlung des Y._____ Vereins vom 25. März 2008 stimmten die Anwesenden einstimmig der Schenkung von der X._____ Genossenschaft an den Y._____ Verein zu. Dem Grundbuchamt C._____ wurde am 9. April 2008 die Handänderung angemeldet, welche am 10. April 2008 im Grundbuch eingetragen wurde.

E.
Die Generalversammlung der X._____ Genossenschaft beschloss am 1. Juli 2008 einstimmig, die 1944 gegründete Genossenschaft zu liquidieren. Als Liquidator mit Einzelunterschrift wurde Herr L._____ (A._____) eingesetzt. Gemäss Auszug aus dem Handelsregister wurde die X._____ Genossenschaft am 23. Juli 2008 in «X._____ Genossenschaft in Liquidation» umfirmiert. Die Liquidation der Genossenschaft wurde gemäss Handelsregisterauszug am 9. September 2008 beendet.

F.
Mit Schreiben vom 14. September 2008 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) der X._____ Genossenschaft unter anderem mit, dass sie ihre Zustimmung zur Löschung im Handelsregister erst erteilen werde, wenn sämtliche Steuerschulden – so auch die Verrechnungssteuer – bezahlt seien. Damit die allenfalls noch geschuldeten Stempelabgaben und Verrechnungssteuern berechnet und festgesetzt werden könnten, bat die ESTV die X._____ Genossenschaft, innert Frist die Liquidationsbilanz sowie das Protokoll der Generalversammlung, welche die Liquidation beschlossen habe, einzureichen.

G.
Am 7. Oktober 2009 bestätigte die ESTV der X._____ Genossenschaft,

dass der in den Liquidationsunterlagen deklarierte Betrag von Fr. 31'266.09 nicht der Verrechnungssteuer unterliege, da dieser dem Anteilscheinkapital von Fr. 33'700.-- in den Passiven als Gegenwert entspreche. Hingegen unterliege die Schenkung der Liegenschaft an den gemeinnützigen Y._____ Verein der Verrechnungssteuer. Die ESTV bat die X._____ Genossenschaft deshalb, die Schenkung mit dem Verkehrswert im Formular 105 zu deklarieren und dieses mit der Überschreibungskurkunde der ESTV zuzustellen, damit das Meldeverfahren geprüft werden könne.

H.
Das ausgefüllte Formular 105 mit Datum vom 28. Oktober 2009 und die Schenkungsurkunde gingen am 30. Oktober 2009 bei der ESTV ein. Im Formular wurde ein Liquidationsüberschuss, ausgerichtet durch Abtretung von nicht liquiden Vermögenswerten, d.h. der Liegenschaft, in der Höhe von Fr. 466'750.-- (Bruttobetrag) deklariert. Gleichzeitig wurde um die Durchführung des Meldeverfahrens ersucht. Als Begünstigte der Leistung wurde der Y._____ Verein genannt.

I.
Mit Schreiben vom 25. November 2009 teilte die ESTV der X._____ Genossenschaft mit, dass das Meldeverfahren zu Gunsten des Y._____ Vereins nicht durchgeführt werden könne, da die Begünstigten der Liquidation die Anteilsinhaber der Genossenschaft seien, die ihrerseits die Schenkung an den Y._____ Verein beschlossen hätten. Die X._____ Genossenschaft wurde gebeten, das Formular 105 erneut einzureichen und die Genossenschafter mit vollständigem Namen, Adresse und Wohnort aufzuführen.

J.
Am 17. Dezember 2009 teilte die X._____ Genossenschaft der ESTV mit, dass die Begünstigten der Liquidation nicht die Genossenschafter seien, sondern der Y._____ Verein. Sie wies zudem auf den Umstand hin, dass eine Schenkung von einer steuerbefreiten, gemeinnützigen Institution an eine andere steuerbefreite, gemeinnützige Institution vorliegen würde. Die einzelnen Genossenschafter seien nicht begünstigt, es habe keine geldwerte Leistung stattgefunden. Die Liquidation sei ausserdem erst nach der Schenkung der Liegenschaft beschlossen worden und die Liegenschaft sei heute im Eigentum des gemeinnützigen Y._____ Vereins. Über die Liegenschaft könne somit nicht mehr verfügt werden.

