



SRK 2004-208

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Thomas Stadelmann
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

Entscheid vom 3. März 2006

in Sachen

XY. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Emissionsabgabe

Sachverhalt:

A.- Die XY. AG wurde gestützt auf die Statuten vom 5. Dezember 1990 mit Handelsregistereintrag vom 7. Dezember 1990 unter der Firma XZ. AG mit Sitz in (...) gegründet. Sie bezweckte Betriebs-, Marketing- und Finanzberatung. Ihr Grundkapital betrug Fr. 50'000.-- eingeteilt in 50 voll einbezahlte Namenaktien zu Fr. 1'000.--. Mit Statutenänderung vom 7. Oktober 1994 wurde die Firma geändert in XY. AG. Der neue Zweck lautete auf Halten von Beteiligungen im In- und Ausland, insbesondere an Handels- und Dienstleistungsunternehmen sowie Finanzierung und Beratung solcher Firmen; Übernahme von

Vertretungen; Erbringung von Serviceleistungen im Finanz-, Kommerz- und Verwaltungsbereich; Unternehmens- und Managementberatung; Verwertung von Immaterialgüterrechten; Handel mit, Import und Export von Waren aller Art, insbesondere Konsumgütern. Sodann wurde das Aktienkapital auf Fr. 200'000.-- erhöht durch Ausgabe von 150 neuen, voll einbezahlten Namenaktien zu Fr. 1'000.--.

Mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 1996 veräusserte der einzige Verwaltungsrat und Alleinaktionär der XY. AG dieser 50 Namenaktien à nominal Fr. 1'000.-- der W. AG, (...), zum Kaufpreis von Fr. 50'000.-- (vi. Bel. 6a).

Mit Auftrag vom 1. November 1996 beauftragte die XY. AG V. zum Kauf der restlichen 50 Aktien der W. AG vom derzeitigen Besitzer T. auf Rechnung der XY. AG. Als Richtpreis wurde Fr. 7'000'000.-- festgelegt. Ferner wurde festgehalten, aus Diskretionsgründen seien die in das Geschäft involvierten Stellen (Rechtsanwalt, Treuhänder, Beauftragter) gegenüber jedermann, insbesondere gegenüber dem Verkäufer, zum Stillschweigen verpflichtet (vi. Bel. 3).

Mit Kaufvertrag vom 23. Juli 1998 veräusserte T. 50 Aktien der W. AG an V. zum Kaufpreis von Fr. 7'450'000.-- (vi. Bel. 4).

B.- Mit Schreiben vom 4. September 1998 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der XY. AG mit, laut Kaufvertrag vom (...) habe sie von ihrem Aktionär 50 Namenaktien der W. AG zum Nominalwert von Fr. 50'000.-- erworben. Der Verkehrswert dieser 50 Namenaktien habe die ESTV anlässlich ihrer telefonischen Besprechung mit S. auf Fr. 7'500'000.-- festgesetzt. Die Differenz zwischen dem Nominalwert von Fr. 50'000.-- und dem Verkehrswert von Fr. 7'500'000.-- stelle einen nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a und Art. 8 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) steuerbarer Zuschuss dar. Die hierauf geschuldete Emissionsabgabe betrage Fr. 149'000.-- (2 % von Fr. 7'450'000.--). Ferner machte die ESTV Ausführungen zur Berechnung des Verzugszinses, den sie auf Fr. 9'023.-- bezifferte. Sodann führte sie aus, sie werde ihre Forderung (von insgesamt Fr. 158'023.--) mit dem Verrechnungssteuerguthaben der XY. AG laut deren Antrag vom 10. Februar 1998 (im Betrag von Fr. 177'004.85) verrechnen und das Restguthaben von Fr. 18'981.85 in den nächsten Tagen überweisen.

C.- Mit Schreiben vom 16. September 1998 liess die XY. AG u.a. vortragen, bei der Übertragung der Beteiligung „W“ auf sie handle es sich um eine Umstrukturierung, weshalb auch die Selbstdeklaration für die Emissionsabgabe unterblieben sei. Ferner verlangte sie eine mündliche Besprechung. Mit weiteren Schreiben vom 25. Januar 1999, 20. April 1999, 5. Oktober 1999 sowie 13. Januar 2004 ersuchte die XY. AG die ESTV um Stellungnahme bzw. Erlass einer anfechtbaren Verfügung bzw. darum, die gesetzlich vorgesehenen Massnahmen zu treffen.

D.- Am 5. Mai 2004 liess die XY. AG beim Generalsekretariat des Eidgenössischen Finanzdepartementes eine Rechtsverweigerungsbeschwerde erheben, welche von diesem an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) übermittelt wurde.

