6 Finanzen
Finances
Finanze

21

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. X. Re AG gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-1592/2006 vom 15. April 2009

Emissionsabgabe. Gegenstand der Emissionsabgabe.

Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG.

Im Zusammenhang mit indirekten Zuschüssen von nahestehenden Dritten (wie bspw. vorliegend einer « Ur-Grossmuttergesellschaft » an ihre italienische « Ur-Enkelin » über deren Schweizer Muttergesellschaft [= Beschwerdeführerin]) ist in Auslegung der einschlägigen Gesetzesbestimmung von einem formellen Aktionärsbegriff auszugehen (E 4.3–4.3.1). Insofern erweist sich die im vorliegenden Fall streitige Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach indirekte Zuschüsse der Emissionsabgabe unterliegen, als nicht mit Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG vereinbar, weshalb ihr die Anwendung zu versagen ist (E. 4.3.2).

Droit de timbre d'émission. Objet du droit de timbre d'émission.

Art. 5 al. 2 let. a LT.

En matière de versements supplémentaires indirects de tiers proches (tels que par exemple, en l'espèce, ceux d'une société « arrière-grand-mère » à son « arrière-petite-fille » italienne par l'intermédiaire de la société mère suisse [= recourante] de cette dernière), il convient, compte tenu de l'interprétation des dispositions légales pertinentes, de se référer à une notion formelle de l'actionnaire (consid. 4.3–4.3.1). En l'occurrence, la pratique administrative litigieuse de l'Administration fédérale des contributions, selon laquelle les versements supplémentaires indirects sont soumis au droit de timbre d'émission, s'avère incompatible avec l'art. 5 al. 2 let. a LT et ne peut donc pas être appliquée (consid. 4.3.2).

Tassa d'emissione. Oggetto della tassa d'emissione.

Art. 5 cpv. 2 lett. a LTB.

In materia di versamenti suppletivi indiretti di terzi vicini (ad esempio, come nel caso in esame, di una società « bisnonna » alla « pronipote » italiana tramite la sua società madre svizzera [= ricorrente]), occorre fare riferimento, in base all'interpretazione della relativa disposizione legale, a un concetto formale di azionista (consid. 4.3–4.3.1). Nella fattispecie, la controversa prassi amministrativa dell'Amministrazione federale delle contribuzioni, secondo cui i versamenti suppletivi indiretti sottostanno alla tassa d'emissione, risulta incompatibile con l'art. 5 cpv. 2 lett. a LTB e non è quindi applicabile (consid. 4.3.2).

Die X. Re AG, (vormals: X. Versicherungen AG; nachfolgend: X. Re AG), hat Sitz in der Schweiz und bezweckt laut Handelsregisterauszug namentlich den Betrieb jeder Art von Rückversicherung sowie den Erwerb, die Verwaltung, das Halten und die Veräusserung von Beteiligungen an Unternehmungen der Versicherungsbranche. Die Gesellschaft kann im Übrigen alle Geschäfte tätigen, die mit ihrem Zweck im Zusammenhang stehen, und Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften der Versicherungsbranche im In- und Ausland errichten und sich an anderen Unternehmungen der Versicherungsbranche im In- und Ausland beteiligen.

Muttergesellschaft und Alleinaktionärin der X. Re AG ist die ausländische X. International Versicherungs Holding GmbH mit Sitz in Österreich, die ihrerseits zu 100 % durch die ebenfalls in Österreich domizilierte X. Versicherungen AG beherrscht wird.

Mit Schreiben vom 15. März 2005 gelangte die Vertreterin der X. Re AG an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit dem (sinngemässen) Antrag, es sei anzuerkennen, dass der nachfolgend wiedergegebene Sachverhalt nicht unter den Tatbestand von Art. 5 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) falle, mithin nicht Gegenstand der Emissionsabgabe sei, zumal es sich (dabei) nicht um den Zuschuss eines Gesellschafters handle:

> « Die X.-Gruppe hat im Juni 2004 den Kaufvertrag für den Erwerb einer neuen Konzerngesellschaft, der Y. SpA, Italien, unterzeichnet. Die Akquisition des Aktienpaketes der Y. SpA wurde durch die X. Assicurazioni SpA, Italien, einer 100 % Tochtergesellschaft der X. Re AG, vollzogen. Ein Teil des Kaufpreises wurde über nicht rück-

zahlbare Gesellschafterzuschüsse an die X. Assicurazioni SpA finanziert.

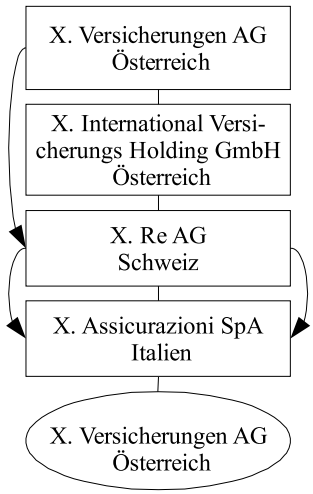
Die nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschüsse an die X. Assicurazioni SpA setzen sich aus einem Zuschuss der X. Re AG in der Höhe von Euro (...) Mio. (CHF [...]) und aus einem indirekten Urgrossmutterzuschuss der X. Versicherungen AG, Österreich, in Höhe von Euro (...) Mio. (CHF [...]) zusammen.

Der indirekte Urgrossmutterzuschuss von der X. Versicherungen AG an die X. Assicurazioni SpA wurde wie folgt geleistet:

In einem ersten Vorgang erhielt die X. Re AG einen Grossmutterzuschuss von der X. Versicherungen AG im Betrag von CHF (...) Dieser Grossmutterzuschuss der X. Versicherungen AG im Betrag von CHF (...) wurde am 10. Dezember 2004 in den Büchern der X. Re AG über die freien Reserven eingebucht.

In einem zweiten Vorgang, gewährte die X. Re AG gleichentags einen Gesellschafterzuschuss im Betrag von CHF (...) an die X. Assicurazioni SpA. Dieser Gesellschafterzuschuss wurde am 10. Dezember 2004 in den Büchern der X. Re AG über die Erhöhung des Beteiligungskontos an verbundenen Unternehmen gebucht. (...).
Die Zahlung der liquiden Mittel erfolgte direkt von der X. Versicherungen AG an die X. Assicurazioni SpA. »

Zum besseren Verständnis des soeben wiedergegebenen Sachverhalts unterbreitete die Vertreterin der X. Re AG die nachfolgende grafische Übersicht:



Mit Schreiben vom 30. März 2005 forderte die ESTV die X. Re AG auf, ihr eine Emissionsabgabe zu überweisen. Zur Begründung führte die ESTV aus, die X. Re AG habe von der X. Versicherungen AG (« Grossmutter ») einen Zuschuss erhalten. Der Betrag sei am 10. Dezember 2004 in den Büchern der X. Re AG über die freien Reserven eingebucht worden. Nach ihrer Praxis würden Zuschüsse der « Grossmutter » gleich behandelt wie Zuschüsse der Muttergesellschaft. Der Zuschuss im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG unterliege daher der Emissionsabgabe von 1 % (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Ferner machte die ESTV die X. Re AG auf die Verzugszinsfolgen aufmerksam. Diese Auffassung bestätigte die ESTV mit formellem Entscheid vom 26. August 2005.

Eine dagegen erhobene Einsprache wies die ESTV am 10. April 2006 ab. Der Rüge der X. Re AG, mangels Zuschusses eines Gesellschafters könne der Sachverhalt nicht Gegenstand der Emissionsabgabe sein, hielt sie Folgendes entgegen: Mit der Einlage in ihre Reserven habe die X. Re AG eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erhalten, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital erhöht worden sei. Alle Kapitalerhöhungen, die bei inländischen Gesellschaften vorgenommen würden, unterlägen nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG der Emissionsabgabe. Das gleiche gelte für den Ersatzsteuertatbestand des Zuschusses (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG). Dies bedeute, dass ein Zuschuss, der direkt an die mittelbenötigende Gesellschaft bezahlt werde, nur bei dieser Gesellschaft der Emissionsabgabe unterliege, sofern es sich um eine inländische Gesellschaft handle. Ein direkter Zuschuss der Ur-Grossmuttergesellschaft an eine ausländische Ur-Enkelgesellschaft unterliege aber nicht der Emissionsabgabe. Werde dagegen der Zuschuss kaskadenähnlich von der « Ur-Grossmutter » über die einzelnen Gesellschaften an die mittelbenötigende Gesellschaft entrichtet, sei grundsätzlich bei jeder inländischen Gesellschaft die Emissionsabgabe zu entrichten. Aus Billigkeitsgründen werde nach gängiger Praxis bei kaskadenähnlichen Zuschüssen die Emissionsabgabe nur einmal, bei der letzten inländischen Gesellschaft, erhoben.

Dabei sei insbesondere zu beachten, dass es Aufgabe der Muttergesellschaft sei, ihrer Tochtergesellschaft die entsprechenden benötigten Mittel zur Verfügung zu stellen, wenn eine Zuführung von Mitteln erfolgen solle. Die Muttergesellschaft verfüge dann wieder über die gleichen Möglichkeiten der Refinanzierung bei ihrer eigenen Muttergesellschaft usw. Erfolge nun die Leistung direkt von der « Grossmutter » an die « Enkelin » – unter « Überspringung » der Muttergesellschaft (also als indirekter Zuschuss) –, so sei « rechtlich trotzdem von einer kaskadenähnlichen Entrichtung des Zuschusses auszugehen, zumal der Wert jeder Beteiligung jeder gehaltenen Gesellschaft bei jeder haltenden Gesellschaft jeweils [... ansteige] ». So

habe auch auf Seiten der X. International Versicherungs Holdings GmbH die Beteiligung an der X. Re AG eine entsprechende Wertsteigerung erfahren, weshalb im vorliegenden Fall bei Letztgenannter als letzter inländischer Empfängerin des Zuschusses die Besteuerung zu erfolgen habe. Diese habe ihr (daher) – so die ESTV in abschliessender Erkenntnis – die Emissionsabgabe zu Recht entrichtet.

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) heisst die gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 10. April 2006 erhobene Beschwerde gut und hebt diesen auf. Die ESTV hat der Beschwerdeführerin den entrichteten Abgabebetrag zurückzuerstatten, zuzüglich eines Vergütungszinses von 5 % jährlich seit dem 19. April 2005.

Aus den Erwägungen:

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist zwischen den Parteien unbestritten, dass die Beschwerdeführerin einen indirekten Zuschuss in der Höhe von CHF (...) von ihrer Grossmuttergesellschaft (X. Versicherungen AG) zwecks Finanzierung ihrer italienischen Tochtergesellschaft (X. Assicurazioni SpA) erhalten hat. Unbestritten ist ferner, dass dieser « Grossmutterzuschuss » (bevor die Beschwerdeführerin diesen Zuschuss an ihre « Tochter » weitergeleitet hat) am 10. Dezember 2004 in ihren Büchern über die freien Reserven eingebucht wurde, und dass es sich bei der X. Versicherungen AG um eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person (Grossmuttergesellschaft) handelt.

Die Beschwerdeführerin stellt sich hingegen auf den Standpunkt, dass vorbehältlich einer Steuerumgehung ausschliesslich Zuschüsse von Gesellschaftern (in casu Aktionären) die Emissionsabgabepflicht gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG auszulösen vermögen. Keine Emissionsabgabepflicht entstehe hingegen aufgrund des klaren Wortlauts der einschlägigen Bestimmung bei Zuschüssen Dritter; auch wenn diese als « nahestehend » zu qualifizieren seien.

Demgegenüber vertritt die ESTV die Ansicht, dass « Grossmutterzuschüsse » emissionsabgaberechtlich gleich zu behandeln seien, wie Zuschüsse der Muttergesellschaft selbst und dementsprechend die Emissionsabgabe im Sinn von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG auslösten. Damit sollen auch « indirekte Zuschüsse » der Emissionsabgabe unterliegen, wobei die Abgabepflicht bei der letzten leistungsempfangenden schweizerischen Gesellschaft eintrete.

4.2 Die ESTV beruft sich bei ihrer Argumentation auf ihre Verwaltungspraxis, wonach bei « kaskadenähnlicher » Entrichtung von Zuschüssen (beispielsweise) von der « Ur-Grossmutter » über die einzelnen Gesellschaften an die mittelbenötigende Gesellschaft grundsätzlich bei jeder inländischen Gesellschaft die Emissionsabgabe zu entrichten sei. Lediglich aus « Billigkeitsgründen » werde nach gängiger Praxis bei « kaskadenähnlichen » Zuschüssen die Emissionsabgabe nur einmal bei der letzten inländischen Gesellschaft erhoben (vgl. Conrad Stockar/Hans-Peter Hochreutener [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Bd. 1, Rz. 25 zu Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG; ferner Merkblatt der ESTV zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer vom Februar 2001 [S-02.141]). Den Grund für die Besteuerung dieses indirekten Zuschusses erblickt die ESTV darin, dass bei der Grossmuttergesellschaft der Wert der Beteiligung ihrer « Tochter » an der « Enkelin » im Umfang des indirekten Zuschusses ansteige.

4.3 Nachfolgend gilt es zunächst den emissionsabgaberechtlichen Gesellschafter- bzw. Aktionärsbegriff im Zusammenhang mit indirekten Zuschüssen, welche in gerader Linie im Rahmen eines Konzerns erbracht werden, zu untersuchen. Zu prüfen ist insbesondere, ob Zuwendungen durch (nahestehende) Dritte (hier z. B. Grossmuttergesellschaft), ohne entsprechende Gegenleistung, als der Emissionsabgabe unterliegende und damit als steuerbare Zuschüsse gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG zu qualifizieren sind. Das Ergebnis dieser Prüfung wird gleichzeitig die Frage beantworten, ob die vorliegend streitige Verwaltungspraxis (E. 4.2) dem richtig verstandenen Sinn der hier einschlägigen Gesetzesbestimmung gerecht wird.

4.3.1 Die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) hat sich in ihrem Entscheid vom 28. Juni 2005 (veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.125 E. 3c/aa–3c/cc) bereits eingehend mit der Auslegung von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG befasst. Sie hat damals einen Entscheid der ESTV aufgehoben, in welchem diese den Verkauf einer vorher direkt durch den Vater gehaltenen Beteiligung unter ihrem Verkehrswert an eine durch den Sohn beherrschte Gesellschaft im Umfang der daraus resultierenden Bevorteilung der Käuferin der Emissionsabgabe unterworfen hatte. Die SRK hat damals – unter Bezugnahme auf den [von ihr] als klar bezeichneten Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG, den zudem als eindeutig erkannten Willen des Gesetzgebers (vgl. Botschaft des Bundesrates zum Stempelabgabegesetz vom 25. Oktober 1972 [BBl 1972 II 1290]) sowie die Zwecksetzung der Emissionsabgabe als Rechtsverkehrssteuer – erwogen, der Vorteil auf Seiten der kaufenden Gesellschaft könne nicht als Zuschuss bezeichnet werden, da er nicht seitens ihres Inhabers

[d. h. des Sohnes] erfolgt sei. Denn die Begriffe Gesellschafter (bzw. Genossenschafter) seien nicht wirtschaftlich geprägt, sondern zivilrechtlich. Vorbehaltlich einer Steuerumgehung fielen demnach Zuschüsse von Dritten [d. h. in jenem Fall des Vaters] nicht unter die Abgabepflicht gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG. Entsprechend sei die im Merkblatt der ESTV zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (vom Februar 2001 [S-02.141]) behandelte Dreiecksthеorie im Bereich der Emissionsabgabe nicht anwendbar (VPB 69.125 E. 3c/dd).

4.3.2 Dem Gesagten zufolge hat sich die SRK nach eingehender Auslegung der einschlägigen Bestimmung für einen formellen Charakter des Aktionärsbegriffs ausgesprochen. Zwar wendet die ESTV in ihrer Vernehmlassung dagegen ein, es handle sich beim soeben wiedergegebenen Entscheid der SRK nicht um einen « ähnlich gelagerten Fall », wie die Beschwerdeführerin ausführe. Dieser Einwand bleibt allerdings im Übrigen unbegründet. Auch wenn jener Fall eine Konstellation betraf, bei welcher – nach Ansicht der ESTV – die sog. Dreiecksthеorie zur Anwendung kam, wogegen vorliegend ein Fall von indirekten Zuschüssen in gerader Linie aus der Beteiligungskette zu beurteilen ist, ändert dies nichts am erkannten formellen Aktionärsbegriff im erwähnten (SRK-)Entscheid. Dies im Übrigen auch unter Berücksichtigung der Argumentation der ESTV, wonach eine Muttergesellschaft (stets) zumindest ihr « faktisches Einverständnis » dazu geben müsse, dass eine fragliche Leistung an ihrer Stelle durch eine übergeordnete Gesellschaft erbracht werde. Dementsprechend sieht das BVGer (auch) im vorliegenden Fall, d. h. namentlich im Zusammenhang mit indirekten Zuschüssen von nahestehenden Dritten (wie bspw. vorliegend einer « Ur-Grossmuttergesellschaft » an ihre italienische « Ur-Enkelin » über deren Schweizer Muttergesellschaft) keinen Anlass, von diesem formellen Aktionärsbegriff abzuweichen. Insofern erweist sich die hier streitige Verwaltungspraxis der ESTV (auch) hinsichtlich indirekter Zuschüsse als nicht mit Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG vereinbar, weshalb dieser die Anwendung zu versagen ist.

4.3.3 In Anbetracht des Vorerwähnten kann dabei offen bleiben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Wert der Beteiligung der Beschwerdeführerin an ihrer Tochtergesellschaft durch den indirekten Zuschuss (ihrer « Grossmutter ») an die von ihr zu 100 % beherrschte italienischen « Tochter » angestiegen ist (vgl. zu dieser Frage: Jean-Blaise Eckert/Jérôme Piguet, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006 , N 33 zu Art. 5 StG). Denn auch ein allfälliger effektiver Wertanstieg der Beteiligung der Beschwerdeführerin an ihrer « Tochter » könnte nach dem Ausgeführten (E. 4.3.1) keine Emissionsabgabe begründen, zumal der besagte Zuschuss

formell betrachtet nicht durch einen Gesellschafter im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG (hier « Mutter ») erbracht wurde, sondern höchstens durch eine nahestehende Dritte (hier « Grossmutter »). Für solche Konstellationen (d. h. für Konzernverhältnisse in gerader Linie) halten ECKERT und PIGUET dafür, dass eine Besteuerung (ohnehin) nicht auf Stufe der die fragliche Zahlung direkt erhaltenden Gesellschaft zu erfolgen hätte, sondern auf der Stufe der Zwischengesellschaft, welche direkt durch die Gesellschaft, die den Zuschuss geleistet hat, beherrscht wird. Für den Fall – wie (im Prinzip) den vorliegenden – in welchem mehrere Gesellschaften zwischen der Gesellschaft, die eine Zahlung leistet (« Ur-Grossmutter »), und der Direktempfängerin (« Ur-Enkelin ») eingeschaltet seien, wäre nach Ansicht der vorgenannten Autoren (in Binnenverhältnissen) folglich richtigerweise einzig auf Stufe der « Grossmutter » ein Zuschuss im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG zu besteuern, sofern die entsprechende Beteiligung einen Wertzuwachs erfuhr. Nach Meinung dieser Autoren müsste es damit allerdings sein Bewenden haben (ECKERT/PIGUET, a. a. O., N 33 zu Art. 5 StG in fine). Auch wenn darauf wie eingangs dieser Erwägung erwähnt nicht weiter einzugehen ist, kann dennoch festgehalten werden, dass sich die soeben wiedergegebene Lehrmeinung immerhin mit dem hier bestätigten formellen Aktionärsbegriff in Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG vereinbaren liesse.