K.
Die ESTV teilte der X._____ Genossenschaft mit Schreiben vom 30. Dezember 2009 mit, dass es sich ihrer Ansicht nach bei der Schenkung der Liegenschaft eindeutig um eine geldwerte Leistung handle und die Zustimmung zur Löschung solange nicht erteilt werden könne, bis die Angelegenheit der verschenkten Liegenschaft geregelt sei. Ebenfalls am 30. Dezember 2009 erliess die ESTV einen formellen Entscheid, worin sie die geschuldete Verrechnungssteuer auf Fr. 163'362.50 festsetzte (35% von Fr. 466'750.--) und eine Überweisungsfrist von 30 Tagen festlegte.

L.
Gegen diesen Entscheid erhob die zwischenzeitlich bestellte Vertreterin der X._____ Genossenschaft am 27. Januar 2010 Einsprache und beantragte, die Veranlagungsverfügung – den «Entscheid nach Formular 7 / Liquidationsüberschuss» – aufzuheben. Eventualiter verlangte sie, dass in Anwendung der Direktbegünstigungstheorie das Meldeverfahren anzuwenden sei, sollte tatsächlich eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung vorliegen.

M.
In ihrem Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2010 erkannte die ESTV, die Einsprache der X._____ Genossenschaft in Liquidation vom 27. Januar 2010 sei teilweise gutzuheissen. Die geschuldete Verrechnungssteuer würde anstatt Fr. 163'362.50 nur Fr. 162'448.65 betragen und sei der ESTV unverzüglich zu entrichten. Auf dem Steuerbetrag von Fr. 162'448.65 sei ein Verzugszins (5%), berechnet vom 10. Mai 2008 (Fälligkeit der Steuerforderung) bis zur Steuerentrichtung, zu bezahlen. Die ESTV begründete ihren Entscheid damit, es sei mit der Schenkung der Liegenschaft an den Y._____ Verein die wirtschaftliche Substanz der Genossenschaft weggefallen und damit eine faktische Liquidation eingeleitet worden. Die Schenkung sei daher als eine Auszahlung eines Liquidationsüberschusses an nahe stehende Dritte zu bewerten und unterliege der Verrechnungssteuer. Der Y._____ Verein sei als nahe stehender Dritter zu qualifizieren, weil durch den Willen der Genossenschafter eine unentgeltliche Leistung der Gesellschaft an einen Nichtgesellschafter bewirkt worden sei. Betreffend die Anwendung des ersuchten Meldeverfahrens anstatt Entrichtung der Verrechnungssteuer sei vorliegend die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung zu bringen. Die Rückerstattungsberechtigung als Voraussetzung für das Meldeverfahren habe deshalb bei dem direkt

begünstigten bzw. dem Y._____ Verein vorzuliegen. Rückerstattungsberechtigt sei aber nur, wer die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbucht habe. Allerdings gehe weder aus der Übersicht über die Vermögenslage noch aus der Betriebsrechnung per 25. Januar 2009 (Handänderung der Liegenschaft vom 10. April 2008) hervor, dass der Y._____ Verein Eigentümer der Liegenschaft geworden sei. Die Voraussetzung der ordnungsgemässen Verbuchung gemäss Verrechnungssteuerrecht sei somit nicht gegeben und dem Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Steuerforderung könne daher nicht stattgegeben werden.

N.
Mit Eingabe vom 17. Januar 2011 liess die X._____ Genossenschaft in Liquidation (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde erheben und beantragen, der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2010 sei aufzuheben. Sollte der Hauptantrag wider Erwarten nicht gutgeheissen werden können, sei eventualiter bei Anwendung der Direktbegünstigungstheorie die Steuerpflicht durch das Meldeverfahren anstelle der Ablieferung zu erfüllen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates.

O.
In ihrer Vernehmlassung vom 29. April 2011 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

P.
Auf die Vorbringen der Parteien – wird soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist

daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG. Als Adressatin des Einspracheentscheids vom 2. Dezember 2010 ist die Beschwerdeführerin zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.2. Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) – die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1 mit Verweis auf BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1. Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der

schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 955).