E.- Am 5. Juli 2004 eröffnete die ESTV der XY. AG einen Feststellungsentscheid, wonach diese ihr Fr. 149'000.-- an Emissionsabgabe sowie Verzugszins von Fr. 9'023.-- geschuldet habe. Die Emissionsabgabe- und Verzugszinsforderung sei beglichen worden, indem die ESTV eine Verrechnung mit einem durch die XY. AG geltend gemachten Anspruch auf Rückerstattung einer Verrechnungssteuer von Fr. 177'004.85 vorgenommen habe. Zur Begründung dieses Entscheides führte sie insbesondere aus, aus dem Vergleich zwischen dem Verkauf der Aktien an die XY. AG durch V. für Fr. 50'000.-- und dem Preis für eine identische Anzahl Aktien, welche zu einem Preis von rund Fr. 7'500'000.-- verkauft worden seien, folgere die ESTV, dass die XY. AG seitens ihrer Aktionärschaft einen der Emissionsabgabe unterliegenden Zuschuss von Fr. 7'450'000.-- erhalten habe. Die Ausnahme von der Emissionsabgabe für Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse gelte nur dann, wenn dabei Aktien begründet oder erhöht würden. Die XY. AG habe die Beteiligung an der W. AG aber gekauft, weshalb diese wesentliche Voraussetzung nicht erfüllt sei. Sachen und Rechte seien zum Verkehrswert zu bewerten. Wo der Verkehrswert sich mit genügender Sicherheit aus Transaktionen unter unabhängigen Dritten ableiten lasse, seien schematische Verkehrswertberechnungen nicht angebracht. Der unter unabhängigen Dritten zustande gekommene Preis sei zu Recht zur Bestimmung des Verkehrswertes herbeigezogen worden, weil der kurz nach dem Kauf schriftlich festgehaltene Kaufauftrag mit einem Richtpreis von Fr. 7'000'000.-- in engem Zusammenhang mit dem Kauf vom 23. Juli 1998 stehe. Zudem würden selbst vorsichtige Verkehrswertschätzungen für die 50%ige Beteiligung an der W. AG ergeben, dass der Vermögenssteuerwert nicht dem Verkehrswert entspreche und bereits beim Kauf vom 31. Oktober 1996 stille Reserven vorhanden gewesen seien, welche die Abgabennachforderung rechtfertigen würden.

F.- Mit Entscheid vom 14. Juli 2004 schrieb die SRK die Rechtsverweigerungsbeschwerde der XY. AG infolge Gegenstandslosigkeit ab, wobei sie insbesondere darauf verwies, dass die ESTV in der Zwischenzeit am 5. Juli 2004 die verlangte Verfügung betreffend die Beschwerdeführerin in Sachen Emissionsabgabe erlassen habe.

G.- Mit Eingabe vom 26. Juli 2004 liess die XY. AG gegen den Entscheid der ESTV vom 5. Juli 2004 Einsprache erheben. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, gemäss Art. 30 Abs. 1 StG verjähre eine Abgabeforderung 5 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden sei. Die Abgabeforderung sei gemäss Schreiben der Einsprachegegnerin vom 4. September 1998 am 31. Oktober 1996 entstanden. Die Abgabeforderung sei seitens der Einsprecherin erstmals mit Schreiben vom 15. September 1998 und letztmals mit Schreiben vom 13. Januar 2004 bestritten worden. Die Abgabeforderung sei von ihr auch nicht bezahlt, sondern

von der Einsprachegegnerin zwangsweise eingezogen worden. Die Einsprachegegnerin habe seit ihrem Schreiben vom 4. September 1998 und trotz zahlreichen Interventionen seitens der Einsprecherin keine verjährungsunterbrechenden Amtshandlungen vorgenommen, was schliesslich auch zur Rechtsverweigerungsbeschwerde geführt habe. Die Abgabeforderung sei daher verjährt.

H.- Mit Einspracheentscheid vom 9. November 2004 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, weshalb der um Fr. 7'450'000.-- zu tief angesetzte Verkaufspreis als steuerbarer Zuschuss zu qualifizieren sei, und es wurde festgehalten, in der Einsprache werde die Emissionsabgabeforderung nicht mehr bestritten. Ferner wurden Ausführungen zur Verzugszinsberechnung gemacht. Sodann führte die ESTV aus, sie könne gestützt auf Art. 13 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) eine gefährdete fällige Steuerforderung, also auch die Stempelabgabe, mit der vom Schuldner dieser Forderung zurückverlangten Verrechnungssteuer verrechnen. Durch die vorgenommene Verrechnung sei die Steuerforderung der ESTV auf Bezahlung der fraglichen Emissionsabgabe untergegangen. Sei aber die Steuerforderung untergegangen, so könne keine Verjährungsfrist zu laufen beginnen.

