



Abteilung I
A-5073/2020

Urteil vom 29. November 2021

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo, Richter Raphaël Gani,
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Jürg Steiger
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
vertreten durch
lic. iur. Stefan Oesterhelt, Rechtsanwalt LL.M.,
und Laetitia Fracheboud, Rechtsanwältin, ...,
Beschwerdeführerin,
gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Emissionsabgabe (Erlass).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ GmbH wurde am [...] ins Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Am [...] 2015 wurde sie in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und die Firma in X. _____ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige) geändert.

B.

B.a Vor der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft sollte beziehungsweise musste die Abgabepflichtige (damals noch eine GmbH) saniert werden. Im Zusammenhang mit den geplanten Sanierungsmaßnahmen gelangte sie am 24. Juli 2015 an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz) und ersuchte diese, ihr zu bestätigen, dass die Emissionsabgabe auf Agio, welches im Zusammenhang mit der Ausgabe neuer Stammanteile generiert würde, wobei beides (Nennwert der Stammanteile und Agio) mittels Schuldenerlass durch die Muttergesellschaft liberiert würde (Verrechnungsliberierung), erlassen würde. Weiter hielt die Abgabepflichtige dafür, dass sie den Freibetrag für Sanierungen von Fr. 10 Mio. in Anspruch nehmen könne. Ein Teil der Emissionsabgabe bleibe jedoch geschuldet, da sie unterkapitalisiert sei.

Die Abgabepflichtige, deren Geschäftsjahr jeweils vom 1. April bis zum 31. März dauert, führte zusammengefasst aus, sie habe in den Geschäftsjahren 2012/2013 bis 2014/2015 Verluste erlitten, wobei die provisorische Jahresrechnung per 31. März 2015 ein negatives Eigenkapital in Höhe von rund Fr. [...] ausweise. Für das Geschäftsjahr 2015/2016 werde ein weiterer Verlust von rund Fr. [...] bis Fr. [...] erwartet. Weise ein schweizerisches Unternehmen ein negatives Eigenkapital auf (überstiegen also die Gesamtverbindlichkeiten der Gesellschaft ihr Gesamtvermögen), verlange das schweizerische Obligationenrecht vom Verwaltungsrat der Gesellschaft, dass dieser bestimmte formelle Massnahmen ergreife, um die Überschuldung abzuwenden. Um eine Meldung nach Obligationenrecht zu vermeiden, habe sie (die Abgabepflichtige) am 31. März 2013 eine Rangrücktrittsvereinbarung mit ihrer Grossmuttergesellschaft, der A. _____ in [Ausland] in Höhe von Fr. [...] abgeschlossen. Eine neue Rangrücktrittsvereinbarung, welche die Vereinbarung vom 31. März 2013 ersetze und welche bereits den erwarteten Verlust der Abgabepflichtigen im Geschäftsjahr 2014/2015 und subordinierte Konzerndarlehen der Grossmuttergesellschaft gegenüber der Abgabepflichtigen bis zu einem Betrag von Fr. [...] berücksichtige, sei im November 2014 abgeschlossen

worden. Um jedoch eine nachhaltige Lösung für die Überschuldung zu erreichen, solle so schnell wie möglich eine Sanierung eingeleitet werden. Im Rahmen der für August 2015 geplanten Sanierung sei als erster Schritt vorgesehen, dass die Grossmuttergesellschaft ihre nachrangige Darlehensforderung von rund Fr. [...] und zusätzliche Bankdarlehen von insgesamt rund Fr. [...] gegenüber der Abgabepflichtigen gegen Ausgabe von ein oder zwei neuen Aktien der Muttergesellschaft in diese einbringe. In einem zweiten Schritt solle die Muttergesellschaft die Abgabepflichtige sanieren, indem ihre nachrangige Darlehensforderung und die konzerninternen Bankdarlehen von insgesamt rund Fr. [...] in einen oder zwei neue Stammanteile der Abgabepflichtigen von je Fr. [...] umgewandelt würden plus Agio (Verrechnungsliberierung). Die Abgabepflichtige merkt an, gemäss Obligationenrecht könne eine schweizerische Gesellschaft (also sie selber) ihr Kapital durch die Ausgabe neuer Beteiligungsrechte erhöhen, wobei der zeichnende Aktionär (also ihre Muttergesellschaft) seine Einlagenschuld durch Verrechnung einer Forderung gegenüber der herausgebenden Gesellschaft tilge. Dies bedeute, dass die Schuld auf der Passivseite der Bilanz der herausgebenden Gesellschaft teilweise in Grundkapital und teilweise in Kapitaleinlagereserven umgewandelt werde. Die Abgabepflichtige fährt weiter, diese Vorgehensweise gleiche wirtschaftlich einem faktischen Verzicht auf die Darlehensforderungen der Grossmuttergesellschaft. Für die Zwecke der Emissionsabgabe gehe aber gewöhnlich die Form der Substanz vor. Die Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten einer inländischen Kapitalgesellschaft sei grundsätzlich Gegenstand der Emissionsabgabe. Dabei würden Zuschüsse (auch Forderungsverzichte) von Gesellschaftern in die Reserven ohne Gegenleistung der Gesellschaft gleich behandelt wie Nennwerterhöhungen. Eine Gesellschaft mit Unterbilanz könne jedoch von zwei Ausnahmen profitieren, nämlich dem Freibetrag von Fr. 10 Mio. sowie dem Erlass der Emissionsabgabe bei Vorliegen einer offenbaren Härte. Vorliegend könne der Freibetrag in Anspruch genommen werden, da es sich um eine stille Sanierung handle und die Zuschüsse dazu genutzt würden, um vorhandene Verluste zu beseitigen (wobei erwartet werde, dass die Verrechnung im Rahmen des Gewinnverwendungsbeschlusses für das Geschäftsjahr 2015/2016 und demzufolge erst nach dem 31. März 2016 erfolge). Weiter seien auch die Voraussetzungen für den Erlass der Emissionsabgabe grundsätzlich erfüllt. Insbesondere liege keine Übersanierung vor (d.h. keine Bildung von offenen und/oder stillen Reserven, die insgesamt den ausgebuchten Verlustvortrag überstiegen). Im Umfang der durchschnittlichen Unterkapitalisierung der Gesellschaft von Fr. [...] resultiere jedoch eine Emissionsabgabe im Umfang von rund Fr. [...].

B.b Am 14. August 2015 stimmte die ESTV diesen Ausführungen zu. Sie behielt sich aber vor, auf die in Rede stehenden Geschäftsjahre zurückzukommen, sollten aufgrund einer amtlichen Kontrolle in den kommenden Jahren verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt werden.

B.c Mit Schreiben vom [...] 2015 an die ESTV bezog sich die Abgabepflichtige auf den Antrag auf Erlass der Emissionsabgabe (bzw. die diesbezügliche Anfrage; zuvor Bst. B.a) und reichte Formulare zur Abrechnung der Emissionsabgabe ein. Sie hielt fest, anders als im Rulingantrag beschrieben, seien Stammanteile im Umfang von Fr. [...] statt nur Fr. [...] oder Fr. [...] durch Verrechnungsliberierung von Darlehen ausgegeben worden. Diese Kapitalerhöhung sei am [...] 2015 (recte [...] 2015) im Handelsregister publiziert worden. Auf diesem Nominalwert (Fr. [...]) sei die Emissionsabgabe von 1 % geschuldet, wie im beigelegten Formular 3 deklariert worden sei. Die im Rahmen der Verrechnungsliberierung erfolgten Zuschüsse von total Fr. [...] würden zur Beseitigung der Überschuldung und Ausbuchung des Bilanzverlustes der Gesellschaft verwendet und würden demnach als Sanierungsmassnahme qualifizieren, womit die Voraussetzung für die Anwendung des Freibetrags für die erfolgten Zuschüsse erfüllt sei. Des Weiteren seien auch die Bedingungen für den Erlass der Emissionsabgabe im Wesentlichen erfüllt. Da jedoch das Stammkapital der Gesellschaft das erforderliche Mindestkapital unterschreite, kämen die Zuschüsse in diesem Umfang nicht in den Genuss des Erlasses. Auf Basis der geprüften Jahresrechnungen der Geschäftsjahre 2012/2013 bis 2014/2015 betrage die Unterkapitalisierung der Gesellschaft per 31. März 2015 Fr. [...]. Entsprechend betrage die Emissionsabgabe Fr. [...] und werde mit beiliegendem Formular 4 deklariert. Auf dem verbleibenden Zuschuss werde der Erlass beansprucht.

Aus der weiter beigelegten öffentlichen Urkunde über die Beschlüsse der ausserordentlichen Generalversammlung vom [...] 2015 der Abgabepflichtigen betreffend die Erhöhung des Stammkapitals durch Verrechnung geht unter anderem hervor, dass an der Versammlung beschlossen wurde, das Stammkapital um Fr. [...] von Fr. [...] auf Fr. [...] zu erhöhen. Dazu liess die Gesellschaft ausführen, dass das Stammkapital durch die Ausgabe eines Stammanteils à Fr. [...] mit einem Ausgabepreis von Fr. [...] erhöht werde. Die Einlage für den Stammanteil erfolge durch Verrechnung von Schulden im Betrag von Fr. [...]. Soweit die Forderung den Nominalwert von Fr. [...] übersteige, das heisst im Betrag des Agios von Fr. [...], erfolge eine Gutschrift auf den Kapitaleinlagereserven.

B.d Mit Formular 170 datiert vom 3. Oktober 2017 machte die Abgabepflichtige gegenüber der ESTV eine Veränderung der Kapitaleinlagereserven geltend. Ausgehend von einem Anfangsbestand am 1. April 2015 von Fr. 0.-- betrage die Veränderung und damit auch der geltend gemachte Endbestand per 31. März 2016 Fr. [...]. Den beigelegten Unterlagen konnte unter anderem entnommen werden, dass sich die Kapitaleinlagen aus Agios im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen zusammensetzten. Im Betrag von Fr. [...] ist auch das Agio von Fr. [...] in Folge der Kapitalerhöhung vom [...] 2015 mitenthalten (Beilage 9 zur Vernehmlassung S. 11 und 16-18).