2.2. Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N 1 ff. zu Art. 10). Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer aber verlangen deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (Art. 14 Abs. 1 VStG, BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH, Kommentar VStG, N 9 zu Art. 14). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung regelmässig und nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; BVGE 2010/61 E. 2.3; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21, S. 537, N 39). Direkten Fiskalzweck hat die Verrechnungssteuer hingegen für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge – soweit er nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geschützt ist – und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen diesem die Erfüllung der materiellen Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung aberkannt wird (MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 71).

2.3. Was als «Ertrag auf beweglichem Kapitalvermögen» gilt, regelt Art. 4 Abs. 1 VStG. Steuerbar sind u.a. Erträge (Gewinnanteile) der von einem Inländer ausgegebenen Genossenschaftsanteile (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Gemäss Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.21) in der hier massgebenden Fassung vom 20. Mai 1992 (AS 1992 1200) ist steuerbarer Ertrag jede geldwerte Leistung der Genossenschaft an Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (zur Gesetzmässigkeit dieser Bestimmung: BGE 115 Ib 279 E. 9a, 118 Ib 320 E. 1a). Dazu gehören die Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und

dergleichen (vgl. Art. 20 VStV). Zu den geldwerten Leistungen gehört nach ständiger Rechtsprechung jede Art von Zuwendungen an die Gesellschafter oder diesen nahestehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben (Urteil des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2). Dabei kommt es weniger darauf an, ob ein Dritter dem Inhaber der Beteiligungsrechte tatsächlich «nahe steht», als vielmehr, ob die Ursache der Leistung der Gesellschaft an den Dritten in einer diesem durch die gesellschaftsrechtliche Stellung des Anteilsinhabers vermittelten eigenen gesellschaftlichen Stellung liegt (MARCO DUSS/JULIA VON AH, Kommentar VStG, N 133 zu Art. 4). Keine Ausnahmen von der Besteuerung bestehen mit Rücksicht auf besondere Eigenschaften der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, auf welche die Beteiligungsrechte lauten, wie Gemeinnützigkeit etc. (MARCO DUSS/JULIA VON AH, Kommentar VStG, N 120 zu Art. 4).

2.4.

2.4.1. Der verrechnungssteuerliche Liquidationsbegriff ist nicht im engen zivilrechtlichen Sinn zu verstehen, sondern wirtschaftlich. Nach ständiger Praxis ist die Verrechnungssteuer auf Liquidationsüberschüssen denn auch nicht nur geschuldet, wenn die Gesellschaft förmlich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts aufgelöst wird, sondern auch dann, wenn sie durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 739 E. 4, mit Hinweisen). Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es reicht, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_868/2010 vom 19. April 2011 E. 4.1, Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.1). Nach der – freilich nicht unumstrittenen – Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch nicht notwendig, das ein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft vorliegt (BGE 115 Ib 274 E. 10; Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.1 mit weiteren Hinweisen).

2.4.2. Als Beginn der faktischen Liquidation ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt anzunehmen, in dem

die Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.5, Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.2; Entscheid SRK vom 17. April 2001, a.a.O., E. 2c [«il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société»]). Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses wird auf die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlungen eingereichte Bilanz abgestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2). Es handelt sich dabei nämlich um die letzte Bilanz, die noch nicht durch Liquidationshandlungen verfärbt worden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E: 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

2.4.3. Die Verrechnungssteuerforderung entsteht unmittelbar von Gesetzes wegen; sie ist eine so genannte obligatio ex lege (Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.59 E. 2b). Bei Kapitalerträgen ist dies in dem Zeitpunkt der Fall, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz). Wird – wie bei faktischen Liquidationen – keine Fälligkeit bestimmt, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung mit der Ausrichtung des (eigentlich) der Verrechnungssteuer unterliegenden Betrags (vgl. MICHAEL BEUSCH, Kommentar VStG, N 28 zu Art. 12). Für die Bestimmung des Liquidationserlöses sind die den Anteilsinhabenden abgetretenen Vermögenswerte zum Verkehrswert einzusetzen; von diesem Betrag sind die Schulden der Aktiengesellschaft und das einbezahlte Aktienkapital abzuziehen (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/bb, mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.3).