I.- Mit Eingabe vom 16. November 2004 lässt die XY. AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 9. November 2004 Beschwerde an die SRK erheben. Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die ESTV sei anzuweisen, die Emissionsabgabe über Fr. 149'000.-- sowie den Verzugszins über Fr. 9'023.-- zurückzuerstatten, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

In ihrer Vernehmlassung vom 13. Dezember 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Stempelabgaben unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021], in Verbindung mit Art. 39a StG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid der ESTV vom 9. November 2004 mit Beschwerde vom 16. November 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- fristgerecht bezahlt. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Anfechtungsobjekt im Verfahren vor der SRK bildet einzig der vorinstanzliche Einspracheentscheid. Nach der Rechtsprechung ist dabei grundsätzlich nur das Dispositiv, nicht aber die Begründung eines Entscheids selbstständig anfechtbar (BGE 120 V 237 E. 1a mit Hinweis, 110 V 52 E. 3c in fine, 106 V 92 E. 1). Dabei kommt es nicht auf die äussere Form des Dokuments an: nicht alles, was formell im Dispositiv steht, muss Verfügungscharakter haben (vgl. André Moser, in Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel 1998, S. 28, Rz. 2.9). Die Motive eines Entscheids könnten nur dann zum Dispositiv gehören, wenn und soweit sie Gegenstand einer Feststellungsverfügung oder eines auf Feststellung lautenden Verwaltungsjustizentscheids bilden, was voraussetzt, dass an der dispositivmässigen Feststellung bestimmter Begründungselemente ein unmittelbares, besonderes und – in der Regel – aktuelles Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Art besteht (BGE 114 V 201; vgl. ferner BGE 128 V 48 E. 3a mit Hinweisen), dem keine erheblichen öffentlichen oder privaten Interessen entgegenstehen und welches nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 126 II 303 E. 2c, 125 V 24 E. 1b, 121 V 317 E. 4a mit Hinweisen). Der Streitgegenstand darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens grundsätzlich weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht streitige Punkte reduzieren, nicht aber ausweiten (vgl. Moser, a.a.O., S. 30 f., Rz. 2.13 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Entscheid der SRK vom 31. Januar 2000 [SRK 1999-011], veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.82).

2.- a) Der Bund erhebt u. a. Stempelabgaben auf der Ausgabe inländischer Aktien (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Gegenstand der Abgabe ist u. a. nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG 1. Lemma die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften. Der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG gleichgestellt sind u. a. die Zuschüsse, die die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft oder Genossenschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG). Solche Zuschüsse können in verschiedener Form erfolgen: Agios, welche an die Gesellschaft anlässlich

der Begründung von Beteiligungsrechten entrichtet werden, à fonds perdu Beiträge oder Einbringung von Sachwerten unter ihrem effektiven Wert (vgl. Urteil der SRK vom 13. April 2000 [CRC 1998-093], auch zum Folgenden; vgl. auch Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Basel 1998, S. 264, Rz. 8; Georges Wilhelm, Les versements supplémentaires des actionnaires et le droit de timbre fédéral d'émission, Note sur l'ATF C. SA du 30 janvier 1987, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 56 S. 548). Auch der Forderungsverzicht eines Aktionärs gegenüber der Gesellschaft im Sinne von Art. 115 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220) stellt steuerrechtlich ein Zuschuss dar (Oberson, a.a.O., S. 264; Remigius Kaufmann, Die steuerliche Behandlung des Schuldlasses, Bern 1986, S. 184, Rz. 406; Ernst Känzig, Steuerbarer Ertrag und steuerfreie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften, in: ASA 39 S. 83; vgl. auch Conrad Stockar/Hanspeter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II: Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Bd. 1, Nrn. 2, 13 und 21 zu Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Aufl., Therwil/Basel 1993, Ziff. 5.12 Abs. 1, S. 23). Nicht der Emissionsabgabe unterliegen dagegen Zuwendungen der Aktionäre oder Gesellschafter, welche – zumindest wirtschaftlich betrachtet – auf einer Gegenleistung der Gesellschaft beruhen (RDAF 1989 S. 113 ff. Erw. 2). Unter der Geltung des alten Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 4. Oktober 1917 wurden die Zuschüsse nur dann der Emissionsabgabe unterworfen, wenn sie proportional zur Beteiligung der Aktionäre erfolgten; diese Proportionalität wird nach geltendem Recht nicht mehr vorausgesetzt (Keller/Richner/Stockar/Vallender, Schweizerisches Steuerlexikon, Band 2, Bundessteuern, Zürich 1999, S. 210; Wilhelm, a.a.O., S. 547).

