Urteilskopf

94 I 151

24. Urteil vom 31. Mai 1968 i.S. X. GmbH gegen Eidg. Steuerverwaltung.
Regeste (de):
Emissionsabgabe auf Anteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (BG über Ergänzung und Abänderung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung, vom 24. Juni 1937).

Leistungen der Gesellschafter, durch die das Gesellschaftsvermögen ohne Erhöhung des Stammkapitals vermehrt wird, unterliegen der Emissionsabgabe. Anwendungsfall: Einbringung einer Beteiligung an einer anderen Gesellschaft. Berechnung der Abgabe (Erw. I 1 und 2).

Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen (BG vom 13. Oktober 1965; schweizerisch-deutsches Doppelbesteuerungsabkommen vom 15. Juli 1931).

Die Rückerstattung der Einlagen, welche die Gesellschaft von den Gesellschaftern ohne Erhöhung des Stammkapitals erhalten hat, unterliegt der Verrechnungssteuer nicht (Erw. II 1 und 2).

Regeste (fr):
Droit d'émission sur les parts sociales des sociétés à responsabilité limitée (LF complétant et modifiant la législation fédérale sur les droits de timbre, du 24 juin 1937).

Sont soumises au droit d'émission les prestations des sociétaires qui, sans augmenter le capital social, accroissent la fortune de la société. Cas d'application: apport d'une participation à une autre société. Calcul du droit (consid. I 1 et 2).

Impôt anticipé sur les revenus des capitaux (LF du 13 octobre 1965; convention germano-suisse du 15 juillet 1931 sur la double imposition).

La restitution des apports que la société a reçu des sociétaires sans augmentation du capital social n'est pas soumise à l'impôt anticipé (consid. II 1 et 2).

Regesto (it):
Tassa di emissione sulle quote sociali delle società a garanzia limitata (LF che completa e modifica la legislazione federale sulle tasse di bollo, del 24 giugno 1937).

Soggiacciono alla tassa di emissione le prestazioni dei soci che, senza aumentare il capitale sociale, accrescono il patrimonio della società. Caso di applicazione: apporto d'una partecipazione ad un'altra società. Computo della tassa (consid. I 1 e 2).

Imposta preventiva sui redditi dei capitali (LF del 13 ottobre 1965; convenzione tra la Svizzera e la Germania sulla doppia imposizione, del 15 luglio 1931).

La restituzione degli apporti che la società ha ricevuto dai soci senza l'aumento del capitale sociale non soggiace all'imposta preventiva (consid. II 1 e 2).

Sachverhalt ab Seite 151

BGE 94 I 151 S. 151

A.- Die X. GmbH mit Sitz in der Schweiz wurde am 3. September 1963 gegründet. Ihr Stammkapital wurde auf Fr. 50'000.– festgesetzt. Gesellschafter waren bis im Jahre 1966

BGE 94 I 151 S. 152

die beiden in der Bundesrepublik Deutschland wohnenden deutschen Staatsangehörigen A. und B. Sie sind auch Gesellschafter der von ihnen gegründeten Fabrikationsgesellschaft Y. GmbH in O. (Bundesrepublik Deutschland). Am 26. September 1963 erhöhte diese Gesellschaft ihr Stammkapital von DM 150'000.– auf DM 750'000.– in der Weise, dass die X. GmbH einen neuen Stammanteil im Betrage von DM 600'000.– zu pari übernahm. Die dafür nötigen Mittel wurden der X. GmbH von einer schweizerischen Bank zur Verfügung gestellt.

B.- Die eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) nahm an, die X. GmbH habe anlässlich ihrer Gründung im Jahre 1963 von ihren Gesellschaftern ein Emissionsagio erhalten. Sie stellte folgende Berechnungen an:
Schätzung des Wertes der Y. GmbH vor der Kapitalerhöhung Substanzwert: Kapital DM 150'000
Gewinn 1962 DM 139'000
Gewinn 1963 (8/12 von
DM 435'000) DM 290'000 DM 579'000
Ertragswert:
Ertrag 1962 (1 x) DM 139'000
Ertrag 1963 (2 x) DM 870'000
DM 1'009,000
Durchschnitt DM 336'000
kapitalisiert zu 8 % DM 4'200,000
total DM 4'779,000
Mittel rund DM 2'390,000
umgerechnet zu 108 Fr./100 DM, rund Fr. 2'580,000
Berechnung des Agios
Wert der Y. GmbH vor der Kapitalerhöhung Fr. 2'580,000
Nominalwert des neuen Anteils von DM 600'000,
umgerechnet Fr. 648'000
Gesamtwert der Y. GmbH nach der Kapitalerhöhung Fr. 3'228,000 Wirklicher Wert des neuen Anteils der X. GmbH
(600/750 = 4/5 des Gesamtwertes) Fr. 2'582,400
Leistung der X. GmbH zum Erwerb dieses Anteils Fr. 648'000
Agio Fr. 1'934,400
oder abgerundet Fr. 1'900,000
Mit Entscheid vom 28. März 1967 verpflichtete die EStV gestützt auf Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 des BG vom 24. Juni 1937