3.

Für die Genossenschaft als eine Körperschaft des Schweizer Rechts sind die Art. 828 ff. des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] (OR, SR 220) zu beachten. Gemäss Art. 833 Ziff. 8 OR bedürfen Bestimmungen über die Berechnung und die Verwendung des Reinertrages und des Liquidationsüberschusses zu ihrer Verbindlichkeit der Aufnahme in die Statuten. Enthalten diese keine

entsprechenden Bestimmungen, fällt ein Reinertrag aus dem Betriebe der Genossenschaft in seinem ganzen Umfange in das Genossenschaftsvermögen (Art. 859 Abs. 1 OR). Die Verteilung des Vermögens in Folge Auflösung (Liquidation) der Genossenschaft erfolgt gemäss den Bestimmungen in Art. 913 OR. Soweit die Statuten keine Vorschrift über die Verteilung unter die Genossenschafter enthalten, muss der Liquidationsüberschuss zu genossenschaftlichen Zwecken oder zur Forderung [recte: Förderung] gemeinnütziger Bestrebungen verwendet werden (Art. 913 Abs. 4 OR).

4.
Im Folgenden ist zu beurteilen, ob es sich bei der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Schenkung (unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft an den Y._____ Verein) um eine geldwerte Leistung an nahe stehende Dritte in der Form eines Liquidationsüberschusses im Sinne von Art. 20 Abs. 1 VStV handelt, die im gegebenen Fall der Verrechnungssteuer unterliegen würde.

4.1. Im Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2010 gelangte die ESTV zum Schluss, es handle sich bei der Schenkung der Liegenschaft im Rahmen einer faktischen Liquidation um eine geldwerte Leistung (Liquidationsüberschuss) an nahe stehende Dritte. Sie begründete dies wie folgt: Mit der Verschenkung der Liegenschaft sei das wichtigste Aktivum der Beschwerdeführerin ausgeschieden worden, da diese ohne die Liegenschaft ihren Gesellschaftszweck («Gründung, Bau und Betrieb [eines Heims] […]») gar nicht mehr habe erfüllen können. Die Beschwerdeführerin habe damit ihre wirtschaftliche Substanz verloren und die Aushöhlung der Gesellschaft begonnen, weshalb die faktische Liquidation mit der Handänderung der Liegenschaft per 10. April 2008 ihren Anfang genommen habe. Ab diesem Zeitpunkt müsse davon ausgegangen werden, dass das Handeln der Beschwerdeführerin nur noch auf das Auslöschen der Genossenschaft ausgerichtet gewesen sei. Die Schenkung der Liegenschaft stelle somit eine Auszahlung eines Liquidationsüberschusses dar, welche dem Y._____ Verein erbracht worden sei. Zu prüfen sei deshalb, ob der Y._____ Verein ein der Beschwerdeführerin nahe stehender Dritter sei. Dabei würde es darauf ankommen, ob die Liegenschaft dem Y._____ Verein verschenkt worden sei, weil es die Genossenschafter so gewollt hätten. Dies sei zu bejahen. Gemäss Protokoll der Sitzung vom 7. Januar 2008 des Y._____ Vereins (Traktandum 4) habe der damalige Präsident der Verwaltung der Beschwerdeführerin der Kassiererin des Y._____ Vereins das Angebot gemacht, die Liegenschaft an den Y._____ Verein zu verschenken. In der Verwaltung der Genossenschaft müsse die Mehrheit aus Mitgliedern der Genossenschaft bestehen. Da die Verwaltung die Genossenschaft nach aussen vertrete und somit ihre Geschäfte leite und mehrheitlich aus Genossenschafter bestehe, sei der Y._____ Verein, durch den Willen der Genossenschafter, zu einem diesen nahe stehenden Dritten geworden. Ausserdem sei dem Y._____ Verein durch die Schenkung eine unentgeltliche Leistung zugekommen, welche im normalen Geschäftsverkehr keiner Drittperson erbracht worden wäre. Damit würde die Schenkung der Liegenschaft an

den Y._____ Verein eine steuerbare geldwerte Leistung an nahe stehende Dritte im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV darstellen.