B.e Mit Schreiben vom 30. November 2017 kündigte die ESTV der Abgabepflichtigen eine Buchprüfung vom 22. bis 24 Januar 2017 [recte 2018] sowie vom 12. bis 14. Februar 2017 [recte 2018] an.

B.f Im Rahmen dieser Buchprüfung, welche vom 22. bis 24. Januar sowie am 12. Februar 2018 in den Räumlichkeiten der Abgabepflichtigen stattfand, wurde festgehalten, dass unter anderem das Agio auf der Ausgabe der Stammanteile (Bst. B.c) als Kapitaleinlagereserve verbucht und nicht zur Ausbuchung von Verlusten verwendet worden sei. Daher sei auf dem entsprechenden Betrag die Emissionsabgabe geschuldet. Die ESTV hielt fest, unter anderem sei am [...] 2015 das Kapital um Fr. [...] durch Verrechnung einer Forderung von (recte und auf ganze Frankenbeträge gerundet) Fr. [...] erhöht worden. Gemäss Schreiben der Abgabepflichtigen vom [...] 2015 habe das Agio von Fr. [...] als Sanierungsbeitrag dienen und mit den Verlusten verrechnet werden sollen. Diese Verlustverrechnung sei nicht vorgenommen worden, auch nicht im Abschluss des Jahres 2016/2017. Derselbe Betrag werde nun auch als Kapitaleinlagereserve geltend gemacht. Auf dem Betrag des Agios sei entsprechend die Emissionsabgabe geschuldet.

B.g Mit Schreiben vom 29. März 2018 an die ESTV bezog sich die Abgabepflichtige auf ihr Erlassgesuch vom 24. Juli 2015 und führte aus, dass sowohl die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrages als auch jene für einen Erlass erfüllt seien. Die ESTV haben diesen Antrag am 14. August 2015 ohne Auflage gutgeheissen. Die Abgabepflichtige erklärt, wie sie bezüglich der Sanierung vorgegangen ist. Die Verluste seien anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung vom 26. März 2018 auch ausgebucht worden. Das Agio aus der Sanierung vom [...] 2015 sei trotz vorgesehener Verrechnung, aber im Einklang mit der handels-

rechtlichen Verbuchung als Kapitaleinlage, deklariert worden. Da anlässlich der Kontrolle durch die ESTV im Januar/Februar 2018 klar geworden sei, dass die ESTV einer zeitnahen Verlustausbuchung grosse Bedeutung für die Emissionsabgabe zumesse, habe sie (die Abgabepflichtige) unverzüglich Vorkehrungen getroffen, um die Verlustausbuchung anlässlich einer ausserordentlichen Generalversammlung am 26. März 2018 in die Wege zu leiten, wodurch die Kapitaleinlagen entsprechend reduziert worden seien. Nirgendwo sei eine zeitliche Beschränkung für die Beseitigung von Verlusten vorgesehen, wobei das Gesetz ohnehin von Sanierung und nicht von der Beseitigung von Verlusten spreche.

B.h Mit Schreiben vom 19. September 2018 machte die ESTV gegenüber der Abgabepflichtigen geltend, das im Rahmen der Verrechnungslibrierung erfolgte Agio hätte zur Beseitigung der Überschuldung und Ausbuchung von Bilanzverlusten verwendet werden sollen. Es seien jedoch keine aufgelaufenen Verluste im Sinne des anwendbaren Gesetzes eliminiert worden. Damit unterliege die durchgeführte Kapitalerhöhung vom [...] 2015 der Emissionsabgabe.

B.i Am 3. Oktober 2018 ersuchte die Abgabepflichtige die ESTV um Erlass einer einlässlich begründeten Verfügung. Sie hielt fest, die Steuerrechnung sei unter Vorbehalt und zur Vermeidung eines weiteren Zinsenlaufes bezahlt worden.

B.j Die Vorinstanz erliess einen solchen Entscheid am 22. Februar [recte März] 2019, gegen den die Abgabepflichtige am 9. Mai 2019 Einsprache erhob. Insbesondere machte die Abgabepflichtige geltend, in der Rechtsprechung werde zwar die Beseitigung von Verlusten gefordert. Eine bilanzielle Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlusten sei aber nicht mit deren Beseitigung gleichzusetzen. Die Beseitigung der Verluste erfolge bereits durch Bildung von Reserven in deren Umfang. Dies ergebe sich auch aus der Praxis der ESTV sowie aus der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, wonach Sanierungsbedürftigkeit einen echten Verlust, also nicht gleichzeitiges Vorhandensein von Reserven, voraussetze. Wenn bei der Frage der Sanierungsbedürftigkeit eine Nettobetrachtung angewendet werde, nicht jedoch bei der Beurteilung der Sanierung selbst, liege ein unerlaubter Methodenpluralismus vor. Ein Rechtsmissbrauch liege in ihrem Fall nicht vor. Eventualiter macht sie geltend, der Verlust sei mittlerweile ausgebucht worden. Auf den Zeitpunkt der Ausbuchung könne es nicht ankommen, denn gemäss Verwaltungspraxis könnten auch die erwarteten Verluste der nahen Zukunft aufgefangen werden, weshalb die

Verrechnung der Sanierungsleistungen mit Verlusten zwangsläufig in späteren Geschäftsjahren stattfinden.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 9. September 2020 wies die ESTV die Einsprache der Abgabepflichtigen ab. Zusammengefasst macht sie geltend, damit die von der Abgabepflichtigen ergriffenen Sanierungsmassnahmen als solche im stempelabgabenrechtlichen Sinn gelten könnten, hätten die Verluste, welche durch die Massnahmen ausgeglichen werden sollten, tatsächlich ausgebucht werden müssen. Dies habe zumindest im Zeitpunkt, in dem die Sanierungsmassnahmen vorgenommen wurden, beschlossen sein müssen. Die später erfolgte Ausbuchtung könne nicht mehr berücksichtigt werden.

D.

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 9. Oktober 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolge, den besagten Einspracheentscheid der Vorinstanz aufzuheben, auf dem Zuschuss vom [...] 2015 im Umfang von Fr. [...] die Emissionsabgabe unter Gewährung des Emissionsabgabeerlasses auf Fr. [...] festzusetzen, die Vorinstanz anzuweisen, die Abgaberechnung vom 19. September 2018 aufzuheben und der Beschwerdeführerin die am 26. September 2018 unter Vorbehalt bezahlte Emissionsabgabe von Fr. [...] zuzüglich Vergütungszins von 5 % seit dem 26. September 2018 zurückzuerstatten und die Verzugszinsenrechnung vom 14. Februar 2019 aufzuheben.

Sie begründet dies zusammengefasst damit, die Voraussetzungen für eine Ausnahme von der Steuerpflicht und einen Steuererlass seien erfüllt. Insbesondere sei die Verlustausbuchtung nicht notwendig, damit eine Sanierung vorliege, sondern es genüge, wenn die Verluste durch Reserven gedeckt seien. Auch dann seien die Verluste beseitigt. Für die Beantwortung der Frage, ob eine Sanierungsbedürftigkeit vorliege, werde ebenfalls geprüft, ob die Verluste durch Reserven gedeckt seien, und die Sanierungsbedürftigkeit werde nur bejaht, wenn dies nicht der Fall sei. An die Beantwortung der Frage, ob eine Sanierung erfolgt sei, sei derselbe Massstab anzulegen, sonst liege ein verbotener Methodendualismus vor. Vorliegend seien zudem die Verluste tatsächlich ausgebucht worden, nachdem klar geworden sei, dass die Vorinstanz dies als zentral ansehe, damit ein Erlass gewährt werden könne. Das Gesetz sehe keine Frist für die Ausbuchtung vor, weshalb auch die spätere Ausbuchtung berücksichtigt werden müsse.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 10. Dezember 2020 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie hält an ihren bisherigen Ausführungen fest. Insbesondere müssten die Verluste ausgebucht werden, wobei im vorliegenden Fall die Verlustausbuchung verspätet erfolgt sei.

F.

Am 18. Januar 2021 replizierte die Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz antwortete mit Schreiben vom 4. Februar 2021, wobei sie auf die Einreichung einer Duplik verzichtete.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV, also eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist die zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Auf die im Übrigen mit der notwendigen Beschwerdeberechtigung (Art. 48 Abs. 1 VwVG) sowie frist- und formgerecht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.3

1.3.1 Die von den Verwaltungsbehörden veröffentlichten Broschüren, Kreisschreiben und Merkblätter stellen lediglich Verwaltungsverordnungen dar, das heisst generelle Dienstanweisungen, die sich an nachgeordnete Behörden oder Personen wenden und worin die Verwaltungen ihre Sichtweise darlegen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVG 2010/33 E. 3.3.1; MARTIN KOCHER, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 65 N. 31; MICHAEL BEUSCH, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005, S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.1, A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.1; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 102 N. 15 ff.).

1.3.2 Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (vgl. BGE 145 II 2 E. 4.3; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 146 I 105 E. 4.1, 146 II 359 E. 5.3, 141 V 139 E. 6.3.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 3.3). Von selbst versteht sich angesichts der herausragenden Bedeutung, welche dem Legalitätsprinzip im Schweizer Steuerrecht zukommt, dass eine Verwaltungsverordnung oder gar eine bloss nicht schriftlich festgehaltene Praxis unter keinen Umständen alleinige Grundlage für die wie auch immer ausgestaltete steuerliche Erfassung eines Sachverhalts darstellen kann (vgl. BGE 131 II 1 E. 4.1; BVGE 2010/33 E. 3.3.1, 2007/41 E. 4.1; Urteile des BVGer A-5601/2019 vom 6. Mai 2020 E. 1.7.2,

A-2204/2018 vom 16. Dezember 2019 E. 3.2, A-6253/2018 vom 10. Dezember 2019 E. 2.6.2).