b) Die Abgabeforderung entsteht bei Zuschüssen im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 Bst. e StG). Sie wird 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung fällig (Art. 11 Bst. c StG). Die Abgabe beträgt 2 % (Art. 8 Abs. 1 StG in der vorliegend anwendbaren Fassung, gültig für die zwischen dem 1. Januar 1996 und 31. März 1998 erfolgten Transaktionen). Sie wird auf dem Betrag des Zuschusses berechnet (Art. 8 Abs. 1 Bst. b StG). Abgabepflichtig ist die Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 StG). Die Abgabeforderung verjährt gemäss Art. 30 Abs. 1 StG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Die Verjährung beginnt nicht oder steht still, solange die Abgabeforderung sichergestellt oder gestundet ist oder keiner der Zahlungspflichtigen im Inland Wohnsitz hat (Art. 30 Abs. 2 StG). Die Verjährung wird unterbrochen durch jede Anerkennung der Abgabeforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Abgabeanspruches gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (Art. 30 Abs. 3 StG).

c) Gemäss Art. 8 der Verordnung über die Stempelabgaben vom 3. Dezember 1973 (StV; SR 641.101) werden bezahlte Abgaben und Zinsen, die nicht durch Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzt worden sind, zurückerstattet, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren (Abs. 1). Die Rückerstattung ist insoweit ausgeschlossen, als nach dem Sachverhalt, den der Rückfordernde geltend macht, eine andere, wenn auch inzwischen

verjährte Bundesteuer geschuldet war (Abs. 3). Der Rückerstattungsanspruch verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Zahlung geleistet worden ist (Abs. 4).

3.- a) Gemäss ihrer öffentlichrechtlichen Natur kann ein Erlöschen der Steuerforderung grundsätzlich nur in den vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Fällen angenommen werden (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 316 ff., auch zum Folgenden). Ihrer Natur nach zerfallen die steuerrechtlichen Erlöschungsgründe in zwei Gruppen: Erlöschen infolge tatsächlicher Vorgänge und Zustände sowie Erlöschen gemäss rechtlicher Vorschrift. Die tatsächlichen Erlöschungsgründe bewirken ein Dahinfallen der Steuerforderung, entweder weil deren Zweck erfüllt ist oder weil äussere Umstände ihre Verwirklichung ausschliessen. Einer besonderen Gesetzesbestimmung bedarf es hier nicht. Nach der erstgenannten Richtung hin wirkt stets die Steuerzahlung. Ist der geschuldete Steuerbetrag mit etwaigen Verzugs- oder Vergütungszinsen entrichtet, so fällt die Steuerforderung dahin. Beim Vorhandensein mehrerer Solidarverpflichteter befreit die Zahlung des einen auch die übrigen. Nur bedingt möglich ist im schweizerischen Steuerrecht die Verrechnung als Surrogat der Steuerzahlung (vgl. Max Imboden/René A. Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bd. 1, Basel und Stuttgart 1976, Nr. 33 B). Das Gemeinwesen darf allenfalls seine Steuerforderung mit einer Gegenforderung des Steuerpflichtigen verrechnen. So wurde beispielsweise ein Zollrückerstattungsanspruch mit einer Steuerforderung der Eidgenössischen Steuerverwaltung verrechnet (BGE 107 Ib 377 ff.) oder die Warenumsatzsteuerforderung des Bundes mit einer Kaufpreisschuld der PTT als verrechenbar erklärt (BGE 107 III 141 ff. = ASA 50 S. 572 ff.; vgl. auch BGE 111 Ib 158; 91 I 293 f.). Art. 13 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) sieht diesbezüglich explizit vor, dass die ESTV eine gefährdete fällige Steuerforderung mit der Verrechnungssteuer, deren Rückerstattung der Zahlungspflichtige beansprucht, verrechnen kann. Aus der Verordnung über die Stempelabgaben ergibt sich sodann implizit ebenfalls die Verrechnungsmöglichkeit, wenn Art. 8 Abs. 3 StV im Zusammenhang mit der Rückerstattung nicht geschuldeter Abgaben vorsieht, dass die Rückerstattung insoweit ausgeschlossen ist, als nach dem Sachverhalt, den der Rückfordernde geltend macht, eine andere, wenn auch inzwischen verjährte Bundessteuer geschuldet war.