4.2. Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber geltend, dass im vorliegenden Fall keine geldwerte Leistung vorliegen könne. Gemäss Art. 20 Abs. 1 VStV setze eine solche voraus, dass die Leistungsempfänger Inhaber von Beteiligungsrechten oder diesen nahe stehende Dritte seien. Eine geldwerte Leistung an die Inhaber der Beteiligungsrechte (vorliegend die Genossenschafter) bzw. an diesen nahestehende Dritte (vorliegend der Y._____ Verein) würde keinesfalls vorliegen, da die Schenkung in keiner Weise auf eine freie Willensentscheidung der Genossenschafter zurückzuführen sei. Die der Genossenschaft gewährte Steuerbefreiung auf Ebene der direkten Bundessteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuern würde eine Unwiderruflichkeit der Zweckbindung voraussetzen und es der Beschwerdeführerin gerade verbieten, eine Schenkung nach dem Willen der (geschäftsführenden) Genossenschafter vorzunehmen. In Art. 56 Bst. g des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und § 14 Abs. 1 Bst. c des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG AG, SAR 651.100) sei festgehalten, juristische Personen seien nur für den Gewinn (sowie kantonal für das Kapital) von der Steuerpflicht befreit, der/das ausschliesslich und unwiderruflich dem gemeinnützigen Zweck gewidmet worden sei. Auf der Liste A des Steueramtes des Kantons Aargau für abzugsfähige Zuwendungen an Institutionen mit gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken würde die Beschwerdeführerin auf Seite […] aufgeführt (vgl. Beilage 3). Vor diesem Hintergrund sei darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer Steuerbefreiung grundsätzlich keine andere Möglichkeit gehabt habe, als ihre Vermögenswerte an eine andere steuerbefreite Institution zu verschenken, um ihre gemeinnützige Tätigkeit einmal einstellen zu können. Die Beschwerdeführerin habe sich mit ihrem Vorgehen exakt an die Vorgaben der gewährten Steuerbefreiung bei der direkten Bundessteuer sowie den Kantons- und Gemeindesteuern gehalten. Aufgrund des Fehlens der subjektiven Voraussetzung (nach dem Willen der Genossenschafter) könne notwendigerweise auch keine geldwerte Leistung an einen nahe stehenden Dritten erfolgt sein.

Selbst wenn also davon auszugehen wäre, dass die Schenkung eine faktische Liquidationshandlung darstellte, würde das nichts an der

Tatsache ändern, dass der Y._____ Verein keine der Beschwerdeführerin nahe stehende Person sei und damit auch keine geldwerte Leistung an diese habe erfolgen können. In diesem Zusammenhang sei zu ergänzen, dass auch die Vorinstanz in ihrem Einspracheentscheid bestätigt habe, dass zwischen den Genossenschaftern und den Mitgliedern des Y._____ Vereins weder freundschaftliche noch familiäre oder gar mitgliedschaftliche Beziehungen bestünden.

4.3.

4.3.1. Gemäss dem Protokoll über die Generalversammlung der Beschwerdeführerin vom 1. Juli 2008 wurde in Ziff. 1 desselben festgehalten sowie beschlossen, es sei die 1944 gegründete Beschwerdeführerin gemäss einstimmigem Beschluss der Generalversammlung zu liquidieren, nachdem das wichtigste Aktivum (die Liegenschaft an der [Strasse]) an den gemeinnützigen Y._____ Verein A._____ verschenkt worden sei (Beilage 19 aus den Akten der Vorinstanz). Die Schenkungsurkunde für die Liegenschaft wurde zuvor am 13. März 2008 vom Präsidenten bzw. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin unterzeichnet und die Handänderung am 10. April 2008 im Grundbuch eingetragen. Wie in E. 2.4.1 festgehalten, ist nach ständiger Praxis für das Vorliegen einer faktischen Liquidation ausreichend, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch das Vorliegen eines Auflösungsbeschlusses oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation nicht notwendig (vgl. E. 2.4.1 mit weiteren Hinweisen). Als Beginn der faktischen Liquidation ist der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (vgl. E. 2.4.2). Der auf dem Formular «Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen (Form. 105)» vom 28. Oktober 2009 deklarierte Verkehrswert der an den Y._____ Verein verschenkten Liegenschaft beträgt Fr. 466'750.--. Wie den Bilanzen der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008 entnommen werden kann, hatte diese neben der fraglichen Liegenschaft nur geringe anderweitige Aktiven in Form von einem Sparkonto, Obligationen sowie Kassenobligationen im Wert von rund Fr. 31'100.--. Bei der Liegenschaft mit einem Verkehrswert von Fr. 446'750, die zudem für den Betrieb [eines Heims] unerlässlich war, handelt es sich somit – wie im Protokoll der Generalversammlung vom 1.