2.

2.1 Der Bund erhebt Stempelabgaben unter anderem auf der entgeltlichen und unentgeltlichen Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften und Stammanteilen inländischer Gesellschaften mit beschränkter Haftung (sog. Emissionsabgabe; Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 und 2 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 Bst. a Lemma 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgabe [StG, SR 641.10]).

2.2

2.2.1 Bei der Stempelabgabe handelt es sich um eine Kapitalverkehrssteuer, die an bestimmte, im Gesetz umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft (weshalb oft auch von «Rechtsverkehrssteuer» die Rede ist). Für ihre Festsetzung ist der wirkliche Inhalt der Urkunde oder Rechtsvorgänge massgebend (Art. 27 Abs. 1 StG; Urteil des BGer 2C_1071/2018 vom 12. November 2019 E. 3.2 m.Hw.). Dem formalen Charakter dieser Steuer entspricht, dass für die Abgabepflicht die rechtliche Gestaltung eines Geschäfts entscheidend ist und nicht der von den Beteiligten verfolgte wirtschaftliche Zweck (BGE 143 II 350 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; vgl. Urteil des BVGer A-1121/2020 vom 30. Juni 2021 E. 2.2; vgl. MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS KÜPFER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Kommentar StG], Vorbemerkungen N. 33 ff.).

2.2.2 Kann ein bestimmter wirtschaftlicher Erfolg rechtlich auf verschiedenen Wegen erreicht werden, ist es vor dem genannten Hintergrund auch möglich, dass seine Herbeiführung, je nach Art der Verkehrsvorgänge, die sich abspielen, mit mehr oder weniger oder gar überhaupt keinen Stempelabgaben belastet ist. Die Beteiligten haben es in der Hand, durch überlegte Wahl der Mittel, die sie zur Erreichung des Enderfolgs verwenden, die Belastung und deren Mass selbst zu bestimmen (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 28. Juni 2005, veröffentlicht in VPB 69.125 E. 3c/cc). Die Verwaltung darf sich deshalb in diesem Zusammenhang grundsätzlich nicht von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise leiten lassen. Eine Ausnahme gilt dort, wo das Gesetz selber wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen verwendet (BGE 143 II

350 E. 2.2; siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-6828/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 2.5.3, A-1592/2006 vom 15. April 2009 E. 4.4.3).

2.3 Der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG (E. 2.1) gleichgestellt sind Zuschüsse, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG). Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG hat die Bedeutung eines Ersatztatbestandes zur Regel von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG und bezweckt, die Vermeidung der Emissionsabgabe auf dem genannten Weg auszuschliessen (vgl. Botschaft vom 25. Oktober 1972 zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben [nachfolgend: Botschaft StG], BBl 1972 II 1278 ff., 1290; Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.1; PASCAL TADDEI/MICHAEL FELBER, in: Kommentar StG, Art. 5 N. 48).

Zuschüsse können in Form von Bar- oder Sacheinlagen, durch Gutschrift oder Verrechnung oder durch Forderungsverzicht erbracht werden und offen oder verdeckt erfolgen (Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.1; vgl. zum Zuschuss in Form eines Forderungsverzichtes Urteil des BVGer A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 4.1.3, m.Hw.; TADDEI/FELBER, a.a.O., Art. 5 N. 52).

2.4 Gemäss dem am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen die bei offenen Sanierungen vorgenommene Begründung von Beteiligungsrechten oder die Erhöhung von deren Nennwert bis zur Höhe vor der Sanierung sowie Zuschüsse von Gesellschaftern oder Genossenschaftern bei stillen Sanierungen, soweit (1.) bestehende Verluste beseitigt werden und (2.) die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter gesamthaft Fr. 10 Mio. nicht übersteigen.

Für die Frage, wann eine offene oder stille Sanierung vorliegt, kann auf die diesbezüglichen Ausführungen zu Art. 12 StG verwiesen werden (E. 2.5.2.4). Der Frage, wann Verluste als «beseitigt» gelten, wird weiter unten nachgegangen (E. 3.1 ff.). Im Gegensatz zu Art. 12 StG verlangt Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG jedoch nicht das Vorliegen einer offenbaren Härte (IVO P. BAUMGARTNER, in: Kommentar StG, Art. 12 N. 21). Dafür kennt Art. 12 StG keine betragsmässige Grenze.

2.5 Art. 12 StG bestimmt, dass die Emissionsabgabe gestundet oder erlassen wird, wenn bei einer offenen oder stillen Sanierung ihre Erhebung eine offenbare Härte für unter anderem die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bedeuten würde. Sowohl die (offene oder stille) Sanierung (dazu E. 2.5.2) als auch die offenbare Härte (dazu nachfolgend E. 2.5.3) sind unabdingbare Voraussetzungen für den Erlass der Emissionsabgabe (vgl. Urteile des BVGer A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.1, A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.4, A-577/2013 vom 20. November 2013 E. 2.4). Sind die subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt, hat der Abgabepflichtige einen öffentlich-rechtlichen Rechtsanspruch auf die Gewährung des Erlasses (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 13). Der Erlass nach Art. 12 StG (oder die Stundung, welche heute indessen kaum mehr zum Tragen kommt) ist zur Ausnahmebestimmung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG subsidiär (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 22a; vgl. Urteil des BGer 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 3.1; Urteil des BVGer A-577/2013 vom 20. November 2013 E. 3.2; vgl. auch MICHAEL NORDIN/ROLAND WILD, in: Kommentar StG, Art. 6 N. 104j, die festhalten, der Anwendungsbereich von Art. 12 StG reduziere sich mit Einführung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG auf Sanierungsleistungen, welche den Freibetrag überstiegen).

2.5.1 Massgebender Zeitpunkt für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für einen Erlass oder eine Stundung im Sinne von Art. 12 StG vorliegen, ist der Zeitpunkt, in welchem die zu erlassende Abgabeforderung entstanden ist, also der Zeitpunkt der Umsetzung der massgebenden Sanierungsmassnahmen beziehungsweise jener Zeitpunkt, in welchem der Gesellschaft die Mittel zur Umsetzung der massgebenden Sanierungsmassnahmen zugegangen sind. Die einzelnen Sanierungsmassnahmen müssen noch nicht umgesetzt, jedoch in rechtlich verbindlicher Weise beschlossen worden sein (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 16 und 42 m.Hw.).

2.5.2

2.5.2.1 Eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG liegt vor, wenn Massnahmen getroffen werden, um ein Unternehmen aus einer wirtschaftlichen Krisensituation herauszuführen und seinen Fortbestand zu sichern. Handlungen, welche nur kurz greifen und die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens nicht auch längerfristig abzusichern vermögen, gelten nicht als Sanierung im Sinne von Art. 12 StG. Im Weiteren setzt eine solche Sanierung begriffsnotwendig die Beseitigung von Verlusten voraus (Urteile des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.4.1.1, A-577/2013 vom 20. November 2013 E. 2.4.1, A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.1; Entscheid des Bundesrates vom 19. August 1992 E. 3.3.1 f., in: Archiv für

schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 [1992/1993], S. 671 ff., 676 f.; vgl. OLIVER KÄLIN, Die Sanierung der Aktiengesellschaft, 2016 S. 23 f. N. 64 f.). Mit anderen Worten muss die Sanierung den Weiterbestand einer sich in Schwierigkeiten befindlichen Gesellschaft und folglich die Fortführung ihrer Aktivität garantieren und dies durch Massnahmen, die geeignet sind, die eingetretenen Verluste zu beseitigen (vgl. Urteil des BVGer A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.2 m.Hw.; MAURUS WINZAP, in: Oberson/Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, 2006, Art. 12 N. 9 und 22; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 225 f.).

Gemäss konstanter Praxis der Vorinstanz, des Eidgenössischen Finanzdepartements und des Bundesrats liegt keine Sanierung vor, wenn, trotz der von der Gesellschaft zur Sanierung getroffenen Massnahmen, die Gesellschaft überschuldet bleibt. Wenn nach Durchführung der entsprechenden Massnahmen der verbleibende Saldo der Schulden das Gesellschaftskapital weiterhin übersteigt, wird der Antrag auf Erlass der Emissionsabgabe vollumfänglich abgewiesen. Damit von einer Sanierung auszugehen ist, ist jedoch eine vollständige Beseitigung der Verluste in der Bilanz nicht notwendig. Es genügt, wenn die tatsächlichen beziehungsweise echten Verluste beseitigt werden (Urteile des BVGer A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.4, A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 4.2.3.3; WINZAP, a.a.O., Art. 12 StG N. 19 m.Hw.).

Art. 17 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Dezember 1973 über die Stempelabgaben (StV, SR 641.101) hält daher fest, dass im Erlassgesuch die Ursachen der Verluste und die zu ihrer Beseitigung getroffenen und vorgesehenen Massnahmen darzustellen sind; Unterlagen über die Sanierung, wie Rundschreiben, Rechenschaftsberichte, Generalversammlungsprotokolle sowie die Geschäftsberichte oder Jahresrechnungen der letzten Jahre und eine Aufstellung der Sanierungsbuchungen sind beizulegen. Mit besonderem amtlichem Formular sind die von den Gesellschaftern oder Genossenschaftlern bei der Sanierung erlittenen Einbussen und ihre in Beteiligungsrechte umgewandelten Forderungen zu melden. Der Erlass wird nur gewährt, wenn die der Abgabe unterworfenen Gesellschaft effektiv saniert ist (Urteile des BVGer A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.2, A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 4.2.3.1; Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II; nachfolgend: Botschaft UStR II], BBl 2005 4733, 4840).

2.5.2.2 Ein Erlass der Abgabe kommt nur dann in Frage, wenn der Abgabepflichtige sanierungsbedürftig ist. Eine Sanierungsbedürftigkeit setzt nach Art. 12 StG voraus, dass die Sanierungsmassnahmen zum Ausgleich sog. echter Verluste verwendet werden. Dies bedingt, dass der Abgabepflichtige über keine Reserven mehr verfügt, welche die Verluste decken würden. Darunterfallen sowohl offene als auch stille Reserven (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 27 m.Hw.). Dies gilt jedoch nicht für Zwangsreserven auf betriebsnotwendigem Anlagevermögen, da mit diesen keine Verluste kompensiert werden können beziehungsweise sie es der Gesellschaft alleine nicht ermöglichen, aus eigener Kraft zu überleben (Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 4.3.2.1 mit zahlreichen Hinweisen).

2.5.2.3 Der Sanierungsbegriff wird zwar weder im StG noch in der StV näher umschrieben, jedoch entspricht er weder dem handelsrechtlichen (Urteil des BVGer A-5872/2008 vom 16. Juli 2010 E. 4.3) noch dem betriebswirtschaftlichen Sanierungsbegriff (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 23-25; vgl. zu den unterschiedlichen Sanierungsbegriffen auch KÄLIN, a.a.O., S. 17 ff. N. 46 ff.; BERNHARD F. SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, 1997, S. 137 ff.). Auch vom Begriff der Sanierung im Recht der direkten Bundessteuer unterscheidet er sich (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 26; MARTIN KOCHER, Die «Corporate Governance»-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff, in: ASA 77 [2008/2009], S. 281 ff., 286 und 308). Für die Zwecke von Art. 12 StG kommen eine offene oder eine stille Sanierung in Frage (E. 2.5.2.4). Dabei handelt es sich durchgehend um in der Bilanz sichtbare und somit erkennbare Massnahmen. Weiter wird stets vorausgesetzt, dass durch die Sanierungsmassnahmen beim Abgabepflichtigen Mittel zur Verlustdeckung zugeführt oder frei werden (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 31 m.Hw.).

2.5.2.4 Eine offene Sanierung ist gegeben, wenn das Aktienkapital zwecks Beseitigung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend wieder erhöht wird. Bei der stillen Sanierung werden die Verluste der Gesellschaft mittels Forderungsverzichten oder à-fonds-perdu-Zuschüssen der Beteiligten an die Abgabepflichtige gedeckt (Urteile des BVGer A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.3, A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.4.1.3, A-577/2013 vom 20. November 2013 E. 2.4.2; BEUSCH, Untergang, S. 226; WINZAP, a.a.O., Art. 12 N. 10 ff.) beziehungsweise dienen diese dem Ausgleich aufgelaufener Verluste (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 32 f. m.Hw.; NORDIN/WILD, a.a.O., Art. 6 N. 104l).

2.5.3 Bei Anerkennung der Sanierung wird nach der Verwaltungspraxis das Vorliegen einer offenbaren Härte vermutet und der Erlass grundsätzlich gewährt. Keine offenbare Härte liegt jedoch nach der Praxis vor, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückzuführen ist oder wenn die Gesellschaft nicht mit genügendem Eigenkapital ausgestattet war (WINZAP, a.a.O., Art. 12 N. 27). Der Erlass wird somit insbesondere dann verweigert, wenn die Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft auf das Fehlen hinreichender eigener Mittel (sog. Unterkapitalisierung) zurückzuführen ist (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 46 und 50; BEUSCH, Untergang, S. 217). Der Erlass der Stempelabgabe darf nicht dazu führen, unterkapitalisierten Gesellschaften die Kapitalbeschaffung unter Umgehung der Abgabe zu ermöglichen (s. hierzu auch E. 3.2.3; Entscheidung des Bundesrates vom 19. August 1992, a.a.O., E. 3.3.2 S. 667; Entscheidung des Bundesrates vom 15. Januar 1986 E. II.3, in: ASA 55 [1986/1987], S. 151 ff., 155; siehe zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.4.2, A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 4.2.3.4, A-577/2013 vom 20. November 2013 E. 2.4.3, A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.2 f.; WINZAP, a.a.O., Art. 12 N. 28).

2.6

2.6.1 Bei (abgabepflichtigen) Zuschüssen entsteht die Emissionsabgabeforderung im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 Bst. e StG). Massgebend ist dabei grundsätzlich der Zeitpunkt, in welchem der Zuschuss geleistet wird (Urteile des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.3.1, A-267/2015 vom 13. Juli 2015 E. 2.3), also der Zeitpunkt des Verfügungsgeschäftes (ROGER GISCLON, in: Kommentar StG, Art. 7 N. 46).

Die Abgabeforderung beträgt 1 % des Betrages des Zuschusses (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG).

Die Abgabeforderung wird bei Zuschüssen 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung fällig (vgl. Art. 11 Bst. c StG; siehe zum Zeitpunkt der Abgabeentrichtung auch Art. 10 Abs. 1 Bst. a StV).

2.6.2 Auf Abgabebeträgen, die nach Ablauf der gesetzlichen Fälligkeitstermine ausstehen, ist ohne vorgängige Mahnung ein Verzugszins von 5 % pro Jahr geschuldet (vgl. Art. 29 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben [SR 641.153]). Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (Urteil des BGer 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 3.3.2 f.; vgl. BEUSCH, Untergang, S. 72).

2.6.3 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ergibt sich, wenn Vergütungszinsen nicht gesetzlich vorgesehen sind, nur ausnahmsweise aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, durch Analogieschluss oder aus allgemeinen Prinzipien, dass für zu viel bezahlte Abgaben ein Vergütungszins zu bezahlen ist. Vergütungszinsen rechtfertigen sich nach dieser Rechtsprechung insbesondere dort, wo auch der Steuerpflichtige bei nicht rechtzeitiger Zahlung der Steuerforderung einen Verzugszins oder Verspätungszins schuldet. Die Ausrichtung eines solchen Vergütungszinses ist jedoch auf Fälle eingeschränkt, bei welchen der Abgabepflichtige zur Vermeidung einer gesetzlichen Verzugszinspflicht gezwungen ist, eine ihm gegenüber verfügte Abgabe vorläufig unter Vorbehalt zu bezahlen, und er die Abgabepflicht gleichzeitig mit Rechtsmitteln bestreitet (BGE 143 II 37 E. 5.3; Urteile des BGer 2C_410/2008 vom 28. Oktober 2008 E. 3.2 f., 2C_191/2007 vom 11. Oktober 2007 E. 3.2 f.; Urteile des BVerger A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 2.3.3, A-2483/2013 vom 17. März 2014 E. 2.3.5).

2.7 Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (statt vieler: BGE 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 146 II 111 E. 2.3.2, 143 I 109 E. 6, 141 I 78 E. 4.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2, 140 II 495 E. 2.3 insb. 2.3.3; BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.1, 2016/25 E. 2.6.4.1).

3.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin per 31. März 2015 kumulierte Verluste von Fr. [...] und per 31. März 2016 kumulierte Verluste von Fr. [...] auswies. Weiter ist unbestritten, dass der Forderungsverzicht von Fr. [...] im Umfang des die Kapitalerhöhung von Fr. [...] über-

steigenden Anteils von insgesamt Fr. [...] stempelabgabenrechtlich als Zuschuss behandelt wird, welcher grundsätzlich gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG der Emissionsabgabe von 1 % unterliegt. Weiter ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin aus Sicht der Stempelabgaben per 31. März 2015 unterkapitalisiert war, und zwar im Umfang von Fr. [...], so dass auch auf diesem Betrag die Stempelabgabe geschuldet ist (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Aus dem Nennwert des Stammanteils von Fr. [...] sowie der Unterkapitalisierung von Fr. [...] ergibt sich jener Betrag, auf den die Emissionsabgabe gemäss Antrag der Beschwerdeführerin (Sachverhalt Bst. D) festzusetzen ist (Emissionsabgabe von Fr. [...] plus Fr. [...] gleich Fr. [...]). Im Folgenden ist demnach nur noch zu beurteilen, ob auf einem *Teil-Betrag* des Zuschusses die Bestimmungen zum Freibetrag und zum Erlass angewendet werden können.

Die noch umstrittene Emissionsabgabe berechnet sich nach unbestrittener Darstellung der Vorinstanz wie folgt:

Nennwert der ausgegebenen Aktien	Fr.	[...]
Agio	Fr.	<u> </u> [...]
Total	Fr.	[...]
./.. Beurkundungs- und Handelsregistergebühren	Fr.	[...]
Total	Fr.	[...]
Netto Ausgabepreis $\frac{\text{Fr. [...] x 100}}{101}$	Fr.	[...]
Emissionsabgabe von 1% auf Fr. [...]	Fr.	[...]
Abzüglich bereits entrichtete Emissionsabgabe		
Formular 4 vom [...] 2015	Fr.	[...]
Formular 3 vom [...] 2015	Fr.	[...]
Differenz (noch zu entrichtende Emissionsabgabe)	Fr.	<u><u> </u></u> [...]

Schliesslich ist unbestritten, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine abgabepflichtige Gesellschaft gemäss Art. 10 Abs. 1 StG handelt.

Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, ob der streitbetroffene Teil des Zuschusses von Fr. [...] bis zum Betrag von Fr. 10 Mio. gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG von der Emissionsabgabe ausgenommen werden kann und ob die Emissionsabgabe gestützt auf Art. 12 StG auf dem den Freibetrag von Fr. 10 Mio. überschliessenden Anteil des Zuschusses erlassen werden kann. In diesem Zusammenhang ist letztlich umstritten, ob durch

die Sanierung der Beschwerdeführerin bestehende Verluste beseitigt wurden, genauer, ob es genügt, dass die von der Beschwerdeführerin erzielten Verluste von der Kapitaleinlagereserve gedeckt waren, oder ob die Verluste aus den Büchern der Beschwerdeführerin hätten ausgebucht werden müssen und, wenn Letzteres der Fall ist, ob die spätere Ausbucht der Verluste durch die Beschwerdeführerin genügt, damit die Forderungsverzichte als gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG von der Stempelabgabe ausgenommene Beiträge gelten beziehungsweise die Stempelabgabe nach Art. 12 StG erlassen werden kann.