BGE 94 I 151 S. 153

über Ergänzung und Abänderung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung (ErgStG) die X. GmbH, vom errechneten Agio von Fr. 1'900,000 die Emissionsabgabe im Betrage von Fr. 38'000.– (2%) zu entrichten. Im gleichen Entscheid stellte die EStV im Verfahren gemäss Art. 41 lit. b des BG vom 3. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG) fest, dass die allfällige Wiederausschüttung des Agios an die Gesellschafter der X. GmbH oder an ihnen nahestehende Dritte nach Art. 4 Abs. 1 lit. b dieses Gesetzes der Verrechnungssteuer unterläge. Auf Einsprache der X. GmbH hin hielt die EStV mit Entscheid vom 29. Juni 1967 am Anspruch auf die Emissionsabgabe (in Dispositiv 2) und an der die Verrechnungssteuer betreffenden Feststellung (in Dispositiv 4) fest.

C.- Die X. GmbH erhebt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit den Anträgen: "1. Der Einspracheentscheid der EStV vom 29. Juni 1967 sei aufzuheben. 2. (ev.) Es sei festzustellen, dass diejenigen Werte, die bereits als Kapitaleinbringung ('Einzahlungen'im Sinne von Art. 21, Abs. 1 StG, resp.‚Zahlung ... von ... freiwillig erbrachten Leistungen'im Sinne von Art. 1, Abs. 1, lit. b ErgStG) qualifiziert wurden, später nicht mehr als'Ertrag'im Sinne von Art. 4, Abs. 1, lit. b VStG qualifiziert werden können. 3. (ev.) Den Parteien, d.h. der steuerpflichtigen Gesellschaft und deren Gesellschaftern (die keineswegs die Absicht einer‚verdeckten Kapitaleinbringung'hatten) sei Gelegenheit zu geben, ihre Bilanz im Sinne der von der EStV für zwingend erachteten, dem Steuerpflichtigen aber bis dahin nicht erkennbaren, Bewertung zu berichtigen, d.h. der steuerpflichtigen Gesellschaft sei Gelegenheit zu geben, ihren Gesellschaftern den nach Ansicht der EStV ‚zuviel' erhaltenen Betrag (von Fr. 1'900,000.– resp. gemäss Antrag Nr. 5 oder 6 hiernach) gutzuschreiben. 4. (ev.) Der Einspracheentscheid sei an die EStV zurückzuweisen, a) zur tatbeständlichen Feststellung darüber, ob die Gesellschafter der Y. GmbH ein Bezugsrecht hatten, das man bewerten und in die X. GmbH einbringen konnte. b) zur tatbeständlichen Feststellung darüber, wieviel ein unabhängiger Dritter tatsächlich dafür gegeben hätte, wenn er sich zu den gleichen Bedingungen wie X. GmbH an der Kapitalerhöhung der Y. GmbH hätte beteiligen können. c) zur Abklärung der unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit bedeutsamen Frage - in wieviel analogen Fällen die EStV in der bisherigen jahrzehntelangen Praxis zu Art. 21, Abs. 1 StG resp. Art. 1, Abs. 1, lit. b ErgStG eine Besteuerung unterlassen hat

- in welcher Weise die EStV gegebenenfalls in ihrer künftigen Praxis analoge Fälle erfassen und besteuern will. 5. (ev.) Ein steuerpflichtiger Mehrwert sei allenfalls anhand des aus der Bilanz der Y. GmbH feststellbaren Substanzwertes (ohne Kapitalisierung der Erträgnisse von einem oder zwei vorausgegangenen Geschäftsjahren) festzustellen. 6. (ev.) Ein steuerpflichtiger Mehrwert sei allenfalls durch eine neutrale Expertise einer mit den Verhältnissen ... vertrauten Stelle festzustellen. Alles unter o/e Kostenfolge."

D.- Die EStV beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

I.1. Emissionsabgabe
I.1.- Nach Art. 1 Abs. 1 ErgStG sind Gegenstand der Emissionsabgabe: a) Gesellschaftsanteile inländischer Gesellschaften mit beschränkter Haftung; b) Urkunden über die Zahlung, Gutschrift oder Verrechnung von

zusätzlichen, statutarisch vorgeschriebenen oder freiwillig erbrachten Leistungen der Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen, die nicht zu einer Erhöhung des Stammkapitals führen. (Die in Art. 1 Abs. 1 lit. b am Ende und Abs. 2 ErgStG vorgesehenen Ausnahmen fallen hier nicht in Betracht.) Nach Art. 2 Abs. 2 ErgStG wird die Abgabe (zum Satze von 2%) berechnet: a) im Falle von Art. 1 Abs. 1 lit. a: auf dem Nennbetrag der Stammeinlage, auch wenn dieser nicht voll einbezahlt ist. Ist für den Erwerb des Gesellschaftsanteils ein die Stammeinlage übersteigender Betrag aufzuwenden, so berechnet sich die Abgabe auf diesem Betrage; b) im Falle von Art. 1 Abs. 1 lit. b: auf dem einbezahlten, gutgeschriebenen oder verrechneten Betrage. Entgegen der Auffassung der EStV lässt sich die Erhebung der hier streitigen Emissionsabgabe nicht auf Art. 1 Abs. 1 lit. a und Art. 2 Abs. 2 lit. a ErgStG stützen. In der Tat mussten A. und B. nicht mehr als den Nennbetrag von Fr. 50'000.– aufwenden, um die Gesellschaftsanteile der X. GmbH zu erwerben. Diese Anteile waren am Tage der Gründung dieser Gesellschaft auch nicht mehr wert. Wohl hatten die beiden Gesellschafter bereits damals die Absicht, der X. GmbH gegen eine Leistung von Fr. 648'000.– eine Beteiligung an der

BGE 94 I 151 S. 155

Y. GmbH in der diese Summe weit übersteigenden Höhe von 4/5 des Wertes dieses Unternehmens zur Verfügung zu stellen, doch ändert dies nichts daran, dass für den Erwerb der Anteile an der X. GmbH nicht mehr als Fr. 50'000 aufzuwenden waren. Dagegen sind im vorliegenden Fall Art. 1 Abs. 1 lit. b und Art. 2 Abs. 2 lit. b ErgStG anwendbar - worauf sich die EStV ebenfalls, wenn auch nur eventuell, berufen hat (Entscheid vom 28. März 1967, S. 2). Die Gesellschafter A. und B. haben der X. GmbH - nach deren Gründung - eine wertvolle Beteiligung an der Y. GmbH ohne entsprechende Gegenleistung verschafft, wobei für die beiden das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erkennbar war (Erw. 2 hiernach). Dadurch haben sie der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG freiwillig eine "Leistung in das Gesellschaftsvermögen" erbracht, die nicht zu einer Erhöhung des Stammkapitals (der Empfängerin) geführt hat. Eine solche Leistung liegt immer dann vor, wenn die Gesellschafter der Gesellschaft einen Vermögenswert zuwenden, den sie zu gleichen Bedingungen einem Dritten nicht zukommen lassen würden. Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG entspricht dem Art. 21 Abs. 1 des BG über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917 (StG), wonach der Emissionsabgabe die "Einzahlungen" unterliegen, welche die Aktionäre oder Genossenschafter an die Gesellschaft oder Genossenschaft im Verhältnis zu ihren Beteiligungen leisten, ohne dass das im Handelsregister eingetragene einbezahlte Aktien- oder Stammkapital entsprechend erhöht wird. Das Bundesgericht hat in BGE 76 I 54 klargestellt, dass unter die "Einzahlungen" im Sinne des Art. 21 Abs. 1 StG nicht nur Geldleistungen, sondern auch Sacheinlagen fallen. Es hat damals entschieden, dass diese Bestimmung auch anwendbar ist, wenn Personen, die an zwei Aktiengesellschaften beteiligt waren, ihre Beteiligung an der einen Gesellschaft in die andere Gesellschaft zu einem Anrechnungswert einbringen, der den wirklichen Wert dieser Beteiligung nicht erreicht. Im vorliegenden Fall ist ein in den wesentlichen Punkten gleicher Sachverhalt zu beurteilen. An den in BGE 76 I 54 angestellten Erwägungen, mit denen die Beschwerdeführerin sich nicht näher auseinandersetzt, ist festzuhalten. Sie sind auch für die Anwendung von Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG massgebend. Ob den Gesellschaftern A. und B. nach deutschem Recht ein Bezugsrecht hinsichtlich des neuen Gesellschaftsanteils der Y. GmbH

BGE 94 I 151 S. 156

zugestanden habe oder nicht, braucht nicht geprüft zu werden. Es lässt sich nicht bestreiten, dass diese beiden Gesellschafter und niemand anders es der Beschwerdeführerin ermöglicht haben, einen Gesellschaftsanteil der Y. GmbH zu übernehmen, dessen Wert den Betrag, den die Beschwerdeführerin für den Erwerb aufgewendet hat, wesentlich übersteigt. Darin liegt eine Kapitaleinbringung, welche die Steuerpflicht nach Art. 1 Abs. 1 lit.

b ErgStG begründet. Ob man die unter Art. 21 Abs. 1 StG und Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG fallenden Kapitaleinbringungen als "verdeckt" bezeichnen will oder nicht, ist eine reine Frage der Terminologie. Der Ausdruck - den das Bundesgericht auch schon verwendet hat (Urteil vom 13. Mai 1966 i.S. Jules Gerzon Handels AG, Erw. 3) - rechtfertigt sich übrigens deshalb, weil durch solche Leistungen das Eigenkapital der Gesellschaft oder Genossenschaft ohne Erhöhung des nominellen Grund- oder Stammkapitals, also gewissermassen in verschleierter Form, vermehrt wird. Die Absicht, Steuern zu umgehen, ist nach dem Wortlaut und Sinn von Art. 21 StG und Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG nicht Voraussetzung der Abgabepflicht (Urteil vom 7. Oktober 1949, ASA Bd. 19 S. 358; BGE 80 I 33). Die Beschwerdeführerin scheint anderer Meinung zu sein (Beschwerdeschrift S. 17), doch setzt sie sich auch in dieser Beziehung mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht auseinander. Wohl wurden jene Bestimmungen zur Verhütung von Steuerumgehungen geschaffen; sie machen aber die Abgabepflicht nicht vom Nachweis einer Absicht der Steuerumgehung abhängig. Es verhält sich in dieser Hinsicht gleich wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. BGE 82 I 292 f.). Dagegen ist Voraussetzung der Erhebung der Emissionsabgabe auf verdeckten Kapitaleinbringungen - wie der Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen -, dass die Begünstigung des Empfängers der Leistung für die handelnden Personen erkennbar war (vgl. hinsichtlich der Couponabgabe BGE 72 I 190, 309 und BGE 79 I 167; betreffend die Wehrsteuer BGE 82 I 292). Für die Beurteilung der Streitigkeit ist es auch unerheblich, ob die Beschwerdeführerin die ihr von den Gesellschaftern zur Verfügung gestellte wertvolle Beteiligung an dem deutschen Unternehmen mit dem wirklichen Wert oder nur mit dem Betrage der von ihr erbrachten Gegenleistung zu bilanzieren

habe. Unter dem Gesichtspunkte von Art. 1 Abs. 1 lit. b ErgStG ist entscheidend, welchen wirklichen Wert die Gesellschafter eingebracht haben. Jene bilanzrechtliche Frage ist keine Vorfrage, zu der das Bundesgericht Stellung nehmen müsste, um über die Pflicht der Beschwerdeführerin zur Bezahlung der geforderten Emissionsabgabe entscheiden zu können; sie kann deshalb offen bleiben. Die Beschwerdeführerin rügt, dass die EStV in anderen, ähnlichen Fällen die Emissionsabgabe nicht erhoben habe. Angesichts des eindeutigen Präjudizes in BGE 76 I 54 ist es indessen von vornherein nicht wahrscheinlich, dass diese Behauptung den Tatsachen entspricht. Aber selbst wenn sie zuträfe, wäre dies kein Grund, das Gesetz im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung zu bringen.

I.2. Der wirkliche Wert der Beteiligung, welche die Gesellschafter in das Vermögen der Beschwerdeführerin eingebracht haben, war durch Schätzung zu ermitteln. Der Gerichtshof könnte vom Ergebnis der Schätzung, welche dem angefochtenen Entscheide zugrunde liegt, nur abweichen, wenn es offensichtlich unrichtig wäre (Art. 104 Abs. 2 OG). Aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin ist zu schliessen, dass sie geltend machen will, dies sei der Fall. Die EStV hat Richtlinien für die Bewertung nichtkotierter Wertpapiere (und der Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung) aufgestellt, an die sich auch das Bundesgericht im allgemeinen hält (BGE 77 I 298; ASA Bd. 27 S. 469). Es fällt nun auf, dass die EStV im vorliegenden Fall von den in diesen Richtlinien enthaltenen Grundsätzen für die Bewertung der Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung abgewichen ist. Insbesondere fällt auf, dass sie den von der Y. GmbH im Jahre 1962 erzielten Ertrag nur einfach, dagegen den höheren Ertrag des Jahres 1963, der im Zeitpunkt der Einbringung der Beteiligung in die X. GmbH noch nicht bekannt war, doppelt gewichtet hat. Anderseits hat sie den hohen Kapitalisationssatz von 8% in Rechnung gestellt. Trotz diesem nicht ohne weiteres verständlichen Vorgehen könnte aber die angefochtene Schätzung nur dann beanstandet werden, wenn die Anwendung jener Richtlinien Anhaltspunkte dafür ergäbe, dass der Wert der Beteiligung offensichtlich unrichtig berechnet worden sei. Das trifft indessen nicht zu. Nach der Wegleitung der EStV für die Bewertung nichtkotierter

Wertpapiere, Auflage 1963 (HENGGELER/PESTALOZZI, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern Bd. 3, II A d 41), gelten für die GmbH-Anteile in der Regel die gleichen Bewertungsgrundsätze wie für Aktien von Industrie- und Handelsunternehmen; doch sind die besonderen Bestimmungen über die Haftung der Gesellschafter der GmbH und über die Erschwerung der Übertragung ihrer Anteile als wertvermindernde Faktoren zu berücksichtigen. Gemäss Wegleitung wird der Wert der Aktien von Industrie- und Handelsunternehmen berechnet auf Grund der Formel Aktienertrag in Franken x 100, / Kapitalisationssatz,
wobei im allgemeinen (für die Wehrsteuer) auf die letzte vor dem Beginn der Veranlagungsperiode abgeschlossene Gewinn- und Verlustrechnung abgestellt und der Ertrag in der Regel zu 6%, bei Aktien mit ausgesprochenem Anlagecharakter zu 5%, kapitalisiert wird. Darnach wäre der Gesamtwert der Anteile der Y. GmbH im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung (26. September 1963) zum Satze von 5% und ohne Berücksichtigung der erwähnten wertvermindernden Faktoren wie folgt zu berechnen: (DM 139'000 (Ertrag 1962) x 100) / 5 = DM 2'780,000.–
umgerechnet zu 108 Fr./100 DM = Fr. 3'002,400.–. Hievon würden 4/5 = Fr. 2'401,920.– auf den neuen Gesellschaftsanteil entfallen. Bei Berücksichtigung der genannten wertvermindernden Faktoren, die kaum stark ins Gewicht fallen, würde sich dieser Bertrag noch etwas verringern. Anderseits dürfte für die Beteiligten im Zeitpunkt der Einbringung des neuen Anteils in die X. GmbH doch bereits erkennbar gewesen sein, dass der Ertrag der Y. GmbH im Jahre 1963 das Ergebnis des Vorjahres erheblich überschreiten werde. Unter diesen Umständen kann der Wert von Fr. 2'582,400.–, den die EStV dem neuen Anteil beimisst, nicht als offensichtlich unrichtig erachtet werden. Die Beschwerdeführerin scheint jedoch der Meinung zu sein, der Ertragswert sei überhaupt kein taugliches Mittel zur Bewertung einer Beteiligung. Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass

Beteiligungen weitgehend nach ihrem Ertrag bewertet werden. Die Steuerbehörden dürfen und müssen deshalb bei der Bewertung von Beteiligungen dem Ertrag Rechnung tragen, wie dies in der Wegleitung der EStV vorgesehen und in der Praxis üblich ist (vgl. dazu auch GATTENHOF, Die steuerliche Bewertung von Wertschriften, insbesondere von Aktien, in der Schweiz, Diss. Zürich 1961; JOST, Neues über die Wertpapierbewertung im eidg. Steuerrecht, in: Die schweizerische Aktiengesellschaft 1956/57, S. 111 ff.). Dem Antrag der Beschwerdeführerin, es sei ein Gutachten einzuholen, könnte nur stattgegeben werden, wenn der Verwaltungsgerichtsbeschwerde hinreichende, zahlenmässig untermauerte Anhaltspunkte dafür, dass das Ergebnis der von der EStV vorgenommenen Schätzung offensichtlich unrichtig sein könnte, zu entnehmen wären. Solche Anhaltspunkte fehlen jedoch. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet, der von der Y. GmbH im Jahre 1963 erzielte Ertrag sei einmalig hoch gewesen; sie hat nicht etwa geltend gemacht, aus der weiteren Entwicklung des deutschen Unternehmens habe sich ergeben, dass dieser Ertrag eine trügerische Grundlage für die Bewertung bilde. Unter diesen Umständen ist dem Urteil die von der EStV vorgenommene Schätzung zugrunde zu legen. Die Gesellschafter A. und B. mussten sich im Zeitpunkt der Einbringung der neuen Beteiligung an der Y. GmbH (4/5 des Gesellschaftsvermögens) in die X. GmbH auch im klaren sein, dass ihr deutsches Unternehmen, das im Vorjahre einen Ertrag von DM 139'000.– abgeworfen hatte und im Jahre 1963 einen noch viel höheren Ertrag erwarten liess, wesentlich mehr wert war als 5/4 von Fr. 648'000.–. Sie hätten niemals 4/5 der Rechte an der Y. GmbH für nur Fr. 648'000.– einem beliebigen Dritten überlassen. In diesem Sinne war für sie das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bei der Einbringung der Beteiligung erkennbar, auch wenn sie sich keine genauen Vorstellungen über den damaligen Wert der Y. GmbH machten. Soweit sich die Beschwerde gegen die Erhebung einer Emissionsabgabe in der Höhe von Fr. 38'000.– (Dispositiv 2 des angefochtenen Einspracheentscheides) richtet, erweist sie sich daher als unbegründet.

II.1. Verrechnungssteuer
II.1.- Nach Art. 4 Abs. 1 VStG sind Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens "die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge", die von den in lit. a-d genannten Vermögenswerten abgeworfen werden. U.a. werden die Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile und Genussscheine erfasst (lit. b). Die EStV hat in dem gemäss Art. 41 lit. b VStG auf Begehren der Beschwerdeführerin eingeleiteten Feststellungsverfahren entschieden, dass die allfällige Wiederausschüttung des mit der Emissionsabgabe belasteten Agios von Fr. 1'900,000.– an die Gesellschafter der Beschwerdeführerin oder an ihnen nahestehende Personen nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer unterläge (Dispositiv 4 des angefochtenen Einspracheentscheides). Die Beschwerdeführerin ficht diesen Feststellungsentscheid im wesentlichen mit der Begründung an, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG erfasse ausschliesslich Erträge. In der Wiederausschüttung des Agios an die Gesellschafter liege jedoch keine Ausschüttung von Erträgen im Sinne dieser Bestimmung. Das VStG gehe in dieser Beziehung weniger weit als die bisherige Ordnung (Art. 4 des BRB über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 des BG betreffend die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. Juni 1921 [CG]und Art. 5 ErgStG). Wohl definiere Art. 20 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum VStG den steuerbaren Ertrag in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 2 CG, doch gehe diese Definition über den Rahmen des neuen Gesetzes hinaus und sei daher nicht zu beachten. Demgegenüber nimmt die EStV unter Berufung auf die Gesetzesmaterialien an, der Gesetzgeber habe in Art. 4 Abs. 1 VStG von der bisher in Art. 5 Abs. 2 CG und Art. 5 ErgStG festgelegten Umschreibung steuerpflichtiger Tatbestände nicht abweichen wollen. Somit fielen unter Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Ausschüttungen irgendwelcher Art an die Gesellschafter oder Genossenschafter, ausgenommen nur die Rückzahlung des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals in den vom OR zugelassenen Formen; auf die Herkunft der für die Leistung verwendeten Mittel komme es nicht an.

Die Auffassung der EStV entspricht in der Tat der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 5 Abs. 2 CG (BGE 61 I 291 Erw. 2; ASA Bd. 16 S. 127, Bd. 17 S. 469, Bd. 18 S. 540, Bd. 24 S. 59, Bd. 25 S. 188, Bd. 26 S. 53; Urteil vom 10. November 1967 i.S. Dione SA, Erw. 2). Es trifft auch zu, dass die EStV sich für ihren Standpunkt auf die Materialien zum VStG berufen kann. In der Botschaft vom 18. Oktober 1963 erklärte der Bundesrat, der (in Art. 4 Abs. 1 VStG im wesentlichen übernommene) Art. 3 Abs. 1 des Entwurfs entspreche - abgesehen von lit. c, betreffend die Anlagefonds - materiell dem geltenden Recht (BBl 1963 II S. 956, 972). In der Bundesversammlung wurde wiederholt bestätigt, dass der Bundesrat zur Hauptsache nur das geltende Recht in neue Form gekleidet habe, wobei er den Stoff besser zusammengefasst und übersichtlicher gegliedert habe (StenBull StR 1964 S. 345; NR 1965 S. 136, 140, 153). Indessen kann nicht darüber hinweggesehen werden, dass Art. 4 Abs. 1 VStG doch wesentlich anders gefasst ist als Art. 5 Abs. 2 CG und Art. 5 ErgStG, auf die im Verrechnungssteuerbeschluss von 1943 verwiesen wurde. Nach dem neuen Text dürfen nur "Erträge" des beweglichen Kapitalvermögens ("Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstige Erträge") besteuert werden. Diesen Begriff hat das Bundesgericht losgelöst vom abweichenden Wortlaut der nun aufgehobenen Bestimmungen und ohne Bindung an Art. 20 der Vollziehungsverordnung zum VStG auszulegen. Auch den in den Gesetzesmaterialien festgehaltenen Äusserungen, auf die sich die EStV stützt, kann nicht entscheidendes Gewicht beigelegt werden, zumal sie nicht auf Einzelheiten eingehen. Der Wortlaut des Gesetzes ist derart geändert worden, dass nicht ohne weiteres angenommen werden kann, mit jeder Ausschüttung, die nach den alten Bestimmungen der Abgabepflicht unterlag, werde dem Empfänger ein Ertrag beweglichen Kapitalvermögens im Sinne der neuen Ordnung zugewendet. Ebensowenig kann die Auslegung des Art. 4 Abs. 1 VStG durch unbesehene Übernahme der Umschreibung des Ertrags beweglichen Vermögens in Art. 21 Abs. 1 lit.

c WStB gewonnen werden. Die EStV weist selbst mit Recht darauf hin, dass sich die Ertragsbegriffe, die einerseits für die Wehrsteuer (eine Subjektsteuer) und anderseits für die Verrechnungssteuer (eine Objektsteuer) massgebend sind, nicht notwendigerweise decken.

BGE 94 I 151 S. 162

Auch wenn davon ausgegangen wird, dass der Gesetzgeber und ihm folgend die Rechtspraxis den Begriff des Ertrags für eine Einkommenssteuer und eine Objektsteuer verschieden umschreiben können, ist doch festzuhalten, dass jede Besteuerung von Erträgen im Gegensatz steht zur Besteuerung der Vermögenssubstanz. Wo das Gesetz die Besteuerung von Erträgen vorsieht, ist es daher ausgeschlossen, auch die Rückerstattung von Vermögenssubstanz in die Besteuerung einzubeziehen. Dies muss sowohl für Subjektsteuern als auch für Objektsteuern gelten. Hinsichtlich der Wehrsteuer prüft das Bundesgericht sorgfältig, wann ein Zufluss von Werten als Ertragseinkommen und wann als Entgelt für die Veräusserung eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist (vgl. BGE 86 I 231, BGE 90 I 252, BGE 92 I 488). Bei der Anwendung von Art. 4 Abs. 1 VStG muss eine ähnliche Prüfung stattfinden. Es kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber, der die "Kapitalerträge" mit einer Verrechnungssteuer von 30% belegen wollte (Art. 13 VStG), der gleichen Steuer auch gewisse Fälle der Rückerstattung der Vermögenssubstanz unterwerfen wollte, selbst wenn nach dem alten Gesetz eine derartige Belastung ausnahmsweise möglich war. Im vorliegenden Fall ist bei der Beschwerdeführerin durch den Bezug des neuen Anteils an der Y. GmbH kein Reinertrag im steuerrechtlichen Sinne entstanden. Vielmehr ist durch die Einbringung der Beteiligung lediglich das Eigenkapital der Beschwerdeführerin vergrössert worden. Es ist so zu halten, wie wenn die Gesellschafter das Stammkapital der Beschwerdeführerin entsprechend erhöht hätten. Ob die Beschwerdeführerin nach dem Handelsrecht berechtigt sei, nachträglich im Umfange des empfangenen Agios eine Aufwertung vorzunehmen, braucht, wie erwähnt, nicht entschieden zu werden. Steuerrechtlich ist der innere Wert der eingebrachten Beteiligung massgebend. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch, ob die zusätzliche Einbringung noch zum Gründungsvorgang gerechnet oder als ein davon bereits abgetrennter Vorgang angesehen wird. Ertrag ist auf jeden Fall nur, was die Beschwerdeführerin auf Grund des ihr so zur Verfügung gestellten erhöhten Eigenkapitals in der Folge hinzuerwirbt. Wenn nun die Beschwerdeführerin das zusätzliche Eigenkapital ihren Gesellschaftern zurückerstattet, kann sie keine Herabsetzung des Stammkapitals nach Art. 788 in Verbindung

BGE 94 I 151 S. 163

mit Art. 732 ff. OR durchführen, weil keine entsprechende Erhöhung dieses Kapitals vorausgegangen ist. (Es wäre widersinnig, zunächst eine formelle Kapitalerhöhung durchzuführen, für welche die Emissionsabgabe bereits bezahlt wäre, um dann auf dem Wege einer formellen Kapitalherabsetzung den Gegenwert der eingebrachten Beteiligung steuerfrei den Gesellschaftern zuführen zu können.) Dies ändert jedoch nichts daran, dass es sich um Vermögenswerte handelt, die von den Gesellschaftern selbst eingebracht worden sind. Die Rückerstattung solchen Eigenkapitals an die Gesellschafter ist aber unter keinen Umständen Zuwendung eines Ertrags im Sinne des Art. 4 Abs. 1 VStG, so dass sie nicht mit der Verrechnungssteuer belegt werden darf. Die EStV hält dafür, dass diese Betrachtungsweise mit Art. 4 Abs. 2, Art. 5 Abs. 1 lit. a, Art. 15 Abs. 1 lit. a und Art. 25 Abs. 2 VStG nicht vereinbar sei. Art. 4 Abs. 2 bestimmt, dass der "Liquidation" der Gesellschaft oder Genossenschaft die Verlegung des Sitzes ins Ausland gleichsteht. Art. 5 Abs. 1 lit. a nimmt die "Reserven und Gewinne" einer Gesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Fusion, Umwandlung oder Aufspaltung in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Steuer aus. Nach Art. 15 Abs. 1 lit. a haften für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person oder Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit die mit der Liquidation betrauten Personen "bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses" solidarisch. Art. 25 bestimmt in Abs. 1, dass juristische Personen, Handelsgesellschaften

ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte, welche die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss als Ertrag verbuchen, den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer verwirken, und in Abs. 2, dass die Verordnung Ausnahmen zulassen kann, "wo besondere Verhältnisse es rechtfertigen (Gratisaktien und dergleichen)". Diese Vorschriften zwingen jedoch keineswegs dazu, die Rückerstattung von Eigenkapital, das nicht Bestandteil des nominellen Gesellschaftskapitals ist, als steuerbare Leistung im Sinne des neuen Gesetzes zu betrachten. Art. 4 Abs. 1 VStG schliesst nach Wortlaut und Sinn die Besteuerung solcher Rückleistungen aus.

II.2. Diese Auslegung ist im vorliegenden Fall auch mit Rücksicht auf das schweizerisch-deutsche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern vom 15. Juli 1931 geboten. Art. 6 des Abkommens (in der Fassung gemäss Zusatzprotokoll vom 9. September 1957) weist in Abs. 1 die Besteuerung des beweglichen Kapitalvermögens und der Einkünfte daraus dem Staate zu, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat. In Abs. 2 wird das Recht der vertragschliessenden Staaten vorbehalten, auf inländischen "Dividenden und Zinsen" eine Quellensteuer zu erheben, und die Abs. 3-5 sehen vor, dass der im anderen Staate wohnende Gläubiger unter bestimmten Voraussetzungen die teilweise Rückerstattung dieser Steuer und die Anrechnung des nicht zurückzuerstattenden Teils im Wohnsitzstaate verlangen kann.
Nach dem Schlussprotokoll zu Art. 6 des Abkommens sind Dividenden im Sinne dieser Bestimmung Einkünfte aus Aktien, Kuxen, Genussscheinen, Gründeranteilen und ähnlichen Gesellschaftsanteilen in Wertpapierform. Daraus hat die EStV geschlossen, dass Quellensteuern auf Gewinnausschüttungen einer GmbH nicht zurückzuerstatten seien, da für die Anteile einer solchen Gesellschaft keine Wertpapiere ausgegeben werden können (Entscheid vom 8. Dezember 1958, zitiert von LOCHER, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, B § 8 II A 3 a Nr. 1). Ob diese Auffassung haltbar sei, kann offen gelassen werden. Auf jeden Fall ist nach Art. 6 Abs. 2 des Abkommens das Recht eines Vertragsstaates, Leistungen an die im anderen Vertragsstaate wohnenden Gläubiger mit Quellensteuern zu belasten, auf "Dividenden und Zinsen" beschränkt. Würde im vorliegenden Fall die Wiederausschüttung des Agios an die beiden in Deutschland wohnenden Gesellschafter der X. GmbH der schweizerischen Verrechnungssteuer unterworfen, so würden aber nicht Dividenden oder Zinsen erfasst; vielmehr würde die Substanz des Vermögens der Gesellschafter besteuert. Ein Anspruch auf solche Besteuerung steht jedoch der Schweiz nach dem Abkommen nicht zu.
Aus allen diesen Gründen ist das Dispositiv 4 des angefochtenen Einspracheentscheides aufzuheben.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und Ziff. 4 des angefochtenen Entscheides aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.