Juli 2008 ebenso festgehalten – um das wichtigste Aktivum der Beschwerdeführerin. Ohne dieses konnte Letztere ihren Zweck, den Betrieb [eines Heims], gar nicht mehr erfüllen. Es ist dementsprechend davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin mit der Übertragung der Liegenschaft an den gemeinnützigen Y._____ Verein ihrer wirtschaftliche Substanz entleert wurde und damit der Beginn der faktischen Liquidation einherging.

Die Beschwerdeführerin bestreitet das Vorliegen einer faktischen Liquidation zu Recht nicht ausdrücklich, sondern macht lediglich geltend, dass selbst wenn von einer solchen ausgegangen werden müsse, dies nichts an der Tatsache ändern würde, dass der Y._____ Verein keine der Beschwerdeführerin nahe stehende Person sei und deshalb keine geldwerte Leistung an eine selbige erfolgen könne.

4.3.2. Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind u.a. die Gewinnanteile und sonstigen Erträge der Genossenschaftsanteile (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Steuerobjekt ist hierbei der Ertrag auf dem beweglichen Kapitalvermögen. Im Fall eines Gesellschaftsverhältnisses unterliegt dabei der erzielte Gewinnanteil auf dem Beteiligungsrecht bzw. vorliegend der Gewinnanteil auf den Genossenschaftsanteilen der Verrechnungssteuer. Gemäss Art. 20 Abs. 1 VStV hat dabei jede geldwerte Leistung der Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftsrechtlicher Beteiligungsrechte oder diesen nahestehende Dritte als steuerbaren Ertrag zu gelten, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (vgl. E. 2.3). Die Qualität einer geldwerten Leistung als Beteiligungsertrag kann jedoch nicht davon abhängen, ob der Gesellschafter oder ein Nichtgesellschafter der unmittelbare Empfänger ist, sondern massgebend ist allein, ob sie ihren Grund im gesellschaftlichen Beteiligungsrecht hat, bzw. ob sie sich rechtlich und wirtschaftlich als Ertrag dieses Rechts darstellt (W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, Band 5, I. Teil, Basel 1971, N 3.25 zu Art. 4, Abs. 1 Bst. b). Der Begriff des «nahestehenden Dritten» soll dabei die Leistungen bzw. die Erträge als Steuerobjekt erfassen, die dem Gesellschafter aufgrund seines Beteiligungsverhältnisses zufliessen würden, die er aber aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung einem Nichtgesellschafter als eine unentgeltliche Leistung zukommen lässt. Damit kommt es allein darauf an, ob dem Nichtgesellschafter die Leistung zufliesst, weil es der Inhaber des Beteiligungsrechtes so will (vgl. oben E. 2.3, W. ROBERT PFUND,

a.a.O. N 3.25 zu Art. 4, Abs. 1 Bst. b sowie auch MARCO DUSS/JULIA VON AH, a.a.O. N 134 zu Art. 4).