Unbestritten ist hingegen, dass die übrigen Voraussetzungen der Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG erfüllt sind – insbesondere die Sanierungsbedürftigkeit der Beschwerdeführerin, welche nicht auf die Vornahme von verdeckten Gewinnausschüttungen zurückzuführen ist; dass eine stille Sanierung vorgenommen wurde; dass im entsprechenden Umfang keine Reserven, jedoch genügend Eigenkapital vorhanden waren und keine Übersanierung vorliegt; dass die Beschwerdeführerin nicht inaktiv ist und ihre Tätigkeit weiterführt und sie sich weder in Nachlassliquidation noch in Konkurs befindet – und die Höhe der Zahlung, welche für eine Ausnahme von der Stempelabgabe und deren Erlass überhaupt in Frage kommt. Auf diese Erfordernisse, deren Vorliegen sich zudem aus den Akten ergibt, ist daher vorliegend nicht weiter einzugehen.

Schliesslich ist auch unbestritten, dass die Emissionsabgabe insoweit geschuldet ist, als die Beschwerdeführerin unterkapitalisiert war.

Nicht eingegangen werden muss vorliegend auch auf teils unterschiedliche Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit entweder Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG oder Art. 12 StG angewendet werden kann und – mit Ausnahme der Verzinsung (E. 4) und der Rechtsmittelbelehrung (E. 6) – auf die Frage, ob die Ausnahme gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG systematisch etwas anderes ist als der Erlass nach Art. 12 StG.

3.1 Wie die Vorinstanz vorbringt, hat das Bundesverwaltungsgericht in früheren Urteilen davon gesprochen, die Verluste müssten ausgebucht sein, damit davon ausgegangen werden kann, dass sie «beseitigt» seien (Urteile des BVer A-5872/2008 vom 16. Juli 2010 E. 4.3; vgl. auch A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.2.1.2; explizit offengelassen in BVGE 2015/25 E. 6.2.2.4, welches die Verrechnungssteuer betraf). Allerdings befassten sich diese Urteile nicht mit der vorliegend zu beantwortenden

den Frage, weshalb die Wortwahl für den vorliegenden Fall nicht präjudizierend sein darf (die gleiche Wortwahl findet sich auch im Urteil des BGer 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 3.2.3, wobei auch hier eine andere Frage zu beantworten war). Zudem betrafen beide Urteile des Bundesverwaltungsgerichts zur Stempelabgabe nicht die heute geltende Fassung des StG und insbesondere nicht den am 1. Januar 2009 in Kraft getretenen Bst. k von Art. 6 Abs. 1 StG (vgl. Urteile des BVerfG A-5872/2008 vom 16. Juli 2010 E. 2.2, A-801/2007 vom 22. Februar 2010 E. 2.1). Auch trat per 1. Januar 2011 Abs. 1^{bis} von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) in Kraft, der die Art, wie Kapitaleinlagen verbucht werden, änderte (zum Inkrafttreten der beiden Bestimmungen: Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II, AS 2008 2893 2902]; dazu näher unten E. 3.3, s.a. E. 3.5; die Änderung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG per 1. Januar 2020 ist auf den vorliegenden Fall zeitlich nicht anwendbar).

Neuere Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts halten denn auch sinngemäss fest, dass die Beseitigung («eliminazione») sämtlicher Verluste nicht nötig sei, sondern es genüge, wenn die realen (tatsächlichen) Verluste beseitigt seien; weiter wird dort festgehalten, dass der Saldo der Schulden das Gesellschaftskapital nicht mehr übersteigen dürfe (vgl. die hier in E. 2.5.2.1 genannten Urteile des BVerfG A-944/2020 vom 22. März 2021 E. 3.5.4 und A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 4.2.3.3). Auch das Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV vom 23. Dezember 2010 «Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» spricht von «Beseitigung bestehender Verluste» (Ziff. 3.3.2 Bst. b dieses Kreisschreibens; s.a. Ziff. 3.3.3 des Kreisschreibens). Wie dies zu geschehen hat, ist dem Kreisschreiben nicht zu entnehmen. Einzig in Ziff. 3.3.3 wird in Lemma 5 festgehalten, dass keine Übersanierung vorliegen dürfe, dass also offene und/oder stille Reserven gebildet würden, die insgesamt den ausgebuchten Verlustvortrag überstiegen. Hieraus kann abgeleitet werden, dass der Verlustvortrag gemäss diesem Kreisschreiben tatsächlich ausgebucht werden muss. Abgesehen davon, dass sich dieser Hinweis jedoch nur in einer Klammerbemerkung befindet, sind Kreisschreiben der ESTV für die Gerichte, darunter auch das Bundesverwaltungsgericht, nicht verbindlich (E. 1.3.2). Ob gemäss dem verbindlichen Gesetz (konkret Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG) Verluste tatsächlich ausgebucht werden müssen, damit sie als «beseitigt» gelten, ist durch Auslegung zu ermitteln

(E. 2.7; zur konkreten Auslegung: E. 3.2 ff.). Dabei kann die Rechtsprechung zum «alten» Recht nicht eins zu eins übernommen werden.

Die ältere Rechtsprechung fand unter der Geltung des Nennwertprinzips statt, wonach – wenn die Bedingungen zur Rückzahlung von Eigenkapital erfüllt sind – lediglich der Nennwert der Anteilsscheine verrechnungssteuerfrei zurückbezahlt werden konnte, nicht aber zum Beispiel ein allfälliges Agio. Mit der Unternehmenssteuerreform II fand ein Wechsel zum Kapitaleinlageprinzip statt. Dies führte dazu, dass nicht mehr nur der Nennwert der Anteilsscheine – bei gegebenen, sehr engen Voraussetzungen – verrechnungssteuerfrei an die (ursprünglichen oder späteren) Anteilseigner zurückbezahlt werden können, sondern auch Einlagen, die von den Anteilseignern über dem Nennwert einbezahlt wurden, insbesondere Agio. Solche Kapitaleinlagen sind in der Buchhaltung auf einem eigenen Konto auszuweisen und, damit eine verrechnungssteuerfreie Auszahlung dann zumal möglich sein wird, der ESTV auf dem Formular 170 zu melden. Die Möglichkeit, ein entsprechendes Konto einzurichten, gab es unter dem alten Recht nicht. Entsprechende Einlagen wurden in die Reserven verbucht. Es bestand somit auch kein Grund, die Verluste in der Buchhaltung vorzutragen und die Reserven stehenzulassen. Neu jedoch können die Einlagen in die Kapitaleinlagereserve gebucht werden. Wird diese mit Verlusten «verrechnet», also sowohl die Kapitaleinlagereserve als auch die Verluste «ausgebucht», ist ein Wiederauffüllen der Kapitaleinlagereserve mit späteren Gewinnen nicht mehr möglich (vgl. BVGE 2015/25 E. 6 insb. E. 6.3 m.Hw. auf gegenteilige Stimmen in der Lehre; zur Terminologie der «Verrechnung» im hier verwendeten Sinn: BVGE 2015/25 E. 6.1.4). Demnach existiert dann keine Kapitaleinlagereserve mehr, die verrechnungssteuerfrei an die Anteilseigner zurückgegeben werden kann. Soll dieses Resultat vermieden werden, können sowohl die Kapitaleinlagereserve als auch die Verluste in der Buchhaltung stehengelassen werden. Sind später die Voraussetzungen für eine Rückgabe der Kapitaleinlagereserve erfüllt, kann diese vorgenommen werden, ohne dass die Verrechnungssteuer auf den entsprechenden Beträgen fällig wird.

Im vorliegenden Verfahren ist nun zu prüfen, ob von dieser neuen Möglichkeit, sowohl die Kapitaleinlagereserven als auch die Verluste stehen zu lassen, um Erstere später verrechnungssteuerfrei zurückzahlen zu können, auch dann Gebrauch gemacht werden kann, wenn die Einlagen der Sanierung dienen und daher auf diesen Einlagen die Emissionsabgabe aufgrund des Freibetrag (Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG) oder eines Erlasses (Art. 12 StG) nicht entrichtet werden muss oder ob die Verluste – wie unter der

Rechtsprechung – ausgebucht werden müssen, damit diese Erleichterungen in Anspruch genommen werden können. Anders gesagt ist im Folgenden zu prüfen, ob trotz des geänderten rechtlichen und buchhalterischen Umfelds an der alten Rechtsprechung festzuhalten ist oder diese unter den neuen Bedingungen zu präzisieren ist.

3.2

3.2.1 Art. 6 Abs. 1 Bst. k Lemma 1 StG hält fest, dass – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen und bei einer stillen Sanierung – eine Ausnahme von der Emissionsabgabe besteht, wenn «bestehende Verluste beseitigt werden» («les pertes existantes soient éliminées»; «le perdite esistenti siano eliminate»). Art. 12 StG äussert sich demgegenüber gar nicht zu den Verlusten, sondern hält nur die Sanierung der Gesellschaft als eine der Voraussetzungen für den Erlass der Emissionsabgabe fest. Gemäss Rechtsprechung und Literatur setzt die Sanierung einer Gesellschaft jedoch voraus, dass Verluste der Gesellschaft beseitigt werden (E. 2.5.2.1).

3.2.2 Beide Bestimmungen verlangen demnach eine Beseitigung der Verluste, was in Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG explizit festgehalten wird und in Bezug auf Art. 12 StG durch die Rechtsprechung festgelegt wurde. Die Unterschiede in der Formulierung der beiden Bestimmungen führen zur Frage, ob die Beseitigung der Verluste in beiden Fällen gleich auszulegen ist. Wie sich aus der Entstehungsgeschichte von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG sowie dessen Ziel und Zweck ergibt (dazu E. 3.4), wurde diese Norm unter anderem eingeführt, um die Vorinstanz von Erlassgesuchen zu entlasten (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 4). Eine solche Entlastung kann es aber nur dann geben, wenn die Voraussetzungen, die in beiden Fällen erfüllt sein müssen, auch in beiden Fällen gleich sind beziehungsweise zumindest für Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG nicht strenger als für Art. 12 StG (zur Subsidiarität von Art. 12 StG auch E. 2.5; vgl. BEUSCH, Untergang, S. 205 m.Hw., der festhält, die Frage des Erlasses stelle sich nur und erst dann, wenn der Freibetrag überschritten sei). Sonst müsste doch in jedem Einzelfall geprüft werden, ob, wenn die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG nicht erfüllt sind, allenfalls jene von Art. 12 StG erfüllt sein könnten (ob die in Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG enthaltene betragsmässige Grenze von Fr. 10 Mio. eingehalten ist, ist selbstredend in jedem Fall, in dem die Anwendung dieser Bestimmung geltend gemacht wird, zusätzlich zu prüfen).

Nicht ersichtlich ist, dass die Begriffe der offenen oder stillen Sanierung, die in beiden Bestimmungen Voraussetzung sind, unterschiedlich auszulegen wären. Das bedingt aber, dass alle mit der Sanierung zusammenhängenden Voraussetzungen (wie die Sanierungsbedürftigkeit oder die Frage, ob eine Gesellschaft tatsächlich saniert ist) gleich ausgelegt werden müssen. Die beiden Bestimmungen unterscheiden sich in Bezug auf die Voraussetzungen damit nur dadurch, dass Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG nur bis zur Freigrenze von Fr. 10 Mio. anwendbar ist und Art. 12 StG dafür neben der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen das Vorliegen einer offenbaren Härte verlangt. Die Beseitigung von Verlusten wird demnach gemäss Art. 12 StG gleich ausgelegt wie nach Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG. Die Entlastung der Vorinstanz durch Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG ergibt sich daraus, dass für dessen Anwendung keine offenbare Härte vorausgesetzt ist und dass kein Erlassgesuch gestellt werden muss.

3.2.3 Einzugehen ist hier auf das Kriterium der Unterkapitalisierung. Dieses wird im Rahmen von Art. 12 StG in der Regel erst im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer offenbaren Härte geprüft (E. 2.5.3). Somit wäre es nur in Bezug auf Art. 12 StG, nicht hingegen bei der Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG zu prüfen (E. 3.2.2). Allerdings kann es nicht Wille des Gesetzgebers gewesen sein, mit der Einführung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG den Gesellschaften zu ermöglichen, eine neu gegründete Gesellschaft mit zu wenig Kapital auszustatten und dann dieser Gesellschaft zu gestatten, den Freibetrag von Fr. 10 Mio. zu nutzen, um die bereits im Gründungszeitpunkt sanierungsbedürftige Gesellschaft zu sanieren. Insofern ist Meinungen in der Lehre, es sei angezeigt subjektiv geprägte Elemente nicht zu berücksichtigen, da die Freigrenze im System der Selbstveranlagung vom Abgabepflichtigen selbst zu beurteilen sei, nicht zu folgen (so aber BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 21). Eine allfällige, in diesem Sinne selbstverschuldete Unterkapitalisierung dürfte zudem in den meisten Fällen vom Abgabepflichtigen relativ leicht festgestellt werden können. Ob die Berücksichtigung solcher Elemente im Rahmen von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG unter dem Gesichtspunkt der Steuerumgehung zu prüfen ist (so wohl NORDIN/WILD, a.a.O., Art. 6 N. 104n) oder ob dies eher unter dem Titel der Rechtsgleichheit zu geschehen hat – weil nicht Gesellschaften, deren Aktionäre die üblichen Finanzierungsgrundsätze missachtet haben und die erforderlichen Eigenmittel erst im Zuge einer Sanierung zu Verfügung stellen, gegenüber jenen Aktionären, die von Anfang an für eine genügende Eigenkapitalisierung gesorgt und auf dem ursprünglich eingebrachten Kapital die Emissionsabgabe entrichtet haben, privilegiert werden sollen (so zu Art. 12 StG: WINZAP, a.a.O., Art. 12 N. 28) –, kann hier offengelassen

werden, denn im Umfang der Unterkapitalisierung beansprucht die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall weder den Freibetrag noch einen Steuererlass. Nicht einzugehen ist hier auf den Umstand, dass offenbar im dem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-944/2020 vom 22. März 2021 zugrundeliegenden Sachverhalt (dort Bst. B.g) die Vorinstanz die Unterkapitalisierung der Gesellschaft für die Beanspruchung (bzw. die Ablehnung der Beanspruchung) der Freigrenze nicht in Betracht gezogen hat. Im genannten Urteil hatte das Bundesverwaltungsgericht diese Frage nämlich nicht zu prüfen.

3.2.4 Der Wortlaut der beiden Bestimmungen (Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG) verlangt – wie in E. 3.2.2 festgehalten – somit nicht explizit, dass die Verluste ausgebucht werden (so jedoch, wenn auch ohne weitere Begründung KÄLIN, a.a.O., S. 23 N. 65). Sie müssen lediglich «beseitigt» werden (so auch MARCO DUSS, Catch-22, Kapitaleinlage vs. Sanierung [nachfolgend: Catch-22], in: Der Schweizer Treuhänder, 2011, S. 71 ff., 72 f.). Die Vorinstanz verwendet in ihren Rechtsschriften mehrfach das Wort «eliminiert». Damit möchte sie wohl ausdrücken, dass die Verluste ausgebucht werden müssen. Möglicherweise lehnt sie sich dabei auch an den französischen und italienischen Wortlaut der Bestimmung an (E. 3.2.1). Allerdings erweisen sich die französische und die italienische Sprachversion ebenso auslegebedürftig wie die deutsche, wobei auch nicht klar wird, inwiefern das Wort «eliminieren» im vorliegenden Zusammenhang über das Wort «beseitigen» hinausgehen soll.

3.2.5 NORDIN/WILD (a.a.O., Art. 6 N. 104m) halten in Bezug auf Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG fest, dass die Auslegung der Vorinstanz nicht vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt sei. Die Autoren erachten jedoch die Auslegung der Vorinstanz als sinnvoll, weil sonst aufgrund des Fehlens von weiteren Voraussetzungen wie beispielsweise das Vorliegen einer zu beseitigenden Unterbilanz, Tür und Tor für eine missbräuchliche Verwendung des Sanierungsfreibetrages öffnen würde. Nach dem zuvor Ausgeführten (E. 3.2.2 f.), dass nämlich die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG – mit Ausnahme der Freigrenze und der offenbaren Härte – gleich auszulegen sind, erscheint dieses Argument, welches sich ausschliesslich auf Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG bezieht, nicht mehr stichhaltig. Sowohl nach Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG als auch nach Art. 12 StG wird das Fehlen einer Unterbilanz verlangt (vgl. dazu ohnehin auch die Ausführungen der genannten Autoren in N. 104n).

Es ist somit festzuhalten, dass die Auslegung der Vorinstanz, dass die Verluste «ausgebucht» werden müssten, weder vom Wortlaut gedeckt noch nicht von diesem gedeckt ist. Der Wortlaut erweist sich in Bezug auf die vorliegende Frage schlicht als unklar.

3.3 Was die Entstehungsgeschichte der Bestimmungen anbelangt, finden sich zu der sich vorliegend konkret stellenden Frage weder in der Botschaft StG noch in der Botschaft UStR II noch in den parlamentarischen Beratungen konkrete Ausführung. Aus diesem Schweigen des Gesetzgebers lässt sich jedoch weder schliessen, dass er trotz geänderter Umstände an der alten Rechtsprechung festhalten wollte noch dass eine Änderung gewünscht war. Es ist Sache der Rechtsprechung, eine geänderte Rechtslage zu erkennen und allenfalls die alte Rechtsprechung anzupassen oder zu präzisieren.

Zum Erlass gemäss Art. 12 StG hält die Botschaft StG (aus dem Jahr 1972) fest, das Bundesgesetz vom 15. Februar 1921 betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben (BS 6 126) habe die Erlassgründe abschliessend und sehr eng umschrieben. Diese Ordnung habe der Vielfalt der wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht immer gerecht zu werden vermocht und gelegentlich zu unbilligen Härten geführt. Deshalb begnüge sich der Entwurf des StG nach bewährtem Vorbild anderer Steuergesetze mit einer Härteklausel und überlasse deren Anwendung auf Einzelfälle der Praxis (Botschaft StG, S. 1296 f.). An anderer Stelle hält die Botschaft fest, eine erhebliche Verbesserung zugunsten des Abgabepflichtigen bringe schliesslich auch die neue elastischere Bestimmung über Stundung und Erlass. Diese Erleichterungen seien nicht mehr an gesetzlich eng umschriebene Sanierungsvorgänge gebunden, sondern dem Ermessen der ESTV werde nun ein freierer Spielraum gewährt (Botschaft StG, S. 1285).

Wie erwähnt (E. 2.4), trat Bst. k von Art. 6 Abs. 1 StG am 1. Januar 2009 in Kraft (im Entwurf noch Bst. j; Entwurf des Bundesgesetzes über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4875). Dieser Buchstabe soll Sanierungsleistungen bis Fr. 10 Mio. vollständig von der Emissionsabgabe befreien. Er ist als zusätzliche Ausnahme zu Art. 12 StG konzipiert, die dazu führt, dass bei Sanierungen bis zum Betrag von insgesamt Fr. 10 Mio. gar kein Erlassgesuch im Sinne von Art. 12 StG gestellt werden muss (Botschaft UStR II, S. 4839). Diese Konzeption lässt erkennen, dass die Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG mit jenen von Art. 12 StG vergleichbar sein müssen, könnte

sonst doch nicht von einer «zusätzlichen Ausnahme» gesprochen werden und davon, dass bis zur Höhe von Fr. 10 Mio. kein Erlassgesuch gestützt auf Art. 12 StG mehr gestellt werden müsse. Auch wenn kein Erlassgesuch gestellt werden muss, müssen die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sein. Wurde bis anhin in Bezug auf Art. 12 StG eine Ausbuchung der Verluste verlangt, müsste eine solche nunmehr auch für die Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG verlangt werden. Wie zuvor festgehalten (E. 3.2.4), ist jedoch nicht erwiesen, dass eine solche Ausbuchung im Gesetz verlangt war, und andererseits ist zu berücksichtigen, dass mit der Einführung von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG die Umstellung vom Nennwert- auf das Kapitaleinlageprinzip stattfand, was dazu führte, dass Kapitaleinlagen anders als zuvor verbucht werden beziehungsweise verbucht werden können (E. 3.1). Der Umstand, dass auch solche Einlagen von der Verrechnungssteuer ausgenommen werden, entspricht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (ausführlich: Urteil des BVGer A-6982/2013 vom 24. Juni 2015 E. 3.3.1-3.3.3 m.Hw.). Darauf wird bei der systematischen Auslegung zurückzukommen sein (E. 3.5.2).

3.4 Sinn und Zweck sowohl von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG als auch von Art. 12 StG ist, Sanierungsbemühungen von Gesellschaften nicht dadurch zu belasten, dass auf Beiträgen, die der Sanierung der Gesellschaft dienen sollen, gleich wieder die Emissionsabgabe erhoben wird. Im Vordergrund stehen volkswirtschaftliche Gründe; es soll nämlich verhindert werden, dass die wirtschaftliche Existenz der Abgabepflichtigen gefährdet wird (BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 7 i.V.m. N. 1; DUSS, Catch-22, S. 74). Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG hat darüber hinaus den Zweck, Gesellschaften und die Vorinstanz zu entlasten (E. 3.2.2; BEUSCH, Untergang, S. 205 Fn. 1628), indem im Betrag von Fr. 10 Mio. kein Erlassgesuch gestellt werden muss. Dieser Zweck ist im vorliegenden Zusammenhang jedoch nicht relevant. Der erstgenannte Zweck der beiden Artikel kann unabhängig davon, ob Verluste ausgebucht werden, erreicht werden (vgl. DUSS, Catch-22, S. 74, der darauf hinweist, dass der Fortbestand der Gesellschaft dann gewährleistet ist, wenn das wirtschaftlich erforderliche Eigenkapital vorhanden ist, unabhängig davon, wie es sich in der Handelsbilanz darstellt; vgl. MADELEINE SIMONEK/JULIA VON AH, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2010, 2011, S. 16). Aus Sinn und Zweck der Bestimmung lässt sich demnach nicht ableiten, wie Einlagen zu verbuchen sind. Eine Ausbuchung von Verlusten ist jedenfalls nicht zwingend notwendig, um die Zwecke zu erreichen.

3.5

3.5.1 In systematischer Hinsicht enthält das Kreisschreiben Nr. 29 der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip (sowohl in der Fassung vom 9. Dezember 2010 also auch in der Fassung vom 9. September 2015 [Letzteres bezeichnet als Kreisschreiben 29a] als auch in der vorliegend noch nicht anwendbaren Fassung vom 23. Dezember 2019 [bezeichnet als Kreisschreiben 29b]) in Ziff. 2.2.3 eine Verknüpfung zwischen dem Stempelsteuergesetz und dem Verrechnungssteuergesetz. Demnach sind – wie die Vorinstanz auch im vorliegenden Verfahren geltend macht – Kapitaleinlagen, welche im Rahmen einer Sanierung geleistet werden, mit bestehenden Verlusten zu verrechnen, um in den Genuss des Freibetrages nach Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG beziehungsweise des Erlasses gemäss Art. 12 StG zu kommen. Der Steuerpflichtigen steht demnach ein «Wahlrecht» zu, ob sie den Freibetrag beziehungsweise den Erlass bei der Emissionsabgabe beanspruchen möchte oder eine steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagereserve schafft (NORDIN/WILD, a.a.O., Art. 6 N. 104m; JÜRIG ALTORFER/MARCO GRETER, in: Zweifel/ Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Art. 5 N. 146 mit Hinweis auf die dieser Verknüpfung ablehnend gegenüberstehende Lehre). Die hier und im Folgenden im Zusammenhang mit Kapitaleinlagen verwendeten Begriffe «rückzahlbar», «zurückzahlen», «Rückzahlung» etc. sind insofern unpräzise, als die Einlagen auch einem späteren Inhaber des Beteiligungsrechts «zurückbezahlt» werden können und nicht unbedingt jener Person, die die Einlagen ursprünglich geleistet hat. In diesem Sinne werden die Begriffe hier verwendet.

3.5.2 Einzugehen ist hier auch auf Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG. Dieser Absatz besagt (soweit hier relevant), dass die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Reserven aus Kapitaleinlagen von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) meldet. Die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital war schon zuvor von der Verrechnungssteuer ausgenommen (ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 116).

Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG wurde per 1. Januar 2011 ins VStG aufgenommen. Die Einführung dieses Absatzes wurde damit begründet, dass die Erhebung der Verrechnungssteuer auf der Rückzahlung des Agios nicht mehr

zeitgemäss und zudem wirtschaftlich nicht zu rechtfertigen sei (Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; vgl. Botschaft UStR II, S. 4800 f. und 4859 f.; ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 116). Faktisch damit verbunden war, dass in Anlehnung an bereits bestehende Bestimmungen in ausländischen Gesetzgebungen buchhalterisch ein neues Konto für die Kapitaleinlagereserven in der Handelsbilanz geschaffen wurde (vgl. Botschaft UStR II, S. 4801, vgl. auch S. 4845 zur Direkten Bundessteuer; DUSS, Catch-22, S. 71 f.; vgl. Treuhand-Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung; Band «Buchführung und Rechnungslegung», 2014, S. 28; vgl. ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER/ROLF SETHE, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 12. Aufl. 2018, § 16 N. 206 und 250; NICOLAS ROUILLER/MARC BAUEN/ROBERT BERNET/COLLETTE LASSERRE ROUILLER, La société anonyme suisse, 2. Aufl. 2017, N. 1173 und Fn. 812 und 2478; vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. b des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

Zuschüsse von Beteiligten im Zusammenhang mit Sanierungen stellen in der Regel als unechte Sanierungsgewinne einen typischen Fall von Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG dar. Nach handelsrechtlicher Praxis werden solche Zuschüsse entweder über die Erfolgsrechnung erfasst oder direkt den Reserven gutgeschrieben. Anschliessend kann, muss aber nicht, eine Verrechnung dieser Zuschüsse mit den Verlusten der Gesellschaft erfolgen. Nach erfolgter Sanierung ist der Zuschussbetrag in der Handelsrechnung je nach Verbuchungsweise noch oder nicht mehr erkennbar (ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 144).

Anzumerken ist hier, dass jegliche Übertragung von Vermögenswerten der Anteilshaber an die Gesellschaft, welche diese in ihrer Eigenschaft als Anteilshaber erbringen, eine Kapitaleinlage ist (vgl. ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 128; OLIVER UNTERSANDER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 2003, S. 120; MARCO DUSS, Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, in: ASA 50 [1981/1982], S. 273 ff., 277). Mit Einführung des Kapitaleinlageprinzips kommt der Verbuchungsweise nach Ansicht der ESTV eine entscheidende Bedeutung zu, denn nur, wenn Kapitaleinlagen zum Zwecke der Sanierung einem separaten Konto gutgeschrieben werden, qualifizieren sie als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, sonst fehlt es handelsrechtlich am nötigen Ausweis auf einem separaten Konto (ALTORFER/GRETER, a.a.O. Art. 5 N. 144; auf die Kritik ist hier nicht einzugehen: ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 155).

Im Sinne einer Ausnahme stellen Forderungsverzichte unechte Sanierungsgewinne dar, wenn und soweit Gesellschafterdarlehen vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurden oder bei Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären. Unter dem Kapitaleinlageprinzip gelten Forderungsverzichte durch die Inhaber der Beteiligungsrechte als offene Kapitaleinlagen, soweit sie unechte Sanierungsgewinne darstellen, auf Agio verbucht und nicht gegen handelsrechtliche Verlustvorträge ausgebucht werden (ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 147; zur im vorliegenden Zusammenhang nicht entscheidenden Kritik: ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 148).

Handelsrechtlich können Verluste dem Kapitaleinlagekonto belastet werden, müssen dies aber nicht. Wird dies nicht getan, bleibt das Kapitaleinlagekonto in der ursprünglichen Höhe bestehen und bleibt in vollem Ausmass für eine spätere Kapitalrückführung erhalten. Werden die Verluste aber dem Kapitaleinlagekonto belastet, wird nach Ansicht der ESTV in Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips (handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung: ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 156) der Betrag der steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlage für Steuerzwecke definitiv reduziert (bestätigt durch BVGE 2015/25 E. 6.3; ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 149; zur Kritik: ALTORFER/GRETER, a.a.O., Art. 5 N. 150 m.Hw. und N. 155).

3.5.3 Wie bereits festgehalten (E. 3.3 am Ende), entspricht der Umstand, dass auch Zuschüsse der Inhaber von Beteiligungsrechten – bei gegebenen Voraussetzungen – verrechnungssteuerfrei an diese zurückgezahlt werden können, der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es kann nicht angehen, dies einzig deshalb nicht zuzulassen, weil die Stempelabgabe in einem konkreten Fall nicht erhoben oder erlassen wird.

3.5.4 Der Umstand, dass Kapitaleinlagen verrechnungssteuerfrei zurückgezahlt werden können, darf im Übrigen auch deshalb keinen Einfluss auf die Frage haben, ob Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG zur Anwendung gelangen, weil es sich bei der Stempelabgabe (hier konkret der Emissionsabgabe) und der Verrechnungssteuer um zwei separate Steuerarten handeln. Diese weisen zwar einen gewissen Zusammenhang zueinander auf, sind aber letztlich selbständig zu behandeln (vgl. DUSS, Catch-22, S. 75, der festhält, Kapitaleinlageprinzip und Sanierung seien zwei voneinander getrennte Institute, deren Sinn und Zweck weder korreliere noch

sich widerspreche; eine Koordination sei jedoch angezeigt). Ob also in einem bestimmten Fall die Emissionsabgabe ausnahmsweise gar nicht erhoben oder erlassen wird, bleibt ohne Auswirkung auf die Verrechnungssteuer. Ohne Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG müsste jedenfalls in einem Fall wie dem vorliegenden die Emissionsabgabe bezahlt werden. Die Kapitaleinlage würde dem Kapitaleinlagekonto gutgeschrieben und könnte später – soweit sie unverändert noch vorhanden wäre beziehungsweise sonst im noch vorhandenen Umfang – an den (dannzumaligen) Anteilseigner zurückgezahlt werden, ohne dass die Verrechnungssteuer darauf geschuldet wäre (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Der Umstand, dass die Zahlung ausnahmsweise von der Stempelabgabe befreit beziehungsweise diese erlassen wird, darf nichts an der Möglichkeit der verrechnungssteuerfreien Rückzahlung ändern. Es kann nicht angehen, dass eine Kapitaleinlage nur deshalb so verbucht werden muss, dass eine verrechnungssteuerfreie Rückzahlung nicht mehr möglich ist, weil darauf aufgrund einer Ausnahme die Emissionsabgabe nicht erhoben wurde. Letztlich würde das nämlich dem Sinn der Ausnahmen insofern zuwiderlaufen, als die Steuerfreiheit beziehungsweise der Erlass insofern rückgängig gemacht würden, als später eine andere Steuer (die Verrechnungssteuer) erhoben wird, die ohne die Steuerfreiheit beziehungsweise den Erlass der einen Steuer nicht erhoben worden wäre (auch wenn diese Steuer letztlich von einer anderen Person getragen wird).

3.5.5 Die systematische Auslegung ergibt somit, dass die Verluste nicht ausgebucht werden müssen, damit Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG und Art. 12 StG zur Anwendung gelangen können. Die ältere Rechtsprechung, die noch unter der Geltung des Nennwertprinzips ergangen ist, ist in diesem Sinne zu präzisieren.

3.6 Nichts am Ausgeführten zu ändern vermag der Umstand, dass es sich bei der Erhebung der Emissionsabgabe und wohl auch der Anwendung der Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG sowie Art. 12 StG um Massenverfahren handelt (so aber wohl in Bezug auf Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG: BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 12 N. 4).

Ebenfalls unerheblich ist, dass das Agio als Teil der gesetzlichen Reserve (Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. b OR) wie eine gewöhnliche Reserve ausgeschüttet werden kann (BGE 140 III 533 E. 6.2.2). Bei einer gewöhnlichen Ausschüttung dürfte die Ausnahme von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG nicht greifen, was hier indessen nicht zu beurteilen ist.

Dass die Beschwerdeführerin selbst in ihrem Schreiben vom [...] 2015 an die ESTV davon gesprochen hat, die Zuschüsse würden unter anderem zur Ausbuchung des Bilanzverlustes dienen (Sachverhalt Bst. B.c), ändert schon deshalb nichts an diesem Resultat, weil sie schliesslich ein anderes Vorgehen gewählt hat, welches vorliegend zu beurteilen war. Dass die Beschwerdeführerin damals ein anderes Vorgehen geplant hatte, ändert nichts daran.

3.7 Demnach hat die Vorinstanz die von der Beschwerdeführerin unter Vorbehalt bezahlte Emissionsabgabe von Fr. [...] zurückzubezahlen.

3.8 Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die ESTV wende einen Methodendualismus an (Sachverhalt Bst. D), einzugehen, denn beim nunmehr beschriebenen Vorgehen liegt dieser Dualismus nicht vor.

3.9 Ebenfalls nicht einzugehen ist auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin am 26. März 2018 beschloss, die Verluste tatsächlich auszubuchen (vgl. Sachverhalt Bst. B.g) und wie die ursprünglich als Kapitaleinlagen geleisteten Beiträge und nunmehr ausgebuchten Beträge dannzumal (verrechnungs)steuerrechtlich zu behandeln sein werden.

4.

Zu beurteilen bleibt der Antrag der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe auf dem Betrag von Fr. [...] ein Vergütungszins zu bezahlen.

4.1 Bei der Rückerstattung nicht geschuldeter Emissionsabgaben, die unter Vorbehalt und zur Vermeidung von Verzugszinsfolgen geleistet wurden, rechtfertigt sich grundsätzlich die Bezahlung eines Vergütungszinses (vgl. E. 2.6.3). Allerdings stellt sich in Bezug auf die vorliegend zurückzuerstattende Emissionsabgabe die Frage, ob sie als nicht geschuldet gelten kann. Bei einem Sanierungszuschuss wie dem vorliegenden ist nämlich auf einer ersten Stufe zu bestimmen, ob beziehungsweise in welcher Höhe überhaupt ein abgabepflichtiger Betrag vorliegt. Erst auf einer zweiten Stufe stellt sich – auf entsprechendes Gesuch hin (vgl. Art. 17 Abs. 1 StV) – die Frage, ob die auf diesem Betrag grundsätzlich geschuldete Emissionsabgabe nach Art. 12 StG erlassen werden kann.

4.2 In Bezug auf den Freibetrag im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG ist festzuhalten, dass die Emissionsabgabe im Umfang von Fr. 100'000.-- (1 % von Fr. 10 Mio.) ausgenommen ist und zwar bereits zum Zeitpunkt ihrer Entstehung. Im Umfang von Fr. 100'000.-- wurde somit die von der

Vorinstanz festgesetzte Emissionsabgabe zu viel und unter Vorbehalt, nur zur Vermeidung von Verzugszinsfolgen bezahlt. Ausserdem hat die Beschwerdeführerin die Abgabepflicht gleichzeitig mit Rechtsmitteln bestritten. Auf dem Betrag von Fr. 100'000.-- schuldet die Vorinstanz der Beschwerdeführerin somit einen Vergütungszins von 5 % (vgl. E. 2.6.2).

4.3 Anders verhält es sich mit jenem restlichen, unter Vorbehalt entrichteten Betrag von Fr. [...], der gestützt auf Art. 12 StG erlassen wird. Dort entstand zunächst die Abgabeschuld (zum Zeitpunkt: E. 2.6.1). Daran ändert die Stellung eines Erlassgesuchs zunächst nichts (vgl. BEUSCH, Untergang, S. 243). Hier kann also nicht davon gesprochen werden, dass die Abgabe nicht geschuldet war beziehungsweise zu viel bezahlt wurde. Auch wäre bei Nichtbezahlung grundsätzlich ein Verzugszins geschuldet (E. 2.6.2). Dass eine allfällige Verzugszinsforderung der Vorinstanz gegenüber der abgabepflichtigen Person zusammen mit der Abgabeforderung mit einem positiven Erlassentscheid untergeht, weil der Zins zur Abgabeforderung akzessorisch ist (E. 2.6.2), ändert daran nichts. Die ausnahmsweise Ausrichtung eines gesetzlich nicht vorgesehenen Vergütungszinses rechtfertigt sich hier nicht (im Ergebnis ebenso: Urteil des BVGer A-3735/2017 vom 12. Juni 2018 E. 7). Auf diesem Betrag schuldet die Vorinstanz somit keinen Vergütungszins.

4.4 Der Antrag, auf der unter Vorbehalt bezahlten Emissionsabgabe sei von der Vorinstanz ein Vergütungszins zu entrichten, ist somit für den Betrag von Fr. 100'000.-- gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

4.5 Insgesamt ist die Beschwerde somit einzig in Bezug auf die Entrichtung eines Vergütungszinses auf der Rückerstattung der Emissionsabgabe im Umfang von Fr. [...] abzuweisen, im Übrigen jedoch gutzuheissen.

5.

5.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Die Beschwerdeführerin unterliegt zwar nur in Bezug auf die Forderung nach Entrichtung eines Vergütungszinses auf dem gemäss Art. 12 StG erlassenen Betrag der Emissionsabgabe. Der beantragte Vergütungszins macht jedoch vorliegend fast [...] % des gesamten Streitwertes aus, wes-

halb es sich rechtfertigt, die Verfahrenskosten, welche auf Fr. [...] festzusetzen sind (Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), ihr im Umfang von Fr. [...] aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss von Fr. [...] zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. [...] ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

5.2 Ausgangsgemäss ist der teilweise beziehungsweise im Umfang von rund [...] % obsiegenden Beschwerdeführerin sodann eine reduzierte, mangels Kostennote praxisgemäss auf Fr. [...] festzusetzende Parteient-schädigung zulasten der Vorinstanz zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG sowie Art. 7 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 14 VGKE).

6.

Soweit es sich beim vorliegenden Urteil um einen Erlassentscheid im Sinne von Art. 83 Bst. m des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) handelt, kann es nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen (Urteil des BGer 2C_621/2018 vom 10. August 2018 E. 1.3).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Auf dem Zuschuss vom [...] 2015 im Umfang von Fr. [...] wird der Abzug der Freigrenze sowie der Erlass gewährt und die Emissionsabgabe auf Fr. [...] festgesetzt. Der Restbetrag ist der Beschwerdeführerin von der Vorinstanz zurückzuerstatten. Auf einem Betrag von Fr. [...] schuldet die Vorinstanz der Beschwerdeführerin einen Vergütungszins von 5 % seit dem 26. September 2018. Soweit der Antrag auf Zusprechung eines Vergütungszinses darüber hinaus geht, wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden im Umfang von Fr. [...] der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag wird dem in Höhe von Fr. [...] geleistete Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. [...] wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteient-schädigung von Fr. [...] zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, insoweit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, als es sich nicht um einen Erlassentscheid im Sinne von Art. 83 Bst. m BGG handelt (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: