

JAAC 65.102

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 4. Mai 2001 i.S. P. Genossenschaft [SRK 2000-105]

*Droit de timbre de négociation (art. 13 al. 1 et 2 et art. 14 al. 1 let. b LT).
Exonération du droit de négociation sur les titres. Reprise de l'actif et
du passif selon l'art. 181 CO («unechte Fusion»).*

*- Dans le cas d'une reprise de l'actif et du passif (art. 181 CO) et d'une
utilisation des titres comme apports en nature en vue d'augmenter
le capital d'une société anonyme, il y a transfert à titre onéreux de la
propriété des titres à la société. Un transfert formel, qui ne modifie en
rien les données économiques, n'échappe pas à l'imposition. La question
de savoir si l'apporteur peut encore disposer économiquement, par la
suite, de la fortune investie n'est pas déterminante (consid. 4).*

*- Aux termes de l'art. 14 al. 1 let. b LT, les apports de titres servant
à la libération d'actions ne sont pas soumis au droit de négociation.
Par contre, lorsque des engagements envers des tiers sont repris en
même temps, avec le passif de la société absorbée, il y a contre-valeur
et transfert de propriété à titre onéreux soumis au droit de timbre de
négociation. En effet, le législateur a voulu limiter l'exonération à la
part des titres qui a servi à la libération des actions (soit l'excédent de
liquidation), et non à celle qui constitue la contre-valeur pour la reprise
de dettes de tiers ou l'obtention d'une note de crédit. Confirmation de la
jurisprudence et de la pratique administrative (consid. 2b et consid. 5).*

*- La notion d'engagement envers des tiers doit être interprétée de
manière extensive. Les provisions correspondant au capital de
couverture d'une société d'assurances constituent des engagements
envers des tiers. Peu importe que les créances en cause ne soient pas
échues (consid. 6).*

**Umsatzabgabe (Art. 13 Abs. 1 und 2 sowie Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG).
Befreiung von der Abgabe auf Urkunden. Übernahme der Aktiven und
der Passiven gemäss Art. 181 OR (unechte Fusion).**

- Im Falle einer Übernahme der Aktiven und Passiven im Sinne von Art. 181 OR und der Verwendung der Urkunden als Sacheinlagen mit dem Ziel, das Kapital einer Aktiengesellschaft zu erhöhen, liegt eine abgabepflichtige Übertragung von Titeln an die Aktiengesellschaft vor. Eine formelle Übertragung, die in keiner Weise die wirtschaftliche Sachlage ändert, entgeht gleichwohl nicht der Besteuerung. Es ist dabei unerheblich, ob der Sacheinleger wirtschaftlich noch über das investierte Vermögen verfügen kann oder nicht (E. 4).

- Nach Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG ist die Sacheinlage von Titeln, die der Liberierung von Aktien dient, der Besteuerung nicht unterworfen. Demgegenüber liegt ein Gegenwert und eine umsatzabgabepflichtige Übertragung vor, wenn gleichzeitig mit den Aktiven der übernommenen Gesellschaft ihre Verpflichtungen gegenüber Dritten mitübernommen werden. Richtigerweise ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Steuerbefreiung begrenzen wollte in Bezug auf Urkunden, die (als Aktivenüberschuss) der Liberierung von Aktien gedient haben, nicht aber in Bezug auf Titel, die einen Gegenwert bilden für die Schuldübernahme oder für ein Darlehen. Bestätigung der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis (E. 2b und 5).

- Der Begriff der Verpflichtung gegenüber Dritten ist extensiv auszulegen. Die dem Deckungskapital entsprechenden Rückstellungen einer Versicherungsgesellschaft stellen Verpflichtung gegenüber Dritten dar. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Forderungen fällig sind oder nicht (E. 6).

**Tassa di negoziazione (art. 13 cpv. 1 e 2 e art. 14 cpv. 1 lett. b LTB).
Esenzione dalla tassa sui titoli. Assunzione degli attivi e dei passivi ai
sensi dell'art. 181 CO («unechte Fusion»).**

- Nel caso di assunzione di attivi e passivi ai sensi dell'art 181 CO e dell'utilizzo di titoli quale conferimento in natura, con lo scopo di aumentare il capitale di una società anonima, vi è un trasferimento di titoli alla società anonima e ciò soggiace all'imposta. Anche un trasferimento formale, che non modifica in alcun modo la situazione economica, non è esente dall'imposizione. Non è rilevante il fatto che chi effettua il conferimento in natura possa in seguito ancora disporre economicamente del patrimonio investito (consid. 4).

- Secondo l'art. cpv. 1 lett. b LTB il conferimento in natura di titoli che servono a liberare azioni non è imponibile. Vi è invece un controvalore e quindi un trasferimento che soggiace alla tassa di negoziazione, se contemporaneamente agli attivi vengono assunti anche gli impegni verso terzi della società ripresa. E' giusto partire dall'idea che il legislatore voleva limitare l'esenzione ai titoli che (quale eccedenza di attivi) servono alla liberazione di azioni, mantenendo

invece l'imponibilità dei titoli che costituiscono un controvalore per l'assunzione dei passivi o per un prestito. Conferma della giurisprudenza e della prassi amministrativa (consid. 2b e 5).