b) Ist die Verrechnung grundsätzlich zulässig, bleibt sie auch bei verwaltungsrechtlichen Ansprüchen an die allgemeinen, im Obligationenrecht zum Ausdruck gebrachten Voraussetzungen gebunden (Imboden/Rhinow, a.a.O., Nr. 33 B IV; vgl. Michael Beusch, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Vorbem. zu Art. 17-18 VStG N 4 ff.). Damit eine Verrechnung möglich ist, müssen demnach drei Voraussetzungen erfüllt sein: Forderung und Gegenforderung müssen zwischen den gleichen Rechtsträgern bestehen; die Forderungen müssen gleichartig sein (z.B. Geldforderungen); die Forderung des Verrechnenden muss fällig, diejenige der anderen Partei erfüllbar sein (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. Zürich 2002, Rz. 801; vgl. Blaise Knapp, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. I Basel und Frankfurt a.M. 1992, Rz. 738 ff.; Urs Ursprung, Die Verrechnung öffentlichrechtlicher Geldforderungen,

in ZBl 1979 S. 152 ff. insb. S. 154 ff.; Peter Gauch/Walter R. Schluop/Jörg Schmid/Heinz Rey, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, Bd. II, 8. Aufl. Zürich 2003, Rz. 3394 ff.). Der Begriff der Fälligkeit darf dabei nicht mit jenem der Rechtskraft verwechselt werden (Entscheid der SRK vom 23. April 2003, in VPB 67.129 E. 6). Die Fälligkeit ist eine Eigenschaft der Forderung. Sie bedeutet, dass der Gläubiger die Leistung einfordern und einklagen bzw. verfügungsweise festlegen kann. Im Gegensatz dazu bezieht sich der Begriff der Rechtskraft auf die Frage der Vollstreckbarkeit eines Entscheides oder einer Verfügung, das heisst darauf, ob er als Vollstreckungstitel taugt (vgl. LGVE 1995 I Nr. 54). Diesbezüglich ist auch zu beachten, dass die Emissionsabgabeforderung eine Obligation ex lege ist: der Abgabepflichtige hat der ESTV gemäss Art. 34 Abs. 2 StG bei Fälligkeit der Abgabe unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Abgabe zu entrichten. Der Entscheid der ESTV, in welchem die Abgabeforderung eröffnet wird, hat dementsprechend keine konstitutive Wirkung, sondern ist bloss deklaratorischer Natur (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2003, in VPB 68.59 E. 2b betreffend Verrechnungssteuern; vgl. auch BGE 107 Ib 376 E. 3, mit Hinweisen). Fällig wird die Emissionsabgabe dagegen – wie vorstehend unter Erw. 2b ausgeführt – 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung.

Gemäss Art. 120 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1922 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220), welcher im öffentlichen Recht analoge Anwendung findet, kann der Schuldner die Verrechnung auch dann geltend machen, wenn seine Gegenforderung bestritten wird (vgl. W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Vorbem. zu Art. 17 VStG Rz. 3.2). Notwendig, aber auch genügend ist, dass die Verrechnungsforderung tatsächlich besteht und dass sie durchsetzbar ist (d.h. dass sie insbesondere fällig und nicht mit Einreden behaftet ist) (Wolfgang Peter, Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 3. Auflage, N 22 zu Art. 120 OR). Eine Verrechnung tritt nur insofern ein, als der Schuldner dem Gläubiger zu erkennen gibt, dass er von seinem Rechte der Verrechnung Gebrauch machen wolle (in analoger Anwendung von Art. 124 Abs. 1 OR). Gibt eine Verwaltungsbehörde eine Verrechnungserklärung ab, so stellt dies keine Verfügung im Sinne von Art. 5 des VwVG dar, welche allenfalls der Verwaltungs- oder Verwaltungsgerichtsbeschwerde unterliegt, sondern es handelt sich um eine Parteierklärung im Rahmen eines Verfahrens zur Geltendmachung eines öffentlichrechtlichen Anspruchs auf Geldzahlung (BGE 107 III 141 mit Hinweisen; ebenso für das aargauische Recht Ursprung, a.a.O., S. 159; unklar allerdings BGE 111 Ib 158/159; abweichend auch Entscheid der Steuerrekurskommission Aargau vom 24. Juni 1992, zitiert in Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Praxis der Bundessteuern, N 4 zu Art. 13 VStV; vgl. zur Problematik auch Gauch/Schluop/Schmid/Rey, a.a.O., Rz. 3435).

