Art. 12 von Maurus Winzap
(S. 448-489)

aus:

«Commentaire droits de timbre (LT) Kommentar Stempelabgaben (StG)»

Hrsg. von

Xavier Oberson / Pascal Hinny

Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Schulthess §

VI. Sursis à la perception et remise du droit Art. 12

Si, lors de l'assainissement ouvert ou tacite d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, la perception du droit d'émission devait avoir des conséquences manifestement rigoureuses, le sursis à la perception ou la remise du droit doivent être accordés.

VI. Dilazione e condono del credito fiscale Art. 12

Se, in occasione del risanamento aperto o tacito di società anonima, società in accomandita per azioni, società a garanzia limitata o società cooperativa, la riscossione della tassa di bollo d'emissione dovesse avere conseguenze particolarmente gravose, la riscossione va prorogata o la tassa condonata.

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

VI. Stundung und Erlass der Abgabeforderung Art. 12

Wenn bei der offenen oder stillen Sanierung einer Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft die Erhebung der Emissionsabgabe eine offenbare Härte bedeuten würde, so soll die Abgabe gestundet oder erlassen werden.

VI. Extension of Payment Term and Remission of the Tax Art. 12

If, in the event of an open or tacit financial restructuring of a corporation, corporation with unlimited partners, limited liability company or cooperative, the levy of the issuance tax should result in serious hardship, then an extension of the term of payment or a remission of the tax shall be granted.

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Bibliographie

Amstutz Paul/Wyss Ernst, Das Eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich 1930 ; Athanas Peter/Suter Christoph, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in : Sanierung der AG, 2. A., Zürich 2003, 191ss ; Bauer-Balmelli Maja, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, 58ss ; Bauer-Balmelli Maja/Widmer Stefan, Neuerungen im Bereich der Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen, Eine Diskussion der Richtlinien 1997 der EStV zu Art. 6 Abs. 1 lit a^{bis} StG, ST 1997, 715ss ; Beusch Michael, Kommentar Art. 18 VStG, in : Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005, 483ss ; Brauchli Rohrer Barbara, Übersicht über die steuerlichen Probleme der Sanierung, in : ISIS Seminar « Die Sanierung von Unternehmen », Zürich 2002 ; Catalan Michel Louis, Der Genussschein und seine Besteuerung, Bern 1964 ; Deiss Alphons/Nayer Hans-Peter/Witschi Hanspeter/Dürr Samuel/Scheidegger Lukas/Dell'Anna Fabio, Die Praxis der direkten Steuern, der Verrechnungssteuer, Emissionsabgabe und Mehrwertsteuer zu den wichtigsten Sanierungsfällen in : Kammerseminar, Bern 2003 ; Dell'Anna Fabio/Staub Andri Th., Steuerliche Besonderheiten in Sanierungsfällen, Unter Berücksichtigung der aktuellen Praxis bei den direkten Steuern, Verrechnungssteuern und Emissionsabgaben, ST 2004, 541ss (1. Teil) et 673ss (2. Teil) ; Duss Marco, Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, ASA 50 (1981/82), 273ss ; Edelmann Markus, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssanierung, St. Gallen 1976 ; Giger Ernst, Steuerfolgen bei der Sanierung notleidender Unternehmen, Unterscheidung zwischen echten und unechten Sanierungsgewinnen, IWIR 1998, 11ss ; Glauser Pierre-Marie, La fusion d'assainissement, Aspects juridiques et fiscaux, ST 2004, 1000ss ; Graf Hansjörg, Verträge zwischen Konzerngesellschaften, Bern 1988 ; Griesshammer Erwin R., Steuerliche Fragen bei Sanierungen, ST 1989, 236ss ; Häfelin Ulrich/Müller Georg, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002 ; Heuberger Reto, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001 ; Hochreutener Hans-Peter, Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen : Lockerung der Direktbegünstigungstheorie, ST 2001, 87ss ; Kaufmann Remigius, Die steuerliche Behandlung des Schulderlasses, Bern 1986 ; Kölz Alfred/Häner Isabelle, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Zürich 1998 ; Kuhn Stephan, Sanierung von Aktiengesellschaften, ST 1993, 879ss ; Lanz Rudolf, Kapitalverlust, Überschuldung und Sanierungsvereinbarung, Winterthur 1985 ; Lüdin Werner, Kommentar Art. 167 DBG, in : Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, 492ss ; Mäusli-Allenspach Peter/Oertli

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Literatur

Amstutz Paul/Wyss Ernst, Das Eidgenössische Stempelsteuerrecht, Zürich 1930; Athanas Peter/Suter Christoph, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in: Sanierung der AG, 2. A., Zürich 2003, 191ff.; Bauer-Balmelli Maja, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, 58ff.; Bauer-Balmelli Maja/Widmer Stefan, Neuerungen im Bereich der Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen, Eine Diskussion der Richtlinien 1997 der EStV zu Art. 6 Abs. 1 lit a^{bis} StG, ST 1997, 715ff.; Beusch Michael, Kommentar Art. 18 VStG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005, 483ff.; Brauchli Rohrer Barbara, Übersicht über die steuerlichen Probleme der Sanierung, in: ISIS Seminar «Die Sanierung von Unternehmen», Zürich 2002; Catalan Michel Louis, Der Genussschein und seine Besteuerung, Bern 1964; Deiss Alphons/Nayer Hans-Peter/Witschi Hanspeter/Dürr Samuel/Scheidegger Lukas/Dell'Anna Fabio, Die Praxis der direkten Steuern, der Verrechnungssteuer, Emissionsabgabe und Mehrwertsteuer zu den wichtigsten Sanierungsfällen, in: Kammerseminar, Bern 2003; Dell'Anna Fabio/Staub Andri Th., Steuerliche Besonderheiten in Sanierungsfällen, Unter Berücksichtigung der aktuellen Praxis bei den direkten Steuern, Verrechnungssteuern und Emissionsabgaben, ST 2004, 541ff. (1. Teil) und 673ff. (2. Teil); Duss Marco, Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, ASA 50 (1981/1982), 273ff.; Edelmann Markus, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmenssanierung, St. Gallen 1976; Giger Ernst, Steuerfolgen bei der Sanierung notleidender Unternehmen, Unterscheidung zwischen echten und unechten Sanierungsgewinnen, IWIR 1998, 11ff.; Glauser Pierre-Marie, La fusion d'assainissement, Aspects juridiques et fiscaux, ST 2004, 1000ff.; Graf Hansjörg, Verträge zwischen Konzerngesellschaften, Bern 1988; Griesshammer Erwin R., Steuerliche Fragen bei Sanierungen, ST 1989, 236ff.; Häfelin Ulrich/Müller Georg, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich 2002; Heuberger Reto, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001; Hochreutener Hans-Peter, Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen: Lockerung der Direktbegünstigungstheorie, ST 2001, 87ff.; Kaufmann Remigius, Die steuerliche Behandlung des Schulderlasses, Bern 1986; Kölz Alfred/Häner Isabelle, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., Zürich 1998; Kuhn Stephan, Sanierung von Aktiengesellschaften, ST 1993, 879ff.; Lanz Rudolf, Kapitalverlust, Überschuldung und Sanierungsvereinbarung, Winterthur 1985; Lüdin Werner, Kommentar Art. 167 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Basel 2000, 492ff; Mäusli-Allenspach Peter/

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

MATHIAS, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 3.A., Bern 2004 ; MEISTER THOMAS, Fallstudien zur Vertiefung, in : ISIS Seminar « Die Sanierung von Unternehmen », Zürich 2002 ; MEISTER THOMAS, Steuerfragen bei schlechtem Geschäftsgang – Teil II, in : St. Galler Seminar über Unternehmensbesteuerung 2003, Thema : Unternehmen und deren Beteiligte in schwierigem wirtschaftlichem Umfeld, St. Gallen 2003 ; MEUTER ULRICH, Sanierung einer Aktiengesellschaft, ZStP 1998, 79ss ; MÜLLER PETER A., Kommentar Art. 84 MWSTG, in : mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2000, 1014ss ; PICHON MAURICE, L'amortissement et le remboursement du capital-actions, l'assainissement des sociétés de capitaux, StR 1985, 342ss ; NEUHAUS MARKUS R., Steuerfragen bei schlechtem Geschäftsgang – Teil I, in : St. Galler Seminar über Unternehmensbesteuerung 2003, Thema : Unternehmen und deren Beteiligte in schwierigem wirtschaftlichem Umfeld, St. Gallen 2003 ; REICH MARKUS, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609ss ; REINARZ PETER, Die Unternehmens-Sanierung im Lichte des Aktien- und des Steuerrechts, AJP 1997, 443ff. ; RIEDWEG PETER, Steuerrechtliche Aspekte der Sanierung, Standortbestimmung und neue DBG-Normen, ST 1995, 247ss ; RIEDWEG PETER/GRÜNBLATT DIETER, Kommentar vor Art. 29 FusG, in : Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker, Basler Kommentar zum Fusionsgesetz (FusG), Basel 2005, 409ss ; RIEDWEG PETER/HEUBERGER RETO, Kommentar Teil 2 vor Art. 69 FusG, in : Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker, Basler Kommentar zum Fusionsgesetz (FusG), Basel 2005, 877ss ; ROBINSON PHILIP/WIPFLI DANIEL, Die Kapitalisierungsregeln im schweizerischen Steuerrecht, ST 1998, 67ss ; SOMMER HANS, Die steuerliche Behandlung von Sanierungen, ASA 36 (1967/68), 449ss ; SCHMID MARKUS L., Überschuldung und Sanierung, Freiburg 1984 ; STOCKAR CONRAD, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, ST 1982, 2ss ; STOCKAR CONRAD, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3ème éd., Lausanne 2002 ; STOYANOV K., La créance d'impôt, seconde partie, in : OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, Bern 1997, 202ss ; WEIDMANN HEINZ, Die steuerliche Behandlung von Sanierungen, StR 1982, 1ss ; ZWAHLEN BERNHARD, Der Rangrücktritt aus steuerlicher Sicht, ST 1988, 117ss.

Circulaires, Messages, notices et directives

CIRCULAIRE CAPITAL PROPRE DISSIMULÉ, Circulaire Capital propre dissimulé n° 6 de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD), du 6 juin 1997, Administration fédérale des contributions, Division principale des droits de timbre et de l'impôt anticipé, W97-006D ; MESSAGE SUR LA LOI DE RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II, Message concernant la loi fédérale

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Oertli Mathias, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 3.A., Bern 2004; Meister Thomas, Fallstudien zur Vertiefung, in: ISIS Seminar «Die Sanierung von Unternehmen», Zürich 2002; Meister Thomas, Steuerfragen bei schlechtem Geschäftsgang – Teil II, in: St. Galler Seminar über Unternehmensbesteuerung 2003, Thema: Unternehmen und deren Beteiligte in schwierigem wirtschaftlichem Umfeld, St. Gallen 2003; Meuter Ulrich, Sanierung einer Aktiengesellschaft, ZStP 1998, 79ff.; Müller Peter A., Kommentar Art. 84 MWSTG, in: mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG), Basel 2000, 1014ff.; Pichon Maurice, L'amortissement et le remboursement du capital-actions, l'assainissement des sociétés de capitaux, StR 1985, 342ff.; Neuhaus Markus R., Steuerfragen bei schlechtem Geschäftsgang – Teil I, in: St. Galler Seminar über Unternehmensbesteuerung 2003, Thema: Unternehmen und deren Beteiligte in schwierigem wirtschaftlichem Umfeld, St. Gallen 2003; Reich Markus, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/1986), 609ff.; Reinarz Peter, Die Unternehmens-Sanierung im Lichte des Aktien- und des Steuerrechts, AJP 1997, 443ff.; Riedweg Peter, Steuerrechtliche Aspekte der Sanierung, Standortbestimmung und neue DBG-Normen, ST 1995, 247ff.; Riedweg Peter/Grünblatt Dieter, Kommentar vor Art. 29 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker, Basler Kommentar zum Fusionsgesetz (FusG), Basel 2005, 409ff.; Riedweg Peter/Heuberger Reto, Kommentar Teil 2 vor Art. 69 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker, Basler Kommentar zum Fusionsgesetz (FusG), Basel 2005, 877ff.; Robinson Philip/Wipfli Daniel, Die Kapitalisierungsregeln im schweizerischen Steuerrecht, ST 1998, 67ff.; Sommer Hans, Die steuerliche Behandlung von Sanierungen, ASA 36 (1967/1968), 449ff.; Schmid Markus L., Überschuldung und Sanierung, Freiburg 1984; Stockar Conrad, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, ST 1982, 2ff.; Stockar Conrad, Aperçu des droits de timbre et de l'impôt anticipé, 3ème éd., Lausanne 2002; Stoyanov K., La créance d'impôt, seconde partie, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, Bern 1997, 202ff.; Weidmann Heinz, Die steuerliche Behandlung von Sanierungen, StR 1982, 1ff.; Zwahlen Bernhard, Der Rangrücktritt aus steuerlicher Sicht, ST 1988, 117ff.

Materialien und Weisungen

Botschaft Unternehmenssteuerreform II, Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigleiten und Investitionen vom 22. Juni 2005, BBl vom 9. August 2005, 4733; Kreisschreiben Verdecktes Eigenkapital, Eidg. Steuerverwaltung,

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements du 22 juin 2005, FF du 9 août 2005, 4469 ; Notice Bénéficiaire des prestations, Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, Notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé de février 2001, S-02.141 (2.01).

Table des matières

		N
I.	Introduction	1
II.	Forme et objet de la remise du droit	3
	A. Forme de la remise du droit	3
	B. Objet de la remise du droit	4
III.	Conditions de la remise du droit	7
	A. Dispositions générales	7
	B. Existence d'un assainissement	9
	C. Existence de conséquences manifestement rigoureuses	27
IV.	Questions particulières	33
	A. Bons de jouissance et bons de récupération	33
	B. «Cas triangulaires»	36
V.	Procédure	37
	A. Procédure de remise	37
	B. Procédure de recours	41
VI.	Nouvelle réglementation prévue	43

I. Introduction

1 A teneur de l'art. 5 al. 1 let. a LT, **le droit d'émission a pour objet** la création, ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation de sociétés suisses, à savoir les sociétés anonymes, les sociétés en commandites par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés coopératives. Sont assimilés à la création de droits de participation chaque versement supplémentaire que les associés ou les membres d'une société coopérative effectuent sans contre-prestation correspondante et sans que ne soit augmenté le capital social nominal (art. 5 al. 2 let. a LT ; art. 5 LT, n° 26ss), de même que le transfert de la majorité des actions ou des parts sociales d'une société

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Kreisschreiben Nr. 6, Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBD) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vom 6. Juni 1997, W97-006D; Merkblatt Leistungsempfänger, Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechungssteuer vom Februar 2001, S-02.141 (2.01).

Inhaltsübersicht

		N
I.	Einleitung	1
II.	Form und Gegenstand des Erlasses	3
	A. Form des Erlasses	3
	B. Gegenstand des Erlasses	4
III.	Voraussetzungen des Erlasses	7
	A. Gesetzliche Generalklausel	7
	B. Vorliegen einer Sanierung	9
	C. Vorliegen einer offenbaren Härte	27
IV.	Sonderfragen	33
	A. Genuss- und Besserungsschein	33
	B. «Dreiecksfälle»	36
V.	Verfahren	37
	A. Erlassverfahren	37
	B. Rechtsmittelverfahren	41
VI.	Vorgesehene Neuregelung	43

I. Einleitung

Gegenstand der EA ist gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften, d.h. an Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, und Genossenschaften. Der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt sind jene Zuschüsse, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung und ohne Erhöhung des nominellen Kapitals erbringen (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG; s. Art. 5 N 26ff. StG) sowie der Handwechsel der Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft, die wirtschaft- 1

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG) Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

suisse qui est économiquement liquidée ou dont les actifs ont été rendus liquides (art. 5 al. 2 let. b LT ; art. 5 LT, n° 46ss).

2 En tant qu'impôt sur les transactions juridiques («*Rechtsverkehrssteuer*»), le droit de timbre d'émission est dû aussitôt que l'état de fait prévu à l'art. 5 LT est réalisé. A l'art. 12 LT, le système du droit de timbre prévoit toutefois **une règle spéciale pour les cas d'assainissement** : si lors d'un assainissement ouvert ou tacite, la perception du droit de timbre devait avoir des conséquences manifestement rigoureuses pour la société de capitaux ou la société coopérative (cf. n° 7ss), le sursis à la perception ou la remise doivent être accordés (cf. n° 3ss).

II. Forme et objet de la remise du droit

A. Forme de la remise du droit

3 Selon l'art. 12 LT, la renonciation à l'impôt dû peut être définitive ou simplement temporaire (sur la renonciation fiscale en général, cf. Blumenstein/Locher, 2002, 349 et particulièrement concernant l'impôt anticipé Beusch, 2005, Comm. art. 18 VStG, n° 1). Puisque le sursis à la perception et la remise du droit dépendent des mêmes conditions, le sursis à la perception prévu par la loi n'a que peu d'importance en pratique. En effet, si les conditions de l'art. 12 LT sont réalisées, le requérant demandera en règle générale la renonciation définitive à la perception du droit. Cette requête doit démontrer que le contribuable a un droit subjectif à cette renonciation (cf. Stockar/Hochreutener, art. 12 LT, ch. 1, n° 1). A l'inverse, lorsqu'une remise définitive ne peut être garantie, les conditions pour un sursis à la perception de la créance fiscale ne sont également pas données (cf. Stockar/Hochreutener, art. 12 LT, ch. 1, n° 10 ; Höhn/Waldburger, 2001, 706ss). En conséquence, les explications qui suivent se limitent à la remise définitive du droit de timbre d'émission.

B. Objet de la remise du droit

4 Une exemption fiscale est une renonciation de l'Etat à une prétention qui fondamentalement lui revient. Considéré sous l'angle fiscal, cela équivaut à une diminution de la fortune publique (cf. Blumenstein/Locher, 2002, 346 ; Beusch, 2005, Comm. art. 18 VStG, n° 1). Dans le domaine du droit de timbre, la remise du droit ne sera pas en premier lieu accordée sur la base de l'inutilité du recouvrement de la prétention ou même pour

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

lich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Art. 5 Abs. 2 lit. b StG; s. Art. 5 N 46ff.StG).

Als Rechtsverkehrssteuer ist die EA grundsätzlich geschuldet, sobald der in Art. 5 StG statuierte Tatbestand erfüllt ist. Mit Art. 12 StG sieht das Stempelsteuerrecht eine **Sonderregelung für den Sanierungsfall** vor: Die EA wird bei einer offenen oder stillen Sanierung erlassen oder gestundet (s. N 3ff.), wenn ihre Erhebung eine offenbare Härte für die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bedeuten würde (s. N 7ff.). 2

II. Form und Gegenstand des Erlasses

A. Form des Erlasses

Auf die geschuldete Abgabe kann gemäss Art. 12 StG endgültig oder bloss vorübergehend verzichtet werden (s. zur Form des Steuerverzichtes im allgemeinen Blumenstein/Locher, 2002, 349 und speziell im Verrechnungssteuerrecht Beusch, 2005, Komm. Art. 18 VStG, N 1). Da allerdings **Stundung und Erlass** von den gleichen Voraussetzungen abhängig gemacht werden, kommt der gesetzlich vorgesehenen Stundung in der Praxis kaum Bedeutung zu. Denn sind die Voraussetzungen von Art. 12 StG erfüllt, wird der Gesuchsteller regelmässig den endgültigen Verzicht auf die Erhebung der Abgabe beantragen. Diesem Gesuch muss entsprochen werden, denn dem Steuerpflichtigen kommt diesbezüglich ein Rechtsanspruch zu (s. Stockar/Hochreutener, Art. 12 StG, Ziff. 1, Nr. 1). Umgekehrt, wenn kein endgültiger Erlass gewährt werden kann, sind auch die Voraussetzungen für eine Stundung der Steuerforderung nicht gegeben (s. Stockar/Hochreutener, Art. 12 StG, Ziff. 1, Nr. 10; Höhn/Waldburger, 2001, 706f.). Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich deshalb auf den (endgültigen) Steuererlass. 3

B. Gegenstand des Erlasses

Ein Steuererlass ist ein **Verzicht des Gemeinwesens** auf einen ihm grundsätzlich zustehenden Anspruch, was fiskalisch betrachtet einer Verminderung des öffentlichen Vermögens gleichkommt (s. Blumenstein/Locher, 2002, 346; Beusch, 2005, Komm. Art. 18 VStG, N 1). Im Stempelsteuerrecht wird der Erlass nicht primär aufgrund der Aussichtslosigkeit der Eintreibung des Anspruchs oder gar aufgrund sozialpolitischer Überlegungen gewährt. Auch ist Art. 12 StG nicht als allgemeines Mittel 4

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

un motif de politique sociale. L'art. 12 LT ne doit également pas être considéré comme un moyen général de promotion économique (Décision du CF du 19 août 1992, consid. 3.2.2, ASA 61 (1992/93), 671 = RDAF 1993, 325). L'art. 12 LT cherche bien plus à faciliter les assainissements (souhaitables d'un point de vue de politique économique) qui peuvent assurer le maintien et la poursuite de l'activité des entreprises (Décision du CF du 20 décembre 1999, JAAC 64.78, cons. 6.4).

5 Si, dans le cadre de la procédure d'autotaxation, l'impôt dû en raison des apports supplémentaires des actionnaires est exceptionnellement l'objet d'une décision entrée en force, alors, dans la procédure ultérieure de remise, la question de l'assujettissement ne peut plus être revue (Décision du DFF du 9 décembre 1983, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 8 ; concernant la question de savoir si la remise du droit appartient au calcul de l'impôt ou à la perception, cf. Beusch, 2005, Comm. art. 18 VStG, n° 2 ; Lüdin, 2000, Comm. art. 167 DBG, n° 17 ; Müller, 2000, Comm. art. 84 MWSTG, n° 4). La procédure de remise du droit se contente d'examiner si les conditions de la remise sont réalisées (cf. Beusch, 2005, Comm. art. 18 VStG, n° 2). Il ne s'agit **pas d'une procédure de révision** de l'examen du bien-fondé du droit de timbre d'émission. La procédure d'exemption ne peut également pas servir à remplacer une procédure de recours (peut-être manquée) (cf. Lüdin, 2000, Comm. art. 167 DBG, n° 17).

6 Lors de la remise du droit, il s'agit en fait d'un bénéfice mais non d'un véritable « acte de grâce » (cf. pour l'impôt anticipé Beusch, 2005, Comm. art. 18 VStG, n° 3 avec référence à l'ATF du 30 avril 1975, cons. 2., ASA 44 (1975/76), 618). A la différence de l'art. 167 LIFD (à cet égard Lüdin, 2000, Comm. art. 167 DBG, n° 20 ; ATF du 8 février 1999, cons. 1, ASA 68 (1999/00), 77), l'art. 12 LT décrit précisément à quelles conditions l'avantage requis doit être accordé au contribuable. Si ces conditions sont réalisées – à savoir « l'assainissement ouvert ou tacite » ainsi que « des conséquences manifestement rigoureuses » – alors le contribuable, sur présentation d'une requête appropriée, **a droit à l'octroi de la remise**. Au contraire des art. 167 LIFD, art. 51 resp. 84 LTVA et 18 LIA, l'art. 12 LT ne contient également pas de dispositions potestatives. Selon l'opinion représentée ici, l'AFC, en tant qu'autorité compétente pour accorder la remise du droit, ne jouit donc pas d'une liberté d'appréciation de l'état de fait ou de la conséquence juridique (cf. pour la distinction Häfelin/Müller, 2002, n° 429ss). Par l'utilisation de notions juridiques indéterminées (sur cette notion cf. Häfelin/Müller, 2002, n° 445ss), telles que des « conséquences manifestement rigoureuses » ou un « assainissement ou-

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

der Wirtschaftsförderung zu verstehen (Entscheid BR vom 19. August 1992, E. 3.2.2, in ASA 61 [1992/1993], 671 = RDAF 1993, 325). Art. 12 StG bezweckt vielmehr, diejenigen (volkswirtschaftlich wünschenswerten) Sanierungen zu erleichtern, bei welchen der Fortbestand von Unternehmungen und deren weiterer Betrieb gesichert werden kann (Entscheid BR vom 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 6.4).

5 Bildet die für den Zuschuss von Aktionären geschuldete Abgabe im Selbstveranlagungsverfahren ausnahmsweise Gegenstand eines rechtskräftigen Entscheids, so kann im nachträglichen Erlassverfahren auf die Frage der Abgabepflicht nicht mehr eingegangen werden (Entscheid EFD vom 9. Dezember 1983, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 8; zur Frage, ob der Erlass zur Steuerveranlagung oder zum Steuerbezug gehört, s. etwa Beusch, 2005, Komm. Art. 18 VStG, N 2; Lüdin, 2000, Komm. Art. 167 DBG, N 17; Müller, 2000, Komm. Art. 84 MWSTG, N 4). Im Erlassverfahren wird einzig überprüft, ob die Voraussetzungen für den Erlass erfüllt sind (s. Beusch, 2005, Komm. Art. 18 VStG, N 2). Es handelt sich somit **nicht um ein Revisionsverfahren** zur Überprüfung der Begründetheit der EA. Das Erlassverfahren kann also auch nicht dazu dienen, ein (allenfalls verpasstes) Rechtsmittelverfahren zu ersetzen (s. Lüdin, 2000, Komm. Art. 167 DBG, N 17).

6 Beim Steuererlass handelt es sich zwar um eine Rechtswohltat, nicht aber um einen eigentlichen «Gnadenakt» (s. für das Verrechnungssteuerrecht Beusch, 2005, Komm. Art. 18 VStG, N 3 m.Hinw. auf BGE vom 30. April 1975, E. 2 in ASA 44 [1975/1976], 618). Im Gegensatz etwa zu Art. 167 DBG (dazu Lüdin, 2000, Komm. Art. 167 DBG, N 20; BGE vom 8. Februar 1999, E. 1 in ASA 68 [1999/2000], 77) umschreibt Art. 12 StG ganz genau, unter welchen Voraussetzungen dem Steuerpflichtigen der beantragte Vorteil zu gewähren ist. Sind diese Voraussetzungen – namentlich die «offene oder stille Sanierung» sowie die «offenbare Härte» – erfüllt, so hat der Steuerpflichtige, auf entsprechendes Gesuch hin, **Anspruch auf Gewährung des Erlasses**. Anders als bei Art 167 DBG, Art. 51 bzw. 84 MWSTG und