- La nozione di impegno verso terzi è da interpretare in modo estensivo. Gli accantonamenti che corrispondono al capitale di copertura di una società d'assicurazione costituiscono impegni verso terzi. Il fatto che i crediti non siano scaduti non è rilevante (consid. 6).

2.a. Nach Art. 1 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) erhebt der Bund Stempelabgaben auf dem Umsatz bestimmter Urkunden (Umsatzabgabe). Gegenstand der Abgabe ist nach Art. 13 Abs. 1 StG die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effekthändler ist. Steuerbare Urkunden sind die von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Aktien, Anteilscheine von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Genossenschaften, Partizipationsscheine, Genussscheine und Anteilscheine von Anlagefonds, die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, welche in ihrer wirtschaftlichen Funktion den genannten Titeln gleichstehen - wobei der Bundesrat die Ausgabe von ausländischen Titeln von der Abgabe auszunehmen hat, wenn die Entwicklung der Währungslage oder des Kapitalmarktes es erfordert - und schliesslich Ausweise über Unterbeteiligungen an solchen von einem Inländer oder von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG). Die Ausgabe von und der Handel mit reinen Optionen («Warrants») ist im Allgemeinen abgabefrei (Rz. 100 der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] herausgegebenen Wegleitung 93 zur Umsatzabgabe [Ausgabe 1994][\[46\]](#)). Effekthändler sind unter anderem die Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden bestehen (Art. 13 Abs. 3 Bst. d StG, soweit diese Gesellschaften und Genossenschaften nicht bereits unter Art. 13 Abs. 3 Bst. a oder b StG fallen). Von der Abgabe ausgenommen sind unter anderem die Ausgabe inländischer Aktien, Anteilscheine von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Genossenschaften, Partizipationsscheine, Genussscheine, Anteilscheine von Anlagefonds, Obligationen und Geldmarktpapiere, einschliesslich der Festübernahme durch eine Bank oder Beteiligungsgesellschaft und der Zuteilung bei einer nachfolgenden Emission (Art. 14 Abs. 1 Bst. a StG) sowie die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile an einem Anlagefonds (Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG).

(...)

b. Mit dem «Merkblatt betreffend die Umsatzabgabe: Weisung für Fusionen, fusionsähnliche Tatbestände, Umwandlungen und Abspaltungen mit steuerbaren Urkunden» (Merkblatt S-02.134)[\[47\]](#) hat die ESTV eine ab 1. April 1993 gültige Praxisänderung bekanntgegeben, wonach

bei Übertragungen steuerbarer Urkunden im Rahmen von Fusionen, fusionsähnlichen Tatbeständen, Umwandlungen und Abspaltungen mit und ohne Kapitalbegründungen mit Beteiligung eines Effektenhändlers die Umsatzabgabe auf den Gutschriften an die Sacheinleger und den übernommenen Drittverpflichtungen geschuldet ist, und zwar auf den gesamten Gutschriften/Drittverpflichtungen, wenn nur steuerbare Urkunden übernommen bzw. eingebracht werden und auf den anteiligen Gutschriften/Drittverpflichtungen, wenn nicht nur steuerbare Urkunden, sondern auch andere Aktiven übernommen werden. Im zuletzt genannten Falle ist vorerst der Anteil der steuerbaren Urkunden an den Gesamtktiven zu Buchwerten zu bestimmen und der entsprechende Anteil vom Total der Gutschriften an Sacheinleger und übernommenen Drittverpflichtungen zu ermitteln. Die Umsatzabgabe ist dann vom erhaltenen Wert, der als massgebendes Entgelt zu betrachten ist, zu berechnen. Werden in- und ausländische steuerbare Urkunden übertragen, so ist das massgebende Entgelt aufgrund der Buchwerte proportional aufzuteilen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung schliesse Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG die Erhebung der Umsatzabgabe nicht aus, soweit die Übertragung von steuerbaren Urkunden nicht zur ausschliesslichen Liberierung dient (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 52 S. 374 ff. = [BGE 108 Ib 450](#) ff.). Gemäss der im Merkblatt ebenfalls beschriebenen früheren Praxis war die Abgabe bei Vorgängen mit Kapitalbegründungen nur dann geschuldet, wenn dem Einbringer eine Gutschrift erteilt wurde und bei der Übernahme von Aktiven und Passiven einer Tochter nur dann, wenn Verpflichtungen gegenüber Dritten übernommen wurden. Gehörten neben steuerbaren Urkunden auch andere Vermögensteile zu den Aktiven, so war der Anteil der steuerbaren Urkunden an den Gesamt-Aktiven (zu Buchwerten) zu bestimmen, ein entsprechender Anteil an den übernommenen Drittschulden zu ermitteln und die Umsatzabgabe dann vom erhaltenen Wert, der als Entgelt anzusprechen war, zu berechnen. Auf dieses Entgelt waren so viele inländische Urkunden (zum tieferen Abgabesatz) wie möglich anzurechnen, wenn in- und ausländische Urkunden übertragen wurden.

(...)

4.a. Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass sie im massgebenden Zeitpunkt Effektenhändlerin war und dass es sich bei den auf die P. AG übergegangenen Aktien und Obligationen um steuerbare Urkunden im Sinne von Art. 13 Abs. 2 StG handelt. Demgegenüber bestreitet sie, dass eine entgeltliche Übertragung des Eigentums an diesen Urkunden stattgefunden habe. Zwar sei die P. AG neue Eigentümerin der Urkunden geworden, jedoch sei keine Eigentumsübertragung im Sinne des Gesetzes erfolgt. Vielmehr sei lediglich Eigentum übergegangen. Eine Eigentumsübertragung finde vor allem beim Kauf und Verkauf von Titeln statt. Die Umsatzabgabe sei eine typische Rechtsverkehrssteuer, die auf dem Abschluss von Verträgen über die entgeltliche Übertragung von Wertpapieren erhoben werde. In der Literatur würden als Objekte der Verkehrs- bzw. Rechtsverkehrssteuern Vorgänge des rechtlichen und wirtschaftlichen Verkehrs genannt, welche meistens einen bestimmten ökonomischen Effekt auslösen würden und deshalb mit der Bildung oder Verwendung von Einkommen bzw. Vermögen im Zusammenhang stünden. Auch eine Sacheinlage erscheine nicht als Veräusserungsgeschäft im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StG, behalte doch der

Veräusserer seine Verfügungsmacht über das eingelegte Vermögen weiterhin, indem er mittels der damit liberierten Beteiligung (indirekt) seinen Einfluss darauf weiterhin geltend machen könne. Er erhalte Anteile am neuen Unternehmensträger (Aktien), welche dieselbe wirtschaftliche Funktion wie der eingebrachte Vermögenskomplex hätten. Von einer Veräusserung könne deshalb nicht gesprochen werden, gebe doch der «Veräusserer» seine Verfügungsmacht nicht auf. Damit fehle es auch am «entgeltlichen» Charakter einer Sacheinlage.

b. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts findet eine «entgeltliche Übertragung von Eigentum» an steuerbaren Urkunden (vgl. Art. 13 Abs. 1 StG) auch im Falle der Fusion statt, obwohl diesfalls eine Universalsukzession vorliegt und «alle Rechte und alle Pflichten der absorbierten Gesellschaft (...) auf die absorbierende Gesellschaft über(gehen), ohne dass dafür besondere Übertragungshandlungen notwendig wären» (BGE 108 Ib 454 f. E. 4b). Auch im Falle der Übernahme der Aktiven und Passiven der früheren Kantonalbank von Bern und der Hypothekarkasse des Kantons Bern durch die neu gegründete Berner Kantonalbank auf Grund eines öffentlichrechtlichen Erlasses und im Rahmen einer Gesamtnachfolge ohne Liquidation hat das Bundesgericht den Tatbestand der Übertragung von Eigentum an Wertpapieren im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StG als erfüllt angesehen. Es hat sogar ausdrücklich festgehalten, auch wenn sich bei einer rein wirtschaftlichen Betrachtung nichts Grundlegendes geändert habe, müsse sich der Steuerpflichtige bei der von ihm vorgenommenen formellen Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen behaften lassen. Die Steuerbehörden seien nicht verpflichtet, bei der Besteuerung auf den wirtschaftlichen Gehalt einer vorgenommenen Rechtsgestaltung abzustellen. Eine formelle Eigentumsübertragung, die aus wirtschaftlicher Sicht nichts oder nichts Wesentliches ändere, könne demnach von der Abgabepflicht nicht ausgenommen werden (ASA 65 S. 673 f. E. 2d/bb und cc). Eine Eigentumsübertragung in Bezug auf die in Frage stehenden steuerbaren Urkunden liegt mithin offensichtlich auch *in casu* vor, umso mehr als man es hier mit der Übernahme eines Geschäftes im Rahmen einer Sacheinlage zu tun hat, für welche das geltende Recht - im Gegensatz zu den Sachverhalten, welche den beiden genannten Urteilen zugrunde lagen - keine Gesamtrechtsnachfolge vorsieht. Vielmehr wird nur für die mit dem übergehenden Vermögen oder Geschäft verbundenen Schulden ein Übergang von Gesetzes wegen vorgesehen (Art. 181 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR], SR 220). Die Aktiven hingegen müssen einzeln nach den Regeln der Singularsukzession übertragen werden (Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung, Fusionsgesetz [FusG], BBl 2000 4359, mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung). Für die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt angesichts der diesbezüglich völlig klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung kein Raum. Ob der Sacheinleger mittels der mit dem eingelegten Vermögen liberierten Beteiligung weiterhin wirtschaftlich über dieses Vermögen verfügen kann, ist daher völlig unmassgeblich. Dies gilt umso mehr als das schweizerische Steuerrecht (mit Ausnahme der Mehrwertsteuer), wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zutreffend festhält, keine konzernmässige Betrachtungsweise kennt. Ferner hat das Bundesgericht klar festgehalten, dass in Art. 13 Abs. 1 und 2 StG von einer Beschränkung der Steuerpflicht auf Rechtsgeschäfte

nicht die Rede sei. Vielmehr würden die in Abs. 2 aufgezählten Wertschriften generell der Abgabepflicht unterworfen, wenn sie entgeltlich einem Dritten zu Eigentum übertragen würden. Eine Beschränkung auf Rechtsgeschäfte sei im Übrigen auch nicht Art. 14 StG zu entnehmen (ASA 65 S. 674 E. 2e/aa). Das Erfordernis der Eigentumsübertragung gemäss Art. 13 Abs. 1 StG ist somit offensichtlich erfüllt.

c. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt die Fusion (im seinerzeit beurteilten Falle in Form der Annexion) als ein Geschäft mit Leistung und Gegenleistung, weil das Vermögen der absorbierten Gesellschaft als Ganzes infolge Universalsukzession auf die annektierende Gesellschaft übergeht und die absorbierende Gesellschaft nicht nur die Aktiven, sondern auch die Passiven der untergehenden Gesellschaft übernimmt (BGE 108 Ib 457 E. 6a/bb). Den Grundsatz, dass bei einer Fusion insoweit ein Entgelt vorliegt, als mit ihr bestehende Verpflichtungen gegenüber Dritten übernommen werden, hat das Bundesgericht im Falle der Übernahme der Kantonalbank von Bern und der Hypothekarkasse des Kantons Bern durch die neue Berner Kantonalbank bestätigt (ASA 65 S. 675 f. E. 2f/bb und cc). Im vorliegenden Falle ist zwar strittig, in welchem Umfang die P. AG von der P. Genossenschaft Drittverpflichtungen übernommen hat. Selbst die Beschwerdeführerin räumt jedoch (im Rahmen der Begründung ihres Eventualantrages) ein, dass die übernommenen Passiven im Teilbetrag von Fr. ... solche Verpflichtungen darstellten. Das Erfordernis der Entgeltlichkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 StG ist somit ebenfalls erfüllt.

5.a. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Übertragung der in Frage stehenden steuerbaren Urkunden von der P. Genossenschaft auf die P. AG sei als Sacheinlage gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG von der Steuer ausgenommen. Die im Merkblatt S-02.134 enthaltene Praxis der ESTV zu dieser Bestimmung könne sich nicht auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung berufen, da die vom höchsten Gericht entschiedenen Rechtsstreite Fälle betroffen hätten, wo diese Norm nicht anwendbar gewesen sei. Die Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG durch die ESTV widerspreche ferner dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck dieser Norm, stehe im Widerspruch zur Systematik des Gesetzes und verletze den Willen des Gesetzgebers, sei doch eine Sacheinlage immer gänzlich von der Umsatzabgabe befreit.

b. Die ESTV hält in ihrem Merkblatt S-02.134 fest, Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG, wonach die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile und Partizipationsscheine von der Umsatzabgabe ausgenommen ist, schliesse die Erhebung der Abgabe nicht aus, soweit die Übertragung von steuerbaren Urkunden nicht zur ausschliesslichen Liberierung diene. Sie beruft sich dabei auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1982 i. S. X. Holding AG (BGE 108 Ib 450 ff.). Der Beschwerdeführerin ist darin zuzustimmen, dass die in jenem Fall zu beurteilende Fusion in Form der Absorption (einer Tochtergesellschaft) ohne Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft (im Rahmen der Fusion) abgewickelt wurde und dass der Übergang des Eigentums von steuerbaren Urkunden mithin nicht der Liberierung (inländischer) Aktien diene. Das Bundesgericht hat damals im Wesentlichen entschieden, dass Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG nicht analog auf den Fall der Absorption ohne Erhöhung des Aktienkapitals der absorbierenden Gesellschaft angewendet werden

könne. Im Falle der Schaffung der Berner Kantonalbank durch Vereinigung der Hypothekarkasse des Kantons Bern und der Kantonalbank von Bern auf Grund eines kantonalen Gesetzes dagegen diene der Aktivenüberschuss des übertragenen Vermögens der Liberierung des Eigenkapitals der neu gegründeten öffentlichrechtlichen Anstalt. Dabei wurden (neben der Aufnung eines Dotationskapitals) offensichtlich zumindest für einen Teil des Aktivenüberschusses auch Partizipationsscheine ausgegeben. Das Bundesgericht hat in seinem Urteil festgehalten, soweit Urkunden zur Liberierung inländischer Partizipationsscheine hingegeben wurden, seien diese von der Abgabe ausgenommen worden (vgl. ASA 65 S. 676 E. 2f/cc). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hat sich somit das Bundesgericht nicht bloss mit der Frage zu befassen gehabt, ob Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG analog auf einen - nicht direkt unter diese Bestimmung zu subsumierenden - Vorgang des öffentlichen Rechts angewendet werden könne. Vielmehr waren teilweise (d. h. in dem Umfang als die Sacheinlagen der Liberierung des Partizipationsscheinkapitals der neuen Berner Kantonalbank dienten) die Anwendungsvoraussetzungen der in Frage stehenden Ausnahmebestimmung direkt erfüllt. Das Bundesgericht hat ferner in diesem Zusammenhang selber festgehalten, die übertragenen Urkunden seien nur teilweise als Sacheinlage zur Liberierung, teilweise dagegen zur Befreiung von Drittverpflichtungen verwendet worden, wobei sie insoweit zu Recht der Abgabepflicht unterworfen worden seien (ASA 65 S. 676 E. 2f/cc). Das Bundesgericht hat somit sehr wohl zur Frage der Anwendbarkeit von Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG bei einer Kapitalerhöhung mit Sacheinlage bzw. einer Sacheinlagegründung Stellung genommen und entschieden, dass diese Bestimmung der Erhebung der Abgabe nach Massgabe der Befreiung des Einlegers von Drittverpflichtungen - gestützt auf das Merkblatt S-02.134 der ESTV - grundsätzlich nicht entgegensteht.

c.aa. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin entspricht diese Schlussfolgerung durchaus dem Ergebnis einer Interpretation von Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts der Norm, wobei zwar vom Wortlaut auszugehen, dieser jedoch nicht als allein massgebend zu betrachten ist. Besonders wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung weiterer Auslegungselemente, wie namentlich der Entstehungsgeschichte der Norm, ihrem Zweck und der Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen und nur dann allein auf das grammatikalische Element abgestellt, wenn sich daraus zweifelsfrei eine sachlich richtige Lösung ergab (vgl. BGE 124 II 199 E. 5a, mit Hinweisen).

bb. Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG sieht eine Ausnahme von der Abgabe für «die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien, ...» vor. Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, eine Sacheinlage sei immer und ausschliesslich mit einer Liberierung verbunden, d. h. sie könne *per definitionem* nur zur Liberierung verwendet werden. Die Wendung «zur Liberierung» beziehe sich folglich nicht auf die Sacheinlage, sondern auf die Liberierung «inländischer Aktien». Soweit ausländische Aktien liberiert würden, sei die Sacheinlage nicht von der Umsatzabgabe

befreit. Der Begriff der «Sacheinlage» besagt zunächst bloss, dass die Gesellschafter bzw. einzelne Gesellschafter die Einlagen für die von ihnen gezeichneten Aktien (vgl. Art. 629 ff. OR) nicht in bar, sondern in Sachen oder Rechten leisten. Es ist unbestritten, dass die Sacheinlage nicht nur mittels der Übertragung einzelner Aktiven auf die Gesellschaft, sondern auch durch die Einbringung eines Vermögens oder Geschäftes mit Aktiven und Passiven erbracht werden kann. Dabei kommt es häufig vor, dass der Aktivenüberschuss nur teilweise der Erfüllung der Einlageverpflichtung des Übertragenden dient und dass diesem für den verbleibenden Betrag eine Gutschrift erteilt wird, d. h. ein Darlehen gegenüber der Gesellschaft begründet wird. In einem solchen Falle dient offensichtlich nicht einmal der gesamte Aktivenüberschuss der Liberierung der vom Einleger gezeichneten Aktien. Bei derartigen Tatbeständen hat denn auch die ESTV bereits vor der Herausgabe des Merkblattes S-02.134 die Umsatzabgabe anteilmässig erhoben (vgl. die Ausführungen unter «Bisherige Praxis» im erwähnten Merkblatt). Daraus erhellt, dass die Auffassung der Beschwerdeführerin, im Falle einer Sacheinlage werde handelsrechtlich zwingend mit dem gesamten übergehenden Vermögen liberiert, von vornherein nicht zutreffend ist. Wie dies auch das Bundesgericht festgestellt hat, wird grundsätzlich lediglich bzw. höchstens der Aktivenüberschuss zur Liberierung des neu geschaffenen Kapitals verwendet. Wird keine Gutschrift erteilt, so dient zwar das gesamte *Nettovermögen*, das eingebracht wird, nicht dagegen die Gesamtheit der übertragenen Aktiven der Erfüllung der Einlageverpflichtung. Vielmehr liegt eben insoweit ein entgeltlicher Tatbestand vor, als bestehende Verpflichtungen gegenüber Dritten übernommen werden (ASA 65 S. 675 f. E. 2f/bb). Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG handelt von der «Sacheinlage von Urkunden», d. h. es wird eine bestimmte Kategorie von Aktiven als solche und nicht bloss der Aktivenüberschuss, der - wie *in casu* - lediglich einen Bruchteil des Wertes der übergehenden Urkunden ausmachen kann, betrachtet. Der Liberierung kann aber wie gesagt höchstens der Aktivenüberschuss dienen. Die Übertragung von Urkunden im Rahmen einer Sacheinlage kann somit neben der Liberierung offensichtlich auch anderen Zwecken dienen und insbesondere eine Gegenleistung für die Übernahme von Verbindlichkeiten darstellen. Es erscheint daher durchaus als mit dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG vereinbar, die Abgabebefreiung auf den Teil der übertragenen Urkunden zu beschränken, der auch tatsächlich der Erfüllung der Einlageverpflichtung des Übertragenden dient, zumal nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Ausnahmebestimmungen nur in den von der Norm ausdrücklich vorgesehenen Fällen angewandt werden dürfen ([BGE 108 Ib 458](#) E. 6b, ASA 65 S. 675 E. 2f/aa). Dem steht nicht entgegen, dass in den Statuten der Gesellschaft und im Rahmen der Handelsregisteranmeldung der Gegenstand der Sacheinlagen und dessen Bewertung anzugeben sind und auch die Passiven Erwähnung finden müssen und dass sich auch der Gründungsbericht (gemäss Art. 635 Ziff. 1 OR) und der entsprechende Revisionsbericht (Art. 635a OR) auf sämtliche Aktiven und Passiven beziehen müssen. Als Saldogrösse (Differenz zwischen Aktiven und Passiven) kann der Aktivenüberschuss, welcher der Liberierung dient, nämlich nur in Kenntnis aller ihn bestimmenden Faktoren (d. h. aller Aktiven und Passiven) ermittelt und bewertet werden. Da somit die Auslegung der in Frage stehenden Ausnahmebestimmung durch die ESTV mit dem handelsrechtlichen Begriff der Sacheinlage sehr wohl vereinbar ist, erweist

sich im Übrigen auch der Vorwurf der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz mache sich eine unzulässige wirtschaftliche Betrachtungsweise zu eigen, von vornherein als ungerechtfertigt.