c) Gibt der Schuldner dem Gläubiger zu erkennen, dass er von seinem Recht auf Verrechnung Gebrauch machen will, so wird gemäss Art. 124 Abs. 2 OR angenommen, Forderung und Gegenforderung seien, soweit sie sich ausgleichen, schon im Zeitpunkte getilgt worden, in dem sie zur Verrechnung standen. Die Verrechnung führt zum Erlöschen der Verrechnungs- und der Hauptforderung. Übersteigt eine Forderung wertmässig die andere, erlischt die kleinere Forderung ganz, die grössere nur insoweit, als sie sich mit der kleineren deckt; im Übrigen bleibt die grössere Forderung bestehen (Peter, a.a.O., N 5 zu Art. 124 OR,

auch zum Folgenden). Das Erlöschen der Forderung findet rückwirkend statt (vgl. Gauch/Schluep/Schmid/Rey, a.a.O., Rz. 3437 f.). Das bedeutet, dass die Verrechnung auf den Zeitpunkt zurückwirkt, in welchem dem Verrechnenden die fällige, durchsetzbare Verrechnungsforderung gegen den Verrechnungsgegner und diesem die erfüllbare Hauptforderung gegen den Verrechnenden zustanden. Die Rückwirkung hat zur Folge, dass gesetzliche und vertragliche Verzugsfolgen entfallen: entrichtete Verzugszinsen, Verzugsschadenersatz und Vertragsstrafen sind nach Bereicherungsrecht zurückzuerstatten (vgl. Peter, a.a.O., N 6 zu Art. 124 OR; vgl. auch Ursprung, a.a.O., S. 159).

Es ergibt sich damit, dass die Verrechnung eine analoge Wirkung hat wie die Zahlung, nämlich grundsätzlich den Untergang der Forderung. Bezüglich dem Erlöschen der Steuerforderung durch Zahlung ist zu beachten, dass eine Bezahlung der Steuer bei der Emissionsabgabe als Selbstveranlagungssteuer (Art. 34 StG) nicht zwingend die Anerkennung der Steuer impliziert. Derartige Zahlungen vor der endgültigen Festsetzung des Steuerbetrages stehen stets unter dem Vorbehalt der allfälligen Bereinigung der Steuerbemessung in einem Entscheid- oder Rechtsmittelverfahren (vgl. Beusch, a.a.O., Vorbem. zu Art. 17-18 VStG N 2). Dies gilt in gleicher Weise bzw. noch verstärkt, wenn die Steuerforderung dadurch beglichen wird, dass die Steuerverwaltung die Verrechnung mit einem Forderungsanspruch des Steuerpflichtigen erklärt, insbesondere wenn der Steuerpflichtige diese Verrechnung nicht anerkennt und einen Entscheid über die Steuerforderung verlangt.

d) Geht nach dem Gesagten einerseits die Steuerforderung durch deren Bezahlung oder Verrechnung unter und ist andererseits zu beachten, dass der Untergang der Steuerforderung durch Zahlung oder Verrechnung nicht zwingend deren Anerkennung impliziert, so ergibt sich daraus, dass sich allenfalls die Frage der Rückerstattung einer bezahlten Steuer stellt. Diesbezüglich ist im schweizerischen Verwaltungsrecht anerkannt, dass Zuwendungen, die aus einem nicht verwirklichten Grund erfolgten, zurückgefordert werden können, sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juni 2003 [2A.320/2002; 2A.326/2002], betreffend Mehrwertsteuern, Erw. 3.2, mit Nachweisen, auch zum Folgenden). Es handelt sich dabei um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der für das Privatrecht in Art. 62 Abs. 2 OR ausdrücklich normiert wird und der auch im Bereich des öffentlichen Rechts Anwendung findet. Zu beachten ist dieser allgemeine Rechtsgrundsatz auch im Abgaberecht. Hier ist davon auszugehen, dass der Staat eine Steuer nur in Anspruch nehmen darf, soweit dies im Gesetz vorgesehen ist, was die Doktrin auch aus dem Grundsatz der Rechtsgleichheit und dem Gesetzmässigkeitsprinzip ableitet (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]). Nichtgeschuldete Steuern sind demnach grundsätzlich zurückzuerstatten. Eine Nichtschuld liegt vor, wenn im betroffenen Fall die subjektiven oder objektiven Voraussetzungen für das Entstehen einer rechtsgültigen Steuerforderung fehlten oder die Höhe der bezahlten Steuer nicht gemäss gesetzlicher Vorschrift bemessen war (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 338; vgl. Pfund, a.a.O., Vorb. zu Art. 17 VStG Rz. 5.3 f.). Eine Regelung auf Gesetzesstufe für die Rückerstattung fehlt bei den als Selbstveranlagungssteuern ausgestalteten Stempelabgaben. Auf Verordnungsstufe ist die Rückerstattung hingegen geregelt und es wird festgelegt, dass bezahlte Abgaben und Zinsen, wenn diese nicht durch einen Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgesetzt

wurden, zurückerstattet werden, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet sind (Art. 8 Abs. 1 StV).

