VPB 59.60

(Entscheid des Bundesrates vom 13. Juni 1994)

Erlass der Emissionsabgabe (Sacheinlagegründung einer Holdinggesellschaft).

Art. 7 Abs. 1 Bst. a und Art. 12 StG.

- Keine Rückwirkung der per 1. April 1993 in Kraft getretenen Gesetzesnovelle vom 4. Oktober 1991. Die Abgabeforderung entsteht bei Aktien mit dem Handelsregistereintrag der Begründung oder Erhöhung der Beteiligungsrechte.

- Der Erlass setzt eine offene oder stille Sanierung der abgabepflichtigen Gesellschaft selbst voraus. Dies trifft bei der Gründung einer Holdinggesellschaft, mit welcher die eingebrachten Beteiligungsgesellschaften saniert werden sollen, nicht zu. Dem Stempelsteuerrecht ist eine konzernmässige Betrachtungsweise fremd; es umschreibt die Erlassvoraussetzungen abschliessend.

Remise du droit d'émission (apport en nature lors de la création d'une société holding).

Art. 7 al. 1 let. a et art. 12 LT.

- Pas d'effet rétroactif de la modification légale du 4 octobre 1991 entrée en vigueur le 1er avril 1993; pour les actions, la créance fiscale prend naissance lors de l'inscription au registre du commerce de la création ou de l'augmentation des droits de participation.

- La remise implique un assainissement ouvert ou tacite de la société à laquelle incombe l'obligation fiscale. Tel n'est pas le cas lors de la création d'une société holding impliquant l'assainissement des sociétés de participations rapportées. Tout concept de concern est étranger à la législation sur les droits de timbre; celle-ci définit exhaustivement les conditions d'une remise.

Condono della tassa di bollo (costituzione di una società holding attraverso conferimento in natura).

Art. 7 cpv. 1 lett. a e art. 12 LTB.

- La modifica del 4 ottobre 1991 della LTB, entrata in vigore il 1° aprile 1993, non ha effetto retroattivo; il credito fiscale sorge, quanto alle azioni, con l'iscrizione nel registro di commercio della costituzione o dell'aumento dei diritti di partecipazione.

- Il condono presuppone il risanamento aperto o tacito della società che deve versare la tassa. Ciò non si verifica attraverso la costituzione di una società holding, concepita per sanare le società di partecipazione apportate. Nel diritto sulla tassa di bollo non vi è il concetto di gruppo di imprese; le condizioni per il condono sono descritte in modo esaustivo.

Zusammenfassung des Sachverhalts

A. Mit öffentlicher Urkunde von Ende 1991 wurde die «X Holding AG» gegründet. Sie bezweckt in der Hauptsache den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmungen, die in der Region Y Bergbahnen und Sportanlagen betreiben. Das Aktienkapital ist eingeteilt in Namenaktien zu Fr. 100.-. Das Aktienkapital ist bar einbezahlt worden, doch soll die Gesellschaft durch «Aktientausch» die Aktienmehrheit mehrerer Firmen übernehmen. Das Umtauschangebot stützte sich auf eine Unternehmensbewertung vom ... 1991.

Zwei Tage später wurde die neue Gesellschaft - unter Hinweis auf die beabsichtigte Sachübernahme - ins Handelsregister eingetragen.

Nach der Gründung wurden der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) die Meldungen gemäss Form. 4 (Abrechnung über die Emissionsabgabe auf Aktien etc.) und 326 (Erklärung über den Wert der Sacheinlagen) eingereicht. Im Begleitbrief wurde darauf hingewiesen, dass für die deklarierte Emissionsabgabe ein Erlassgesuch gestellt werde.

B. Anfangs 1992 reichte die X Holding AG der EStV das angekündigte Erlassgesuch ein und verwies auf die Hintergründe der Gründung. Aus der Begründung:

Die Gründung sei ausschliesslich mittels Sacheinlagen erfolgt. Die Holding sei hier zwar nicht direktes, wohl aber indirektes Sanierungsobjekt; wirtschaftlich gesehen liege eine Sanierung vor. Es gehe hier um ein regionales, übergesellschaftliches Sanierungsvorhaben, wobei seitens der beteiligten Bahnen Opfer gebracht worden seien. Die Bezahlung der Emissionsabgabe würde für sie eine empfindliche Härte bedeuten, da sie ausser dem Halten der Beteiligungen keine Tätigkeit ausübe und somit auch über keine Zahlungsmittel verfüge. Eine Überwälzung auf die Aktionäre sei nicht möglich; sie würde das Sanierungsprojekt gefährden.

Die EStV wies das Erlassgesuch ab. Sie begründete ihren ablehnenden Entscheid im wesentlichen damit, ein Erlass komme grundsätzlich nur dann in Frage, wenn es um die Sanierung der abgabepflichtigen Gesellschaft selbst gehe, was hier nicht der Fall sei.

C. Dagegen erhob die X Holding AG Einsprache bei der EStV. Sie führte aus, bei der Prüfung, ob die Erhebung der Emissionsabgabe im Falle einer offenen oder stillen Sanierung eine offenbare Härte darstelle, sei jeder Fall individuell zu würdigen. In Ergänzung ihrer früheren Vorbringen hielt sie fest, neben ausstehenden bilanziellen Sanierungsmassnahmen seien durch die Gründung einer Holding im Sinne kollektiver Selbsthilfe die Voraussetzungen geschaffen worden, um in der effizienteren Führung der Bahnunternehmungen die Verbesserung der gesamten Ertragslage der Gruppe zu erreichen. Die eingetretenen Verluste bei den Beteiligungsgesellschaften würden in Kürze auf dem Weg der Kapitalherabsetzung ausgeglichen werden, was auch die Holding empfindlich treffe; die Sanierungsverhandlungen der Banken beträfen indes in erster Linie die X Holding AG. Die Höhe des Aktienkapitals habe sich aus dem Aktientausch ergeben. Für die Erlasspraxis dürfe nicht entscheidend sein, ob eine Kapitalherabsetzung/Wiedererhöhung vorliege oder das Kapital so hoch angesetzt werde, dass Verluste ohne Reduktion aufgefangen werden können. Von einer Überbewertung der Sacheinlage könne dennoch nicht gesprochen werden. Mithin müsse eine Sanierung im

wirtschaftlichen Sinne bejaht werden, weshalb - da offensichtlich ein Härtefall vorliege - die Emissionsabgabe zu erlassen sei.

Die EStV hat die Einsprache abgewiesen und die Einwände der X Holding AG als unbegründet abgewiesen.

D. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die X Holding AG Beschwerde beim EFD. Ergänzend zu den Vorbringen in der Einsprache bei der EStV machte sie geltend, gerade im Bereich der formalen Rechtsverkehrssteuern müsse der Härtefall aus wirtschaftlichen Hintergründen betrachtet werden. Die Reduktion des Emissionsabgabesatzes auf 1% bei Fusionen habe nichts mit der Berücksichtigung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu tun. Die kreditgebenden Banken seien nur unter der Voraussetzung zu Forderungsverzichten bereit gewesen, dass eine Gesamtlösung für die Sanierung der betroffenen Bergbahnen möglich sei; dazu sei eine Quasifusion erforderlich gewesen. Mit den durch die Holdinggründung geschaffenen Voraussetzungen stünden Forderungsverzichte von Gläubigern sowie Aktienkapitalherabsetzungen in Millionenhöhe an. Die Holdinggründung wäre ohne den Zwang der wirtschaftlichen Notlage nicht durchgeführt worden. Schliesslich wurde darauf hingewiesen, dass auf den 1. April 1993 die Emissionsabgabe bei Fusionen und fusionsähnlichen Tatbeständen abgeschafft worden sei.

Das EFD wies die Beschwerde ab. Es schloss eine Rückwirkung der am 1. April 1993 in Kraft getretenen neuen Bestimmungen des Stempelsteuerrechts nach Massgabe der anwendbaren Übergangsbestimmungen aus. Es hielt daran fest, dass ein Steuererlass kumulativ eine Sanierung der abgabepflichtigen Gesellschaft und einen offenbaren Härtefall voraussetze. Hinsichtlich des Sanierungsbegriffs gehe das Stempelsteuerrecht von einer anderen Begriffsbestimmung aus als der allgemeine Sprachgebrauch. Gefordert seien Massnahmen, die ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herausführen und seinen Fortbestand sichern sollen. Eine Neugründung stelle nie eine Sanierung in diesem Sinne dar. Die Einwände der X Holding AG vermöchten daran nichts zu ändern; die Bindung an den gesetzlichen Rahmen gehe der Würdigung der persönlichen Verhältnisse des Einzelfalles vor. Das EFD machte im übrigen geltend, der Hinweis auf die noch anstehenden Sanierungsmassnahmen zeige, dass es nie um die Sanierung der Holding selbst gegangen sei und selbst bei den Beteiligungen (Betriebsgesellschaften) die Grundlagen einer Sanierung im Zeitpunkt der Gründung der Holding noch nicht bestanden hätten. Die Vorbringen betreffend die Wahl der Höhe des
Aktienkapitals bezeichnete das EFD als irrelevant, da im Falle eines tieferen Kapitals auf die Gegenleistung für die Sacheinlagen hätte abgestellt werden müssen.

E. Gegen diese Verfügung des EFD erhob die X Holding AG Beschwerde beim Bundesrat und beantragte den Erlass der Emissionsabgabe, eventualiter deren Stundung bis zum 30. April 1995. Sie erneuerte ihre Rechtsauffassung, im vorliegenden Fall liege eine Sanierungsgründung vor, für welche die Emissionsabgabe zu erlassen sei. Das EFD lege den Begriff der stillen Sanierung zu eng aus; vorliegend müsse der Sanierungsbegriff zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erweitert werden. Bei Holdinggesellschaften müsse der Begriff der notleidenden Unternehmung auf den wirtschaftlichen Unternehmensinhalt, das heisst die Gruppe der Gesellschaften, ausgedehnt werden. In der Zwischenzeit liege der konsolidierte Jahresabschluss 1992/93 vor, der im ersten Geschäftsjahr einen konsolidierten Verlust ausweise; dieser entstamme den gesamten Sanierungsleistungen. Die konsolidierte Liquidität sei auf den 30. April 1993 hin immer noch ungenügend gewesen; die flüssigen Mittel vermöchten die Kreditoren und übrigen Schulden bei weitem nicht zu decken. Es liege daher ein offenbarer Härtefall vor.

F. Das EFD verwies in seiner Vernehmlassung auf den angefochtenen Entscheid. Zum Eventualbegehren auf Stundung hielt es fest, für diese würden die gleichen Voraussetzungen gelten wie für den Erlass. Die beantragte konzernmässige Behandlung sei abzulehnen, da das schweizerische Steuerrecht dieser im allgemeinen keine Rechnung trage.

...

Aus den Erwägungen

1. (Formelles, vgl. VPB 57.20)

2. Nach Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 5 Abs. 1 Bst. a der am Gründungstag Ende 1991 massgeblichen Fassung des BG über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) bildet Gegenstand der Emissionsabgabe unter anderem die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften. Die Abgabeforderung entsteht bei Aktien im Zeitpunkt der Eintragung der Begründung oder Erhöhung der Beteiligungsrechte im Handelsregister (Art. 7 Abs. 1 Bst. a StG).

Der Abgabesatz beträgt laut Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten 3% vom Betrag, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufliesst, mindestens aber vom Nennwert. Ein reduzierter Satz von 1% des Betrages, welcher der neuen oder aufnehmenden Gesellschaft als Gegenleistung für die neuen Beteiligungsrechte zufliesst, mindestens aber vom Nennwert, findet unter anderem Anwendung bei Beteiligungsrechten, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Aufspaltungen von Aktiengesellschaften begründet oder erhöht werden (Art. 9 Abs. 1 Bst. a StG). Die Abgabe wird 30 Tage nach der Entstehung der Abgabeforderderung fällig; abgabepflichtig ist die Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 und Art. 11 Bst. c StG).

3. Seit dem Inkrafttreten am 1. April 1993 der Änderung des BG über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1991 sind Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Aufspaltungen von Aktiengesellschaften begründet oder erhöht werden, von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG, AS 1993 224). Nach der Übergangsbestimmung von Art. 53 Abs. 2 StG - die nicht geändert wurde und auch für die Revision vom 4. Oktober 1991 gilt - bleiben die auf den 1. April 1993 ausser Kraft gesetzten Bestimmungen in bezug auf Abgabeforderungen, die vor dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen entstanden sind, auch nach diesem Zeitpunkt anwendbar.

Die Gesetzesnovelle vom 4. Oktober findet daher auf die hier zu beurteilende Frage des Erlasses beziehungsweise der Stundung einer Emissionsabgabe, die sich auf eine am 28. November 1991 ins Handelsregister eingetragene Gesellschaftsgründung bezieht, nicht Anwendung.

4. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass für ihre Gründung grundsätzlich eine Emissionsabgabe von ... Franken geschuldet wird. Streitig ist bloss, ob diese zu erlassen, eventualiter zu stunden ist.

Da sowohl für eine Stundung als auch für den Erlass der Emissionsabgabe die gleichen Voraussetzungen gelten, stellt der erst im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesrat gestellte Eventualantrag auf Stundung der Emissionsabgabe bis zum 30. April 1995 keine unzulässige Klageänderung dar; ein unzulässiges neues Begehren läge erst vor, wenn der Streitgegenstand verändert würde, nicht aber bei einer Änderung wie der vorliegenden. Der Antrag auf Stundung liegt nicht nur im Sachzusammenhang mit jenem auf Erlass, er stellt diesem gegenüber sogar ein Minus dar.

4.1. (Stundung und Erlass der Abgabeforderung bei der offenen oder stillen Sanierung, vgl. VPB 57.20, E. 4.1, S. 195).

4.2. Die Emissionsabgabe ist eine Verkehrssteuer, die an bestimmte, gesetzlich umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft (BGE 115 Ib 235, mit Hinweisen). Den persönlichen Verhältnissen der Betroffenen ist im Rahmen von Art. 12 StG Rechnung zu tragen; diese Bestimmung ist bewusst eng gefasst worden und daher abschliessend (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen BG über die Stempelabgaben vom 25. Oktober 1972, BBl 1972 II 1296 f.; VPB 50.79). Es war nie beabsichtigt, mit Art. 12 StG über die erwähnten Sanierungstatbestände hinaus eine allgemeine Härteklausel einzuführen.

4.3. Das Stempelsteuergesetz geht in Art. 12 von einem anderen Sanierungsbegriff aus als der allgemeine Sprachgebrauch. Die Sanierung wird hier auch enger umschrieben als in anderen Rechtsbereichen.

Als Sanierung gelten hier gemäss der vom Bundesrat mehrfach bestätigten Praxis grundsätzlich nur Massnahmen, die ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herausführen und seinen Fortbestand sichern sollen (VPB 57.20, 50.79 und 44.87, mit weiteren Hinweisen; Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 151 ff. und 49 139 ff., 49 331 ff., 49 445 ff. ).

4.4. Massgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Frage, ob eine Sanierung vorliegt, ist allein der Zeitpunkt der Ausgabe der Aktien, welche die Abgabeforderung begründet. Bereits in diesem Zeitpunkt muss eine Sanierung vorliegen; mit anderen Worten müssen die Massnahmen, die im konkreten Fall die Sanierung bewirken sollen, bereits in rechtlich verbindlicher Weise beschlossen sein. Es genügt nicht, wenn bloss eine oder mehrere Voraussetzungen für eine später durchzuführende Sanierung realisiert werden. Bereits aus diesem Grunde kann die Gründung einer Holding, welche die spätere Sanierung von bei der Gründung zu übernehmenden Betriebsgesellschaften bezweckt - zum Beispiel mittels späterer Kapitalherabsetzungen oder Forderungsverzichten gegenüber den Betriebsgesellschaften - nicht als eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG betrachtet werden.

Abzustellen ist auf die Verhältnisse bei der abgabepflichtigen Gesellschaft selbst, nicht bei deren Tochtergesellschaften. Die von der Beschwerdeführerin geforderte konzernmässige Betrachtungsweise ist dem hier allein anzuwendenden Stempelsteuerrecht fremd.

Angesichts der konstanten Praxis der Bundesbehörden in Sachen Erlass von Emissionsabgaben (zuletzt bestätigt durch den Entscheid des Bundesrates vom 1. April 1992, VPB 57.20) durfte die Beschwerdeführerin diesbezüglich auch nicht mit einer Praxisänderung rechnen. Kurz vor der Gründung der Holding hatte sich zudem der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 23. September 1991 zur parlamentarischen Initiative «Bundesgesetz über die Stempelabgaben. Änderung» gegen die von der Kommission des Nationalrates vorgeschlagene Aufhebung der Emissionsabgabe bei Umstrukturierungen ausgesprochen (BBl 1991 IV 517 bzw. 525). Die Beschwerdeführerin konnte mithin höchstens de lege ferenda auf eine Änderung der Rechtslage hoffen, wobei ihr klar sein musste, dass eine allfällige Revision des StG aufgrund der geltenden übergangsrechtlichen Bestimmungen erst auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts Anwendung finden würde.

Ob sich eine Gesamtsanierung der Bergbahnen der Region, die ein Mitmachen aller Betroffener, insbesondere wesentliche Opfer derselben, erforderte, und die erforderlichen Forderungsverzichte von Gläubigern auch auf einem anderen Weg hätten realisieren lassen, ist hier ohne Belang. Ein allfälliger Irrtum über die Frage der Besteuerung stellte einen nicht zu beachtenden Motivirrtum dar (vgl. BGE 102 Ib 21 ff.).

4.5. Die Beschwerdeführerin fordert vom Bundesrat eine einzelfallbezogene, ganzheitliche Betrachtungsweise. Wie bereits dargelegt (vgl. vorne E. 4.1-4.4), lässt indes die Stempelsteuergesetzgebung für die Einführung dieses zusätzlichen Kriteriums keinen Raum.

4.6. Ist mithin bereits die erste der beiden Voraussetzungen von Art. 12 StG nicht erfüllt, so braucht nicht mehr geprüft zu werden, ob die Erhebung der Emissionsabgabe eine offenbare Härte bedeutete. Ebenso ist ohne Belang, dass die Gesellschaft zurzeit als wesentliche Aktiven nur über Beteiligungen verfügt;

auch Holdinggesellschaften haben sich - wie alle Aktiengesellschaften - die für die Regelung ihrer Verpflichtungen nötigen finanziellen Mittel zu besorgen.

5. Der angefochtene Entscheid des EFD verletzt somit kein Bundesrecht. Er beruht auch nicht auf unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und ist nicht unangemessen (Art. 49 VwVG). Die Beschwerde ist daher abzuweisen...

Dokumente des Bundesrates