cc. Wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, die Umsatzabgabe bezwecke, Vorgänge des rechtlichen und wirtschaftlichen Verkehrs zu erfassen, welche einen bestimmten ökonomischen Effekt auslösen und deshalb mit der Bildung oder Verwendung von Einkommen bzw. Vermögen im Zusammenhang stünden, so setzt sie sich im Grunde genommen zu ihren eigenen Ausführungen, wonach keine wirtschaftliche Betrachtung erfolgen dürfe, in Widerspruch. Abgesehen davon hat das Bundesgericht ganz klar festgehalten, der Steuerpflichtige habe sich bei der von ihm vorgenommenen formellen Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen behaften zu lassen. Eine formelle Eigentumsübertragung, die aus wirtschaftlicher Sicht nichts oder nichts Wesentliches ändere, könne demnach von der Abgabepflicht nicht ausgenommen werden (ASA 65 S. 674 E. 2d/bb). Im Übrigen kann die Übertragung von steuerbaren Urkunden im Rahmen einer Sacheinlage, soweit sie die Gegenleistung für die Befreiung des Übertragenden von Drittverpflichtungen darstellt, durchaus als Veräusserungsgeschäft angesehen werden, kann doch auch in der Entlastung von Verbindlichkeiten ein liquides Entgelt erblickt werden.

Mit der Schaffung der Abgabebefreiung gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG sollte insbesondere eine Kumulation der Emissions- und der Umsatzabgabe vermieden werden. Nach Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG wird die Emissionsabgabe vom Betrag berechnet, der bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten der Gesellschaft oder Genossenschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt (mindestens vom Nennwert). Es ist unbestritten, dass damit der Aktivenüberschuss gemeint ist, welcher der Liberierung der neu geschaffenen Beteiligungsrechte dient. Werden gleichzeitig Drittverpflichtungen übernommen, so unterliegt der diesen entsprechende Teil der übertragenen Aktiven nicht der Emissionsabgabe. Es kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung der Abgabebefreiung gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG dieselbe Abgrenzung vornehmen und die Übertragung des Eigentums an steuerbaren Urkunden im Rahmen einer Sacheinlage nur insoweit von der Umsatzabgabe ausnehmen wollte, als diese der Liberierung von Beteiligungsrechten dient und - unter Vorbehalt von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG - der Emissionsabgabe unterliegt. Soweit die Urkunden als Entgelt für die Befreiung von Verbindlichkeiten oder gegen Erteilung einer Gutschrift übertragen werden, ist eine Kumulation von Umsatz- und Emissionsabgabe ausgeschlossen, denn insoweit fließt der Gesellschaft keine Gegenleistung für die neu begründeten Beteiligungsrechte zu. Der Erhebung der Umsatzabgabe im Zusammenhang mit der Übertragung steuerbarer Urkunden gegen Gutschriftserteilung bzw. als Gegenleistung für die Befreiung von Drittverpflichtungen steht somit auch aus gesetzessystematischer Sicht nichts entgegen. Es ist im Übrigen nicht einzusehen, weshalb - in den Fällen, wo die Befreiung von der Emissionsabgabe gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG nicht anwendbar ist - nicht sowohl die Emissionsabgabe (soweit die Urkunden

der Liberierung der neu geschaffenen Beteiligungsrechte dienen) als auch die Umsatzabgabe (soweit für die Urkunden eine Gutschrift erteilt wird bzw. eine Befreiung von Drittverpflichtungen erfolgt) zu erheben sein sollte.

dd. Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid betreffend die Berner Kantonalbank die Änderung ihrer bisherigen Praxis zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG durch die ESTV als zulässig erklärt. Die nunmehr angewendeten Grundsätze würden sich auf triftige Gründe stützen und kein Bundesrecht verletzen (ASA 65 S. 676 E. 2f/cc). Es hat dabei die Anwendung der neuen Praxis in keiner Weise in Zusammenhang mit der Schaffung der Emissionsabgabebefreiung gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG gebracht und sie nicht vom gleichzeitigen Vorliegen eines Befreiungstatbestandes im Sinne dieser Bestimmung abhängig gemacht. Dass ein solcher Zusammenhang nicht besteht, zeigt sich denn auch darin, dass das Merkblatt S-02.134 namentlich auch auf Tatbestände ohne Kapitalbegründungen (z. B. Übernahme der Aktiven und Passiven einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft) anwendbar ist. Auch wenn die Schaffung von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG der Auslöser für die Praxisänderung der ESTV in Bezug auf Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG gewesen sein mag, so erweist sich die letztere doch unabhängig von dieser Gesetzesänderung als gerechtfertigt. Voraussetzung für jede Praxisänderung ist denn auch, dass diese von der Überzeugung getragen ist, eine andere als die bisherige Praxis entspreche dem Gesetz besser (*Jörg Paul Müller, Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung*, Bern 1991, S. 223). Die rechtsanwendende Behörde muss mit andern Worten zum Schluss gelangen, ihre bisherige Praxis sei von Anfang an nicht richtig gewesen. Davon ist auch hier auszugehen, d. h. die neue Praxis der ESTV hätte richtigerweise schon vor der Schaffung der Emissionsabgabebefreiung gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG Anwendung finden müssen. Als unbehelflich erweisen sich daher auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die Entstehungsgeschichte von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG. Dies gilt umso mehr als Gegenstand der damaligen Gesetzesvorlage einzig die Befreiung von Umstrukturierungen von der Emissionsabgabe war und die Frage des Umfangs der Abgabebefreiung gemäss Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG bei der Umsatzabgabe überhaupt nicht thematisiert wurde. Aus dem Umstand, dass im Entwurf zum Fusionsgesetz vorgesehen ist, die Erhebung der Umsatzabgabe bei Umstrukturierungen gänzlich zu beseitigen (vgl. BBl 2000 4380) lässt sich entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nicht der Schluss ziehen, dass die bisherige Praxis nicht rechtmässig gewesen wäre. Die vorgesehene Gesetzesänderung (Ergänzung eines Bst. i zu Art. 14 Abs. 1 StG) bedeutet nicht mehr und nicht weniger, als dass eine neue, von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung abweichende Praxis gesetzlich geregelt werden soll.

d. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Praxis der ESTV gemäss Merkblatt S-02.134 auf einer zutreffenden Auslegung von Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG beruht und im Übrigen auch mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung übereinstimmt.

6.a. Mit ihrem Eventualantrag verlangt die Beschwerdeführerin, neben den von der ESTV (im Einspracheentscheid) nicht (mehr) als Drittverpflichtungen qualifizierten Positionen (passive Rechnungsabgrenzung; Rückstellungen für künftige Überschussbeteiligungen) seien auch das Deckungskapital, die Prämienüberträge, die Solvabilitätsreserve, die Risikoschwankungsreserve und die Kursausgleichsreserve von der

Abgabe auszunehmen und der geschuldete Betrag sei auf lediglich Fr. ... (zuzüglich Verzugszins) festzusetzen. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung, die Beschwerde sei insoweit gutzuheissen, als auch die Kursausgleichs-, die Risikoschwankungs- und die Solvabilitätsreserve sowie die Prämienüberträge nicht als Drittverpflichtungen zu qualifizieren und daher bei der Abgabeberechnung nicht miteinzubeziehen seien. Die SRK sieht keine Veranlassung, von dieser Qualifikation durch die Vorinstanz abzuweichen, weshalb die Beschwerde in entsprechendem Umfang gutzuheissen ist. Strittig bleibt somit die Qualifikation des Deckungskapitals als Drittverpflichtung im Sinne der Praxis zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG.

b. Das versicherungstechnisch notwendige Deckungskapital bei einer Lebensversicherung ist derjenige Betrag, welcher - unter Berücksichtigung der reglementarischen bzw. vertraglich vereinbarten Beiträge und der fest zu erwartenden anderen Einnahmen (Zinsen) - erforderlich ist, um die eingegangenen Verpflichtungen auf Versicherungsleistungen erfüllen zu können (*Carl Helbling*, Personalvorsorge und BVG, 7. Aufl., Bern 2000, S. 383 und S. 448). Das Deckungskapital entspricht somit der Differenz zwischen dem Barwert künftiger Versicherungsleistungen und dem Barwert künftiger Prämieinnahmen (*Willi Gruss*, Versicherungswirtschaft, 6. Aufl., Zürich 1987, S. 86). Die versicherungstechnisch notwendigen Rückstellungen (d. h. das Deckungskapital) stellen für die Vorsorgeeinrichtung oder die Lebensversicherungsgesellschaft - oder auch für jedes Unternehmen, falls dieses selbst Leistungen zugesprochen hat - *Fremdkapital* dar (*Helbling*, a.a.O., S. 448). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gehören zu den Verpflichtungen gegenüber Dritten, welche im Falle der Übernahme eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven ein Entgelt für die übertragenen steuerbaren Urkunden darstellen, grundsätzlich auch Rückstellungen sowie gegebenenfalls sogar Eventualverpflichtungen, soweit sich diese in effektive Verpflichtungen umwandeln werden (vgl. ASA 52 S. 381 f. E. 7 = nicht publizierte Erwägung von [BGE 108 Ib 450](#) ff.). Es kann keinem Zweifel unterliegen, dass die von der Beschwerdeführerin gebildeten, dem Deckungskapital ihres Versicherungsbestandes entsprechenden Rückstellungen zu den «wirklichen Verpflichtungen gegenüber Dritten» im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehören. Die Beschwerdeführerin hält denn auch selber fest, «Drittverbindlichkeitscharakter könnte man allenfalls einem Teil des Deckungskapitals zubilligen, wenn davon ausgegangen werden müsste, dass alle Versicherungsnehmer ihre Verträge auf einen Schlag kündigen würden, was dann liquide Rückkaufsverpflichtungen auslösen würde». Bei den gemischten Versicherungen stellt der Rückkaufswert, der im Übrigen beim Versicherungsnehmer der Vermögensbesteuerung unterliegt (vgl. *Ernst Höhn / Robert Waldburger*, Steuerrecht, Bd. 1, 9. Aufl., Bern 2001, S. 387), zweifellos eine bestehende Verbindlichkeit gegenüber Dritten dar. Gemäss Art. 90 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. April 1908 über den Versicherungsvertrag (VVG, SR 221.229) ist der Versicherer verpflichtet, diejenige Lebensversicherung, bei welcher der Eintritt des versicherten Ereignisses gewiss ist, auf Verlangen des Anspruchsberechtigten ganz oder teilweise zurückzukaufen, sofern die Prämien wenigstens für 3 Jahre entrichtet worden sind. Dass die entsprechende Forderung nicht fällig ist, solange das Rückkaufsrecht nicht ausgeübt worden ist, vermag an deren Drittverpflichtungscharakter entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, denn

die Fälligkeit des Anspruchs ist nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Verbindlichkeit gegenüber Dritten. Im Übrigen kommt zweifellos auch dem Teil des Deckungskapitals, welcher über die Rückkaufsverpflichtungen gemäss Art. 90 Abs. 2 VVG hinausgeht, der Charakter von Drittverpflichtungen zu. Das Bundesgericht hat in seiner Entscheid vom 22. Dezember 1982 i.S. X. Holding AG klar festgehalten, dass sogar nicht in der Bilanz eingestellte, sondern nur ausser Bilanz figurierende Eventualverpflichtungen (wie Garantie- und Bürgschaftsverpflichtungen) als für die Berechnung der Umsatzabgabe mitzuberechnende Drittverpflichtungen gelten, soweit davon auszugehen ist, dass sich diese in effektive Verpflichtungen umwandeln werden (vgl. ASA 52 S. 382 E. 7 = nicht publizierte Erwägung von [BGE 108 Ib 450](#) ff.). Dann muss dies aber erst recht für die Gesamtheit des Deckungskapitals gelten, bei dem es sich wie gesagt um eine Rückstellung zur Abdeckung der eingegangenen Verpflichtungen auf Versicherungsleistungen handelt.

c. Die Beschwerdeführerin macht im Weiteren geltend, mit dem Merkblatt S-02.134 sei per 1. April 1993 festgelegt worden, dass auf die gesamten Gutschriften an die Sacheinleger sowie auf die übernommenen Drittverpflichtungen abzustellen sei. Rückstellungen seien keine solchen Drittverpflichtungen, weshalb die ESTV *in casu* im Begriff sei, die im April 1993 geänderte Praxis wiederum abzuändern. Anlässlich einer Besprechung vom 22. November 1997 habe die Verwaltung zu erkennen gegeben, die Erfassung der versicherungstechnischen Rückstellungen stelle eine neue Praxis dar. Die Voraussetzungen, unter denen eine Behörde von der

bisherigen Praxis abweichen könne, seien indessen nicht gegeben oder zumindest sei die wiederum geänderte Praxis noch nicht auf die Beschwerdeführerin anwendbar.

Nach dem Entscheid des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1982 i.S. X. Holding AG ([BGE 108 Ib 450](#) ff.), gestützt auf welchen die Praxisänderung gemäss dem Merkblatt S-02.134 erfolgte, ist indessen der Begriff der Drittverpflichtungen weit zu fassen (vgl. E. 6b hievor). Wie bereits gesagt kann ohne Weiteres auch das versicherungsrechtliche Deckungskapital darunter subsumiert werden. Es bestehen im Übrigen keine Anhaltspunkte dafür, dass die ESTV in ihrem Merkblatt den Begriff der Drittverpflichtungen in einem engeren Sinne als das Bundesgericht hätte verstehen wollen. In einer bei den amtlichen Akten befindlichen Notiz betreffend eine am 19. November 1997 durchgeführte Besprechung - offenbar dieselbe, welche gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin am 22. November 1997 stattgefunden haben soll - hielt die ESTV denn auch fest, die technischen Reserven würden nicht im Sinne einer Praxisänderung erst heute (als Drittverpflichtungen) herangezogen. Gegen die These einer (erneuten) Praxisänderung spricht sodann auch der Umstand, dass die ESTV bereits im August 1994 gegenüber der Beschwerdeführerin die Erhebung der Umsatzabgabe vorbehalten hat (vgl. E. 6d hienach). Die Beschwerdeführerin ist schliesslich auch den - in Aussicht gestellten - Nachweis, dass das Deckungskapital in anderen, vergleichbaren Fällen nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden sei, schuldig geblieben. Es ist somit davon auszugehen, dass die Erfassung der versicherungstechnischen Rückstellungen als Drittverpflichtungen nicht auf einer (erneuten) Praxisänderung der ESTV beruht. Weitere Ausführungen

zu diesem Punkt und insbesondere auch die von der Beschwerdeführerin beantragte Einholung eines Amtsberichts der ESTV zu dieser Frage erübrigen sich somit.

(...)

[46] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

[47] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern.

**JAAC 65.102 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. Mai 2001
i.S. P. Genossenschaft [SRK 2000-105]**

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	2001
Année	
Anno	
Band	65
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 004 940

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.