Rechtsprechung und Praxis zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer unterscheiden zwischen rechtskräftigen und nicht rechtskräftigen Steuern. Danach ist jede rechtskräftig gewordene Steuer geschuldet. Aber auch nicht rechtskräftig veranlagte Steuern gelten grundsätzlich als geschuldet, wenn die Steuer auf Grund der Selbstdекlaration ohne Vorbehalt abgeliefert wurde, oder wenn der Steuerpflichtige eine von der ESTV vorgenommene Berichtigung vorbehaltlos anerkannt hat (Bundesgerichtsurteil vom 2. Juni 2003, 2A. 320/2002; 2A.326/2002 Erw. 3.4.1, mit Nachweisen). Art. 8 StV enthält weitere Regelungen betreffend die Steuerrückerstattung, wovon im vorliegenden Kontext insbesondere Abs. 3 relevant ist: nach dieser Bestimmung ist die Rückerstattung insoweit ausgeschlossen, als nach dem Sachverhalt, den der Rückfordernde geltend macht, eine andere, wenn auch inzwischen verjährte Bundessteuer geschuldet war.

e) Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass die ESTV berechtigt ist, eine fällige Emissionsabgabe mit einer erfüllbaren Gegenforderung der Steuerpflichtigen zu verrechnen und dass die Verrechnungserklärung zur Folge hat, dass die fragliche Steuerforderung untergeht. Ferner ist festzuhalten, dass diese Verrechnung nicht zwingend die Anerkennung der Steuer impliziert und dass allenfalls eine zu Unrecht – bzw. aus einem nicht verwirklichten Grund – bezahlte oder verrechnete Steuer dem Steuerpflichtigen zurückzuerstatten ist.

4.- a) Im vorliegenden Fall bestreitet die Steuerpflichtige weder im Einspracheverfahren noch im Verfahren vor der Steuerrekurskommission, dass die zur Verrechnung gebrachte Emissionsabgabe nicht geschuldet war. Sie bringt sodann auch nicht vor, die ESTV habe den Anspruch auf Verrechnungssteuerrückerstattung der Beschwerdeführerin zu Unrecht mit der Emissionsabgabeforderung zur Verrechnung gebracht. Aufgrund der Akten sind bezüglich der Emissionsabgabeforderung keine Anhaltspunkte ersichtlich, welche die Abgabefestsetzung durch die ESTV, die Berechnung der Abgabe oder deren Verrechnung als unrichtig erscheinen lassen. Auf diese Frage muss somit nicht weiter eingegangen werden. Im Weiteren ergeben sich aufgrund der Akten keinerlei Anhaltspunkte, welche die Berechnung des zur Verrechnung gebrachten Verzugszinses durch die ESTV als unrichtig erscheinen liessen. Es ist damit festzustellen, dass die ESTV berechtigt war, am 4. September 1998 die Verrechnung ihrer Emissionsabgabeforderung inklusive Verzugszins mit dem Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin zu erklären.

b) Die Beschwerdeführerin macht einzig geltend, die (Emissions-)Abgabeforderung sei verjährt und demzufolge sei die zur Verrechnung gebrachte Steuer samt ebenfalls zur Verrechnung gebrachtem Verzugszins zurückzuerstatten. Aufgrund der vorstehend unter Erwägung 3 dargestellten Rechtslage ergibt sich ohne weiteres, dass die Beschwerdeführerin mit diesen Überlegungen fehl geht. Dadurch dass die ESTV mit ihrem Schreiben vom 4. September 1998 die Verrechnung ihres Anspruchs auf die Emissionsabgabe im Betrage von Fr. 149'000 sowie den Verzugszins von Fr. 9'023.-- mit dem Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch der

Beschwerdeführerin erklärte, ging die Emissionsabgabeforderung inklusive der bezüglichen Verrechnungssteuerforderung unter. Wie die ESTV im angefochtenen Entscheid richtig festhielt, konnten demzufolge diese Forderungen auch nicht mehr verjähren. Daran ändert nach dem Ausgeführten nichts, dass die Beschwerdeführerin den Anspruch der ESTV sowie die erklärte Verrechnung nicht akzeptierte und einen Entscheid über die Emissionsabgabe verlangte. Obwohl die Beschwerdeführerin dies in ihren Schreiben nicht ausführte, handelte es sich beim entsprechenden Begehren um nichts anderes als um die Geltendmachung des Anspruchs auf Rückerstattung der – mittels Verrechnung – entrichteten Steuer samt Verzugszins. Relevant für die Beurteilung dieses Rückerstattungsanspruchs ist, ob die mittels Verrechnung getilgte Forderung zur Zeit ihrer Tilgung geschuldet war (vgl. BGE 102 Ib 45). Die Beschwerdeführerin machte jedoch – abgesehen vom Vorbringen, wonach die verrechneten Abgaben verjährt seien – keine Gründe geltend, aus welchen sich ein Rückerstattungsanspruch ergeben könnte. Sie macht weder geltend noch weist sie nach, dass die Forderungen im Zeitpunkt, als sie zur Verrechnung gebracht wurden, nicht geschuldet gewesen waren. Mit Blick auf eine allfällige Verjährung ist jedoch ausschliesslich dieser Umstand massgebend und nicht ein allfälliger Ablauf der Verjährungsfrist nach Vornahme der Verrechnung (vgl. zum analogen Ergebnis im Privatrecht Gauch/Schluep/Schmid/Rey, a.a.O., Rz. 3419). Dies ergibt sich neben dem bereits Ausgeführten unter anderem ohne weiteres aufgrund von Art. 8 Abs. 3 StV, wonach die Rückerstattung insoweit ausgeschlossen ist, als nach dem Sachverhalt, den der Rückfordernde geltend macht, eine andere, wenn auch inzwischen verjäherte Bundessteuer geschuldet war: Wenn bereits der Umstand, dass bei Begleichung der Forderung eine andere Steuer geschuldet war, die Rückerstattung der Stempelabgabe ausschliesst, auch wenn die damals geschuldete Steuer inzwischen verjährt ist, so muss das umso mehr in Bezug auf die Stempelabgabe selber gelten, für welche Rückerstattung verlangt wird. Die Beschwerdeführerin bringt nun zu Recht nicht vor, die Emissionsabgabe sowie die Verzugszinsforderung hätten bereits im damaligen Zeitpunkt nicht verrechnet werden dürfen, weil sie verjährt gewesen seien. Sie hatte demzufolge keinen Rückerstattungsanspruch und ihr sinngemässes Begehren musste abgewiesen werden. An dieser Schlussfolgerung ändert nichts, dass die ESTV am 5. Juli 2004 statt eines Entscheids auf Abweisung des Rückerstattungsbegehrens fälschlicherweise einen Feststellungsentscheid erliess (vgl. zum Verfahren Pfund, a.a.O., Vorb. zu Art. 17 VStG Rz. 9.3), in dessen Dispositiv sie einerseits festhielt, die Beschwerdeführerin habe ihr Emissionsabgaben und Verrechnungssteuer geschuldet und andererseits ausführte, die Emissionsabgabe- und Verzugszinsforderung sei durch Verrechnung beglichen worden, sowie dass auch Ziff. 2 des Dispositivs des angefochtenen Einspracheentscheids eine Feststellung betreffend die zu Recht vorgenommene Verrechnung enthält. Entscheidend ist vielmehr, dass die ESTV im Primärentscheid vom 5. Juli 2004 das Begehren der Beschwerdeführerin um Rückerstattung von Emissionsabgabe und Verzugszins im Ergebnis abwies und vor allem, dass sie im angefochtenen Einspracheentscheid – welcher ausschliessliches Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren darstellt (vgl. Erw. 1b vorstehend) – in Ziff. 1 des Dispositivs erkannte, die Einsprache – in welcher explizit die Rückerstattung beantragt wurde – werde abgewiesen.

c) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die ESTV den Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückerstattung der Emissionsabgabe über Fr. 149'000.-- zuzüglich Verzugszins über Fr. 9'023.-- zu Recht abwies.

5.- Nach dem Gesagten ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor der SRK von Fr. 2'500.-- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) zur Zahlung aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG; Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]). Die Voraussetzungen für eine Parteientschädigung sind nicht gegeben (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

1. Die Beschwerde der XY. AG vom 16. November 2004 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 9. November 2004 wird abgewiesen.
 2. Die Kosten des Verfahrens vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission im Betrage von Fr. 2'500.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
 4. Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.
-

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. OG) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller