VPB 64.78

(Entscheid des Bundesrates vom 20. Dezember 1999)

Art. 12 StG. Erlass der Emissionsabgabe. Rechtsstellung der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU, vorliegend Seilbahn).

- Art. 12 StG ist eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach jede Ausgabe von Beteiligungsrechten an inländischen Aktiengesellschaften der Emissionsabgabe unterliegt, und daher restriktiv auszulegen.

- Diese Bestimmung stellt kein Mittel der Wirtschaftsförderung dar und erlaubt insbesondere keine spezielle Behandlung der KMU.

- Eine Sanierung rechtfertigt den Erlass der Emissionsabgabe nur, wenn sie bei der abgabepflichtigen Gesellschaft selbst vorgenommen wurde, das heisst bei dieser Gesellschaft Verluste - z.B. durch Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung oder Forderungsverzichte - so weit eliminiert werden, dass keine Überschuldung mehr vorliegt.

- Liegt keine offene oder stille Sanierung der abgabepflichtigen Gesellschaft vor, braucht nicht geprüft zu werden, ob die Erhebung der Emissionsabgabe für diese eine offenbare Härte bedeutet.

Art. 12 LT. Remise du droit de timbre d'émission. Statut des petites et moyennes entreprises (PME, en l'espèce téléphérique).

- L'art. 12 LT est une exception au principe selon lequel toute émission de droits de participation à des sociétés anonymes suisses est soumise au droit de timbre d'émission et il doit dès lors être interprété de manière restrictive.

- Cette disposition ne constitue pas un moyen de promotion économique et ne permet en particulier aucun traitement particulier des PME.

- Un assainissement ne justifie une remise du droit de timbre d'émission que s'il concerne la société contribuable, c'est-à-dire que les pertes de cette société sont éliminées - par exemple, par une réduction du capital-actions suivie d'une augmentation ou par des abandons de créances - de sorte qu'il n'y a plus de surendettement.

- S'il n'y a pas d'assainissement ouvert ou tacite de la société contribuable, il n'est pas nécessaire d'examiner si la perception du droit d'émission a pour celle-ci des conséquences manifestement rigoureuses.

Art. 12 LTB. Condono della tassa di bollo. Statuto giuridico delle piccole e medie imprese (PMI, nella fattispecie una funivia).

- L'art. 12 LTB è un'eccezione al principio secondo cui ogni emissione di diritti di partecipazione a società anonime svizzere è soggetta alla tassa di bollo e va quindi interpretato in modo restrittivo.

- Tale disposizione non costituisce un mezzo di promozione economica e non permette un trattamento speciale delle PMI.

- Un risanamento giustifica il condono della tassa di bollo unicamente se concerne la società contribuente, quindi se vengono eliminate le perdite di tale società al punto che non vi è più un indebitamento eccessivo. Il risanamento può avvenire ad esempio attraverso una diminuzione di capitale ed un susseguente nuovo aumento oppure attraverso la rinuncia a crediti.

- Se non vi è un risanamento aperto o tacito della società contribuente, non occorre verificare se la riscossione della tassa di bollo ha per tale società conseguenze chiaramente troppo pesanti.

A. Mit Beschluss vom 29. November 1994 bestätigte das Bezirksgericht S. den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung, welchen die A. AG (Betreiberin einer Bergbahn) mit ihren Gläubigern abgeschlossen hatte. Nach durchgeführter Nachlassliquidation wurde die A. AG im Handelsregister des Kantons X. gelöscht.

Im Rahmen dieser Nachlassliquidation erwarb die B. AG aufgrund eines Kaufvertrages vom 15. Mai 1995 mit den Gläubigern der A. AG die Anlagen dieser Gesellschaft (Land und Rechte, Gebäude, technische Einrichtungen, insbesondere Transportanlagen und Restaurationsbetrieb). Die B. AG war eine seit längerer Zeit inaktive Gesellschaft, welche von ihren Aktionären im Hinblick auf die erwähnte Übernahme reaktiviert wurde. Ursprünglicher Zweck der B. AG war die dauernde Verwaltung von Beteiligungen, der Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit elektronischen Geräten sowie damit zusammenhängende Dienstleistungen. Das Aktienkapital betrug Fr. 50 000.-, eingeteilt in 50 Inhaberaktien zu Fr. 1000.-.

Mit öffentlicher Urkunde vom 23. Mai 1995 wurden die Statuten der B. AG geändert. Der Sitz der Gesellschaft wurde verlegt und die Firma in C. AG geändert. Die Zweckumschreibung wurde geändert in: Betrieb der Seilbahnanlagen (...) sowie Erbringung der damit zusammenhängenden Dienstleistungen. Die Sitzverlegung sowie die damit verbundenen Statutenänderungen wurden in der Folge ins Handelsregister des Kantons X. eingetragen.

Mit Statutenänderung vom 12. März 1996 wurde sodann das Aktienkapital auf Fr. 500 000.- erhöht; es ist nun eingeteilt in 50 000 voll liberierte Namenaktien zu Fr. 10.-. Die Kapitalerhöhung wurde ebenfalls ins Handelsregister eingetragen.

B. Am 23. Januar 1995 schilderte der Rechtsvertreter der A. AG der Eidgenössischen Steuerverwaltung den bei ihr festgestellten Sanierungsbedarf, insbesondere für Gondelbahn und Skilifte. Bei einem erforderlichem Eigenkapital von 7 bis 8 Millionen Franken ergäben sich Emissionsabgaben von Fr. 210 000.- bis Fr. 240 000.-. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wurde um Mitteilung ersucht, ob sie bereit wäre, bei einer solch stillen Sanierung auf die Emissionsabgabe zu verzichten. Eine entsprechende Sanierung kam allerdings nicht zustande.

Ein konkretes Erlassgesuch stellte dagegen am 21. Juni 1996 die C. AG in Bezug auf die Emissionsabgabe von Fr. 9000.-, den die Kapitalerhöhung vom 12. März 1996 von Fr. 50 000.- auf Fr. 500 000.- ausgelöst hatte (Emissionsabgabe von 2% des Erhöhungsbetrages). Sie machte geltend, die Banken hätten ihre Forderungen von ungefähr 5 Millionen Franken auf ungefähr 1,9 Millionen Franken reduziert und die Aktionäre der B. AG der C. AG ungefähr 1,5 Millionen Franken zur Verfügung gestellt. Die Banken hätten aber eine Kapitalerhöhung auf 500 000 Franken gefordert, welche dann auch durchgeführt und durch Verrechnung mit einem Aktionärsdarlehen liberiert worden sei. Damit sei die Sanierung des Unternehmens ermöglicht worden.

Mit Brief vom 8. August 1996 antwortete die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass ein Erlass der Emissionsabgabe nur in Frage komme, wenn die Entstehung der Abgabeforderung auf Massnahmen zurückzuführen sei, die zwecks Reduktion von Verlusten durchgeführt worden seien. Da keine Sanierung der sanierungsbedürftigen Gesellschaft selbst vorliege, seien die Voraussetzungen für den Erlass der Emissionsabgabe nicht erfüllt.

Die C. AG erklärte sich am 6. September 1996 mit dieser Auslegung von Art. 12 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) nicht einverstanden. Beim Entscheid, ob ein Erlass der Emissionsabgabe möglich sei, dürften Sanierungen, in welchen eine Auffanggesellschaft verwendet werde, nicht anders behandelt werden als jene Fälle, bei welchen die sanierungsbedürftige Gesellschaft selbst saniert werde.

C. Daraufhin erliess die Eidgenössische Steuerverwaltung am 25. März 1997 einen einsprachefähigen Entscheid. Sie hielt daran fest, dass nach Art. 12 StG ein Erlass der Emissionsabgabe nur in Frage komme, wenn die Sanierung bei der abgabenpflichtigen Gesellschaft selbst vorgenommen werde, das heisst bei der notleidenden Gesellschaft aufgelaufene Verluste durch geeignete Massnahmen (z. B. Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung, Forderungsverzichte) soweit eliminiert würden, dass keine Überschuldung mehr vorliege. Diese Auslegung von Art. 12 StG finde ihre Stütze auch in Art. 17 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben (StV, 641.101), der die Beseitigung bestehender Verluste fordere.

D. Am 28. April 1997 erhob die C. AG bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung Einsprache gegen deren Entscheid vom 25. März 1997.

Zweck der Einsprache sei es, dahingehend eine Praxisänderung zu erwirken, dass der Erlass der Emissionsabgabe auch bei Sanierungen über Auffanggesellschaften gewährt werde. Vom wirtschaftlichen Tatbestand her rechtfertige sich eine unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Methoden von Sanierungen nicht. Mit der Möglichkeit des Erlasses der Emissionsabgabe bei stillen Sanierungen habe der Gesetzgeber - wie dies auch bei Sanierungen über Auffanggesellschaften zutreffe - ebenfalls auf wirtschaftliche Vorgänge abgestellt, die in mannigfaltiger Weise ausgestaltbar seien. Art. 12 StG schliesse daher den Erlass der Emissionsabgabe vorliegend nicht aus.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wies die Einsprache am 10. Februar 1998 ab und legte dabei vorerst die von der Einsprecherin unbestrittenen Voraussetzungen für die Erhebung der Emissionsabgabe dar.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hielt an ihrer Auslegung von Art. 12 StG fest. Ein Erlass der Emissionsabgabe komme nur in Frage, wenn die Sanierung bei der abgabenpflichtigen Gesellschaft selbst vorliege, das heisst deren Weiterexistenz gesichert werden solle. Dies sei hier von vornherein nicht der Fall, weil die von der Einsprecherin als Sanierung deklarierte Kapitalerhöhung nicht bei der notleidenden A. AG, deren Zweck nach der Eintragung der Nachlassliquidation ins Handelsregister nur noch darin bestanden habe, ihre Liquidation durchzuführen, sondern bei der C. AG durchgeführt worden sei.

«Sanierung» sei ein auslegungsbedürftiger unbestimmter Gesetzesbegriff. Aus der Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 25. Oktober 1972 (BBl 1972 II 1296 ff.; im Folgenden Botschaft) ergebe sich, dass Art. 12 StG als Ausnahmebestimmung von der Regel, wonach jede Ausgabe von Beteiligungsrechten an inländischen Aktiengesellschaften der Emissionsabgabe unterliegt, bewusst eng und abschliessend gefasst worden sei. Die Bestimmung ziele nur darauf ab, Massnahmen von der Erhebung der Emissionsabgabe zu entlasten, welche den Fortbestand der sanierungsbedürftigen Gesellschaft und nicht generell Massnahmen, welche die Weiterführung des Betriebes sichern sollen. Diese Auslegung stehe im Einklang mit Lehre und Rechtsprechung und stelle, da nicht Gleiches ungleich behandelt worden sei, auch keine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes dar.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung machte weiter geltend, dass die Einsprecherin im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung unterkapitalisiert gewesen sei und der Erlass der Emissionsabgabe auch aus diesem Grunde hätte verweigert werden müssen. Eine Unterkapitalisierung liege vor, wenn das Aktienkapital kumulativ nicht wenigstens 1/5 der Immobilienwerte, 1/2 des sonstigen Anlagevermögens und 1/7 des Umlaufvermögens betrage. Angesichts der aufgeführten Aktiven gemäss Bilanz per 31. Mai 1996 der Sportbahnen C. AG, die einen Verlust von 91 297.43 Franken ausgewiesen habe, wäre ein Aktienkapital von rund 800 000 Franken erforderlich gewesen.

F. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die C. AG (im Folgenden Beschwerdeführerin) am 11. März 1998 Beschwerde beim Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) und beantragte, das Erlassgesuch zu bewilligen und den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben.

Die Beschwerdeführerin verlangte von den zuständigen Behörden erneut eine Änderung der Erlasspraxis. Die geltende Praxis, welche den Erlass der Emissionsabgabe bei einer Sanierung über eine Auffanggesellschaft ausschliesse, sei mit einer vertieften Auslegung von Art. 12 StG nicht vereinbar. Der Wortlaut von Art. 12 StGB stehe einer Praxisänderung nicht entgegen, und es fehle eine genügende Begründung, weshalb dem Begriff «Sanierung» bei Art. 12 StG eine vom allgemeinen Sprachgebrauch abweichende Bedeutung zukommen solle. Auch aufgrund einer teleologischen Auslegung dränge sich eine Praxisänderung auf. Es könne nicht der Sinn des Gesetzes sein, falsche Strukturen zu zementieren, sondern Unternehmungen zu erhalten. Die Behauptung der Eidgenössischen Steuerverwaltung, dass die Sanierung keine Verluste beseitigt habe, sei unzutreffend; die effektiven Verluste seien wesentlich höher gewesen als die nach Fortführungswerten berechnete Summe von knapp 1 000 000 Franken. Auch der Vorwurf der Unterkapitalisierung werde zurückgewiesen, da die stillen Reserven zu berücksichtigen seien. Wirtschaftliche Gesichtspunkte dürften nicht ausschliesslich da angewendet werden, wo es fiskalischen Zwecken diene.

G. Am 2. Juni 1999 wies das EFD die Beschwerde ab.

Das EFD führte aus, dass der Erlass einer Emissionsabgabe an zwei kumulativ zu erfüllende Bedingungen geknüpft sei, einen Tatbestand der offenen oder stillen Sanierung sowie eine offenbare Härte für die abgabenpflichtige Gesellschaft. Eine Sanierung stelle begriffsnotwendig die Deckung von Verlusten voraus.

Da die A. AG bereits im Handelsregister gelöscht worden sei, habe eine solche Sanierung bei dieser Gesellschaft nicht mehr durchgeführt werden können.

Die Stempelsteuergesetzgebung gehe von einem anderen Sanierungsbegriff aus als der allgemeine Sprachgebrauch. Der Sanierungsbegriff sei enger umschrieben als in anderen Rechtsgebieten; gefordert sei, dass ein Unternehmen aus einer Krisensituation herausgeführt und dessen Fortbestand unter Wahrung der wirtschaftlichen Identität gesichert werden soll. Die

Gründung einer Auffanggesellschaft, welche bloss die wirtschaftlich noch interessanten Teile einer Unternehmung übernehme und weiterführe, falle nicht unter diesen Sanierungsbegriff. Die C. AG hätten nur Teile der Vermögenswerte der A. AG zum Liquidationswert und unter Anrechnung der Grundpfandrechte erworben, nachdem die Gläubiger und Aktionäre auf einen erheblichen Teil der Forderungen beziehungsweise vollumfänglich auf ihr eingelegtes Kapital verzichtet hätten. Damit bestehe weder eine juristische noch eine wirtschaftliche Identität der beiden Gesellschaften.

Offenbar sei mit der von den Banken geforderten Kapitalerhöhung eine durch die Übernahme entstandene Unterkapitalisierung ausgeglichen worden. Von Anfang an unterkapitalisierte Gesellschaften sollen sich nicht auf diese Weise später das erforderliche Kapital unter Umgehung der Emissionsabgabe beschaffen können. Dass bei der C. AG selbst eine Sanierung durchgeführt worden sei, werde nicht behauptet. Aber selbst wenn die C. AG sanierungsbedürftig gewesen wäre, hätten allein mit der vorgenommenen Kapitalerhöhung keine Verluste ausgeglichen werden können.

Der Gesetzgeber habe mit Art. 12 StG nicht beabsichtigt, im Sinne einer einzelfallbezogenen ganzheitlichen Betrachtung eine allgemeine Härtefallregelung einzuführen. Ob ein Härtefall vorgelegen hätte, könne daher hier offenbleiben.

H. Gegen den Beschwerdeentscheid des EFD erhob die C. AG am 2. Juli 1999 Beschwerde beim Bundesrat und beantragte erneut, das Erlassgesuch zu bewilligen und den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben.

Da dem Erlass der Emissionsabgabe die Idee der Opfersymmetrie zugrunde liege, sei die angefochtene Praxis zu Art. 12 StG widersinnig. Wo Aktionäre ihr ganzes Kapital, Gläubiger grosse Teile ihrer Darlehen und Gemeinden ihre Einschüsse abschrieben und neue Kräfte bereit seien, die nötigen Beträge einzuzahlen, um in einer von wirtschaftlichen Schwierigkeiten geplagten Region eine Unternehmung mit allen Arbeitsplätzen zu sichern, solle der Bund nicht - über eine unsinnige Differenzierung des Sanierungsbegriffes - noch eine Emissionsabgabe beziehen. Die Beschwerdeführerin habe sämtliche Aktiven der A. AG übernommen. Die angefochtene Praxis behindere den notwendigen Strukturwandel, insbesondere im Bereich der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU).

Der Bundesrat werde aufgefordert, die Interessen der KMU und die fiskalischen Interessen des Bundes gegeneinander abzuwägen.

I. Mit Vernehmlassung vom 16. September 1999 beantragte das EFD unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde.

Von einem Opfer der Beschwerdeführerin beziehungsweise der wirtschaftlichen Eigentümer könne nicht gesprochen werden, wenn neue Kräfte lediglich Vermögenswerte zum Liquidationswert übernähmen.

Im Übrigen habe der Bundesrat in einem Beschwerdeentscheid vom 13. Juni 1994 die Gründung einer Holdinggesellschaft zwecks Sanierung von Tochtergesellschaften ebenfalls nicht als Sanierung im Sinne von Art. 12 StG behandelt und damit die von der Beschwerdeführerin geforderte Praxisänderung sogar im engeren rechtlichen und wirtschaftlichen Konzernverhältnis abgelehnt.

K. In ihren Schlussbemerkungen vom 7. Oktober 1999 machte die Beschwerdeführerin noch einmal geltend, dass es letztlich um die politische Frage gehe, ob der Bundesrat gewillt sei, die Strukturbereinigungen bei den KMU zu unterstützen. Die geforderte Praxisänderung sei ohne Änderung der StV möglich, weil - wie die Eidgenössische Steuerverwaltung selbst festhalte - Art. 12 StG bezwecke, die Sanierung ganzer Unternehmungen zu ermöglichen.

Aus den Erwägungen:

1.1. Der angefochtene Beschwerdeentscheid des EFD stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. April 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) dar. Da gegen Verfügungen über den Erlass oder die Stundung geschuldeter Abgaben die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht ausgeschlossen ist (Art. 99 Bst. g des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, Bundesrechtspflegegesetz [OG], SR 173.110), kann die angefochtene Verfügung mit Verwaltungsbeschwerde beim Bundesrat angefochten werden (Art. 39a und Art. 40 StG in Verbindung mit Art. 44 und Art. 72 ff. VwVG; siehe VPB 63.81, VPB 61.95, VPB 59.60, VPB 57.43 und VPB 57.20).

1.2. Die Beschwerdeführerin ist durch den Beschwerdeentscheid, welcher ihre Verpflichtung zur Bezahlung einer Emissionsabgabe im Betrage von 9000 Franken zuzüglich Zinsen bestätigt, berührt und hat im Sinne von Art. 48 Bst. a VwVG ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Abänderung.

1.3. Da der erhobene Kostenvorschuss von 800 Franken rechtzeitig bezahlt wurde (Art. 63 Abs. 4 VwVG), ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten (Art. 50 ff. VwVG).

Streitgegenstand

2. Strittig ist die Auslegung von Art. 12 StG. Zu prüfen ist, ob diese Bestimmung den Erlass der Emissionsabgabe auch im vorliegenden Fall der Kapitalerhöhung einer Auffanggesellschaft rechtfertigt, welche im Anschluss an die Übernahme von Aktiven einer sich in Nachlassliquidation befindlichen Gesellschaft erfolgte.

Nicht strittig ist, dass die Kapitalerhöhung von 50 000 Franken auf 500 000 Franken nach Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 sowie den Art. 5 Abs. 1 Bst. a, Art. 7 Abs. 1 Bst. a und Art. 8 StG die Abgabeforderung von 9000 Franken (nach dem damaligen Abgabesatz von 2%) entstehen liess.

Erlass der Emissionsabgabe

3.1. 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 kann nur im engen, von Art. 12 StG gesteckten Rahmen Rechnung getragen werden. Die Stundung und der Erlass der Emissionsabgabe ist in Art. 12 StG abschliessend geregelt (VPB 50.79). Es war nie beabsichtigt, mit Art. 12 StG eine allgemeine Härteklausel einzuführen.

3.2. Die Emissionsabgabe kann gemäss Art. 12 StG gestundet oder erlassen werden, wenn die Erhebung der Abgabe bei der

offenen oder stillen Sanierung (unter anderem) einer Aktiengesellschaft eine offenbare Härte bedeuten würde. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass die beiden Voraussetzungen «offene oder stille Sanierung einer Aktiengesellschaft» und «offenbare Härte» (welche die Bezahlung der Emissionsabgabe für die Gesellschaft bedeuten würde) kumulativ erfüllt sein müssen (VPB 59.60 und VPB 57.20). Ist bereits die eine Voraussetzung nicht erfüllt, braucht nicht mehr untersucht zu werden, ob allenfalls die zweite Voraussetzung erfüllt wäre.

3.3. Die Regelung des Erlasses der Emissionsabgabe knüpft an jene des aufgehobenen Bundesgesetzes vom 15. Februar 1921 betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben an (BS 6 126). Dieses Bundesgesetz kannte die gleichen wesentlichen Voraussetzungen, nämlich eine Sanierung und eine offenbare Härte für die abgabenpflichtige Gesellschaft, machte den Erlass aber von eng umschriebenen Sanierungsvorgängen abhängig. Diese Einschränkungen wurden mit dem Erlass von Art. 12 StG fallen gelassen, der Eidgenössischen Steuerverwaltung dafür aber ausdrücklich ein weiterer Anwendungsspielraum eingeräumt (siehe Botschaft des Bundesrates, a.a.O., S. 1285).

Begriff der Sanierung im Sinne von Art. 12 StG / Praxis des Bundesrates

4.1. Nach der Praxis des Bundesrates zu Art. 12 StG liegt eine offene Sanierung vor, wenn das Aktienkapital zwecks Eliminierung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend wieder erhöht wird. Bei stillen Sanierungen setzt der Bundesrat voraus, dass Verluste der Gesellschaft mittels Forderungsverzichten oder à-fonds-perdu-Beiträgen der Aktionäre gedeckt werden. Die Mittelbeschaffung muss allerdings nach aussen - mithin auch für die Steuerbehörden - erkennbar zum Zwecke der Weiterexistenz eines notleidenden Unternehmens erfolgt sein (VPB 57.20, mit weiteren Hinweisen). Wie im Bereich der direkten Bundessteuer (BGE 115 Ib 269; Die Praxis [Pra] 1990 Nr. 57 S. 202 ff.) können somit Sanierungen an sich auch dann zu einem Erlass der Emissionsabgabe führen, wenn sie nicht auf dem Wege der Kapitalherabsetzung und Wiedererhöhung des Grundkapitals, sondern mittels Forderungsverzichten oder von à-fonds-perdu-Zuschüssen von Aktionären durchgeführt wurden.

Ist indes beabsichtigt, ein Unternehmen zu liquidieren, geht es nicht um die Fortführung der wirtschaftlichen Tätigkeit des Betriebes, so dass ein Erlass der Emissionsabgabe nicht in Frage kommt.

Eine Sanierung dient dazu, die wirtschaftliche Krisensituation mittels Beseitigung von Verlusten zu überwinden und die Unternehmung auf den Weg der Rentabilität (zurück) zu führen. Nur diesfalls kann von der Sicherung des Fortbestandes der Unternehmung gesprochen werden. Handlungen, welche nur kurz greifen und die wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmung nicht auch längerfristig abzusichern vermögen, gelten nicht als Sanierung im Sinne von Art. 12 StG (Entscheid des Bundesrates vom 27. September 1999 i.S. T. gegen das EFD; siehe auch VPB 44.87 E. 5). Dient ein Forderungsverzicht nicht hauptsächlich der Gesundung und Fortführung der Unternehmung, sondern zum Beispiel der Befriedigung von Drittgläubigern, liegt nach Art. 12 StG keine Sanierung vor.

Art. 12 StG stellt eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass jede Ausgabe von Beteiligungsrechten an inländischen Aktiengesellschaften der Emissionsabgabe unterliegt. Aus diesem Grunde - wie auch um Rechtsungleichheiten zu vermeiden - ist Art. 12 StG restriktiv auszulegen.

4.2. Abzustellen ist auf die Verhältnisse bei der abgabenpflichtigen Gesellschaft selbst. Der Bundesrat lehnte seit jeher eine konzernmässige Betrachtungsweise ab (siehe VPB 57.20).

Zu beurteilen ist jeweils ein konkreter Stempelsteuertatbestand. Ohne Belang ist, ob sich das Sanierungsziel auch auf eine andere, steuerlich allenfalls günstigere Weise hätte realisieren lassen (siehe VPB 57.20).

Massgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Frage, ob eine Sanierung vorliegt, ist der Zeitpunkt der Ausgabe der Aktien, welche die Abgabenforderung begründet.

4.3. Der Begriff der Sanierung nach Art. 12 StG deckt sich nicht mit dem allgemeinen Sprachgebrauch. Er unterscheidet sich auch vom Sanierungsbegriff in anderen Rechtsbereichen.

Den Tatbestand der Sanierung erfüllen stempelsteuerrechtlich wie dargelegt (siehe vorne, E. 4.1) nur Massnahmen, die ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herausführen und seinen Fortbestand sichern sollen (VPB 44.87, VPB 50.79 und VPB 57.20, mit weiteren Hinweisen; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 49 139 ff., 49 331 ff., 49 445 ff. und 55 151 ff.).

Praxisänderung?

5.1. Die Beschwerdeführerin fordert vom Bundesrat eine einzelfallbezogene, den wirtschaftlichen Tatbestand ganzheitlich erfassende Betrachtungsweise, in welcher die Interessen der Beschwerdeführerin als Vertreterin der in besonderer Weise mit Strukturproblemen belasteten kleinen und mittleren Unternehmen gegenüber den fiskalischen Interessen des Bundes abzuwägen seien. Die Praxis betreffend den Erlass der Emissionsabgabe bei Sanierungen sei dahingehend zu ändern, dass auch Sanierungen über Auffanggesellschaften unter Art. 12 StG subsumiert würden.

Streitgegenstand bildet dabei allein die Auslegung von Art. 12 StG (siehe vorne, E. 2).

5.2. Da die vom Bundesrat in seiner Beschwerdepraxis bei der Auslegung von Art. 12 StG entwickelten Grundsätze (siehe vorne, E. 4) durch die vorliegende Beschwerde nicht ernsthaft in Frage gestellt werden konnten, hält der Bundesrat an diesen fest.

Da die Steuerbehörden bereits beim Erlass von Art. 12 StG davon ausgingen, dass der Sanierungstatbestand bei der abgabenpflichtigen Gesellschaft selbst vorhanden sein muss, ist ohne Belang, dass rein grammatikalisch auch eine andere Auslegung möglich wäre. Auch die teleologische Auslegung (des Stempelsteuerrechts) führt zu keinem anderen Ergebnis.

Wie das EFD zu Recht festgehalten hat, stellt Art. 12 StG kein Mittel der Wirtschaftsförderung dar. Auch in seiner Botschaft vom 26. März 1997 zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (BBl 1997 II 1164 ff.), in welcher auf die Notwendigkeit der Stärkung der KMU hingewiesen wird, verzichtete der Bundesrat darauf, im Bereich des Erlasses der Emissionsabgabe Massnahmen zugunsten der KMU vorzuschlagen (hinsichtlich der damals hängigen parlamentarischen Vorstösse siehe BBl 1997 II 1172 ff.).

5.3. Zu prüfen ist daher allein, ob bei der Beschwerdeführerin selbst der Tatbestand der Sanierung im Sinne von Art. 12 StG erfüllt ist.

Kapitalerhöhung der Beschwerdeführerin als Sanierung dieser Gesellschaft?

6. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob der Tatbestand der Sanierung im Sinne von Art. 12 StG bei der Beschwerdeführerin erfüllt ist. Nur falls Letzteres bejaht wird, stellt sich im Weiteren die Frage, ob die Erhebung der Abgabe für die Beschwerdeführerin eine offenbare Härte darstellte.

6.1. Gemäss Sachverhaltsdarstellung im angefochtenen Entscheid hat die B. AG, welche in der Folge ihre Firma in C. AG änderte, einen Teil der Aktiven, gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift sämtliche Aktiven der A. AG in Nachlassliquidation übernommen; Passiven wurden nicht übernommen.

Voraussetzung für diese Übernahme bildeten Forderungsverzichte von Gläubigern (Banken, Gemeinde usw.) sowie die Bereitschaft der Aktionäre der Beschwerdeführerin, die von den Banken geforderte Kapitalerhöhung auf 500 000 Franken durchzuführen.

Die Forderungsverzichte und die Kapitalerhöhung erfolgten im Rahmen eines Gesamtkonzepts, welches den weiteren Betrieb der übernommenen Anlagen der A. AG in Nachlassliquidation sicherstellen sollte. An dieser Tatsache ändert auch der Umstand nichts, dass die Kapitalerhöhung nicht unmittelbar nach der Übernahme erfolgte, sondern erst rund 10 Monate später.

6.2. Für die Beurteilung der Frage, ob diese Kapitalerhöhung eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG darstellte, ist ohne Belang, ob sämtliche oder bloss der wesentliche Teil der Aktiven der A. AG in Nachlassliquidation übernommen worden ist, und es kann daher offen gelassen werden, ob die Beschwerdeführerin den entsprechenden Nachweis erbracht hat.

Im Übrigen ist die Kapitalerhöhung der C. AG von 50 000 Franken auf 500 000 Franken vom 12. März 1996 am 19. März 1996 in das Handelsregister des Kantons X. eingetragen worden, als die A. AG in Nachlassliquidation im Handelsregister noch nicht gelöscht war.

6.3. Die Beschwerdeführerin hat beantragt, die wegen der Übernahme der Anlagen der A. AG in Nachlassliquidation durchgeführte Kapitalerhöhung wegen des Sachzusammenhangs mit der Sanierung dieser Gesellschaft im Sinne einer Gesamtbetrachtung ebenfalls als Sanierungsmassnahme im Sinne von Art. 12 StG zu behandeln.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung und das EFD haben demgegenüber geltend gemacht, dass die blosse Übernahme der wirtschaftlich noch interessanten Teile eines Unternehmens zum Liquidationswert durch eine Auffanggesellschaft grundsätzlich keine erlassfähige Sanierung darstelle. Es sei nicht Zweck des Erlasses der Emissionsabgabe, Kapitalerhöhungen zu erleichtern, welche anlässlich solcher Übernahmen erfolgten.

6.4. Der Bundesrat schliesst sich dieser Beurteilung durch die Vorinstanzen an. Die zwecks Mittelbeschaffung erfolgende Kapitalerhöhung einer Auffanggesellschaft, welche aus einer Liquidation Anlagewerte übernommen hat, stellt keine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG dar. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Übernahme in einem Sachzusammenhang zur Sanierung der A. AG stand und allenfalls Möglichkeiten bestanden hätten, die Gesamtsanierung so zu gestalten, dass bei einer Wiederaufstockung des Aktienkapitals ein Erlass der Emissionsabgabe möglich gewesen wäre.

Wie bereits erwähnt liegt der Zweck von Art. 12 StG darin, mit dem Erlass der Emissionsabgabe Sanierungen zu erleichtern, bei welchen der Fortbestand der Unternehmung und der Weiterbetrieb der Unternehmung gesichert werden soll. Deshalb kommt ein Erlass der Emissionsabgabe nur für die Ausgabe von Beteiligungsrechten in Frage, für welche die notleidende Gesellschaft selbst abgabenpflichtig ist.

Nicht bezweckt wird ein genereller Erlass der Emissionsabgabe bei der Ausgabe von Beteiligungsrechten, welche in einem irgendwie gearteten Sachzusammenhang zu Sanierungen stehen, zum Beispiel bei der Gründung oder bei Kapitalerhöhungen von Auffanggesellschaften. Ein solcher Erlass ist jedenfalls dann ausgeschlossen, wenn sich die Sanierung - wie dies hier der Fall war - ohne weiteres bei der ursprünglich sanierungsbedürftigen Gesellschaft selbst hätte realisieren lassen.

6.5. Bei dieser Sachlage kann offen gelassen werden, ob die Beschwerdeführerin unterkapitalisiert war und ob der Erlass der Emissionsabgabe auch aus diesem Grunde hätte verweigert werden müssen.

7. 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