4.3.3. Im Bestreben, [ein Heim] zu gründen und diesem ein «zweckdienliches Heim» zu bieten, hat die Beschwerdeführerin unter dem Patronat des Y._____ Vereins gemäss Art. 2 der Statuten der Beschwerdeführerin vom 2. Mai 1944 die fragliche Liegenschaft erworben und dem Y._____ Verein zum Betrieb [eines Heims] zur Verfügung gestellt. Es wird ausdrücklich in den Statuten festgehalten, dass die Erzielung eines materiellen Gewinns nicht beabsichtigt sei. Die finanziellen Mittel der Beschwerdeführerin setzten sich nach Art. 3 der Statuten zusammen aus dem Genossenschaftskapital (Einzahlungen der Genossenschafter auf den Anteilsscheinen) sowie allfälligen (freiwilligen) Zuwendungen von Dritten. Die Statuten der Beschwerdeführerin enthalten keine Bestimmungen über die Berechnung und die Verwendung des Reinertrages oder des Liquidationsüberschusses, welche der gesetzlichen Regelung von Art. 913 Abs. 4 OR vorgehen würden (vgl. dazu E. 4). Damit ist der Liquidationsüberschuss der Beschwerdeführerin zu genossenschaftlichen Zwecken oder zur Förderung gemeinnütziger Bestrebungen zu verwenden (vgl. Art. 913 Abs. 4 OR). Als Institution mit gemeinnützigem Zweck ist die Beschwerdeführerin auf der Liste A (abzugsfähige Zuwendungen) des Steueramtes des Kantons Aargau auf Seite […] aufgeführt. Steuerlich abzugsfähig sind Zuwendungen an juristische Personen, die wegen Verfolgung ausschliesslich gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit sind (vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 Ziff. IV). Die Steuerbefreiung nach Art. 56 Bst. g DBG und § 14 Abs. 1 Bst. c StG AG setzt eine Unwiderruflichkeit der Zweckbindung voraus, d.h. die gewidmeten Mittel müssen unwiderruflich und für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein, was im Gründungsstatut durch eine unabänderliche Bestimmung festzuhalten ist. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen (vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 Ziff. II/2 Bst. c). Die Beschwerdeführerin ist gemäss den Bestimmungen von Art. 56 Bst. g DBG und § 14 Abs. 1 Bst. c StG AG sowohl auf Stufe der direkten Bundessteuer wie auch der Kantons- und Gemeindesteuern von der Steuerpflicht befreit, d.h. sie erfüllt dementsprechend alle gesetzlichen Voraussetzungen, die für eine Steuerbefreiung verlangt werden. Mitunter sehen ihre Statuten in Verbindung mit der gesetzlichen Regelung vor,

dass der Liquidationsüberschuss nur an eine ebenso gemeinnützige Institution fliessen kann (Art. 833 Abs. 8 OR i.V.m. Art. 913 Abs. 4 OR). Angesichts der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen im Hinblick auf eine Auflösung, war die Beschwerdeführerin und waren damit auch ihre Genossenschafter lediglich frei, darüber zu entscheiden, ob liquidiert werden und welcher ebenso gemeinnützigen Institution die Liegenschaft unentgeltlich überlassen werden soll. Unter jedem Titel ausgeschlossen war dagegen ein Rückfall der Mittel bzw. der Aktiven an die Genossenschafter, was auch für ein allfälliges Entgelt für die Liegenschaft gegolten hätte.

Der Vorgang der fraglichen Schenkung (unentgeltliche Leistung) der Liegenschaft an den Y._____ Verein kann nach den gemachten Ausführungen zur gesetzlichen Verhaftung der Mittel der Beschwerdeführerin an gemeinnützige Zwecke nicht – wie von der ESTV angeführt – auf den (freien) Willen der Genossenschafter im verrechnungssteuerlich massgebenden Sinn zurückgeführt werden (vgl. E. 4.3.2). Die Genossenschafter bzw. der Präsident sowie Geschäftsführer der Beschwerdeführerin hat sich bei dem Entscheid, die Liegenschaft an den Y._____ Verein unentgeltlich zu übertragen, im Rahmen der zwingenden obligationenrechtlichen Vorgaben bewegt. Damit kann vorliegend auch die Qualität der geldwerten Leistung im Sinn von Art. 20 Abs. 1 VStV i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG nicht gegeben sein, da aufgrund der unwiderruflichen Zweckwidmung der Mittel, die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft weder als rechtlicher noch wirtschaftlicher Ertrag des Beteiligungsrechtes angesehen werden kann (vgl. E. 4.3.2). Der Beschwerdeführerin ist es bei Beachtung der obligationenrechtlichen Vorgaben gar nicht möglich, einen Gewinn bzw. einen Ertrag zu erzielen, der an die Inhaber der Genossenschaftsanteile zurückfliessen und damit gemäss dem Willen der Genossenschafter einem diesen nahestehenden Dritten zukommen könnte. In Würdigung dieser gesamten Umstände ist der Y._____ Verein damit in Bezug auf die an ihn unentgeltlich übertragene Liegenschaft aus verrechnungssteuerlicher Sicht nicht als nahestehender Dritter zu qualifizieren.

5.

5.1. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die unentgeltliche Übertragung der Liegenschaft der Beschwerdeführerin an den Y._____ Verein zwar mit Bezug auf die Beschwerdeführerin als eine faktische Liquidationshandlung zu werten ist, dabei aber keine geldwerte Leistung

der Genossenschafter an einen nahestehenden Dritten im Sinn von Art. 20 Abs. 1 VStV vorliegt. Der Y._____ Verein ist aus verrechnungssteuerlicher Sicht nicht als ein den Genossenschaftern der Beschwerdeführerin nahe stehender Dritter zu qualifizieren (vgl. E. 4.3.3). Damit ist auch kein steuerbarer Ertrag von Genossenschaftsanteilen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG vorhanden und die Schenkung der Liegenschaft an den gemeinnützigen Y._____ Verein unterliegt nicht der Verrechnungssteuer.

5.2. Die Liquidation der Beschwerdeführerin wurde gemäss Handelsregisterauszug am 9. September 2008 beendet (vgl. oben E). Gemäss Art. 11 Abs. 1 VStV darf eine Genossenschaft im Handelsregister erst dann gelöscht werden, wenn die ESTV dem kantonalen Handelsregisteramt angezeigt hat, dass die geschuldeten Verrechnungssteuern bezahlt sind. Basierend auf der Feststellung, dass die Schenkung der Liegenschaft an den Y._____ Verein nicht der Verrechnungssteuer unterliegt und auch anderweitig aus den Akten keine unbezahlten Verrechnungssteuern der Beschwerdeführerin hervorgehen, steht einer Löschung der Beschwerdeführerin im Handelsregister aus verrechnungssteuerlicher Sicht nichts entgegen. Verwiesen wird dabei insbesondere auf das Schreiben der ESTV vom 7. Oktober 2009, mit welchem diese nach Empfang der Liquidationsunterlagen der Beschwerdeführerin bestätigt hat, dass der neben dem Verkehrswert der Liegenschaft deklarierte Betrag von Fr. 31'266.09 (Wert entspricht den restlichen Aktiven der Beschwerdeführerin) nicht der Verrechnungssteuer unterliege, da dieser dem Anteilscheinkapital von Fr. 33'700.-- in den Passiven als Gegenwert entsprechen würde (vgl. dazu oben G).

6.

6.1.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und der Einspracheentscheid der ESTV vom 2. Dezember 2010 aufzuheben. Die im Einspracheentscheid festgesetzte Verrechnungssteuer von Fr. 162'448.65 ist nicht geschuldet, womit auch kein entsprechender Verzugszins anfällt. Unter diesen Umständen erübrigt es sich, auf die unter dem Titel Eventualantrag gemachten weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin einzugehen.

6.2. Ausgangsgemäss ist auf die Auferlegung von Gerichtskosten zu verzichten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG), und der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- wird

dieser zurückerstattet. Der Beschwerdeführerin ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht bezieht dabei – sofern vorhanden – die Kostennote, sowie die Akten ein und fällt den Entscheid in der Regel ohne eingehende Begründung. Unter Würdigung der eingereichten Rechtsschriften gelangt das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren zur Auffassung, Kosten von pauschal Fr. 10'000.-- seien als notwendig für die Vertretung zu qualifizieren.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 2. Dezember 2010 wird aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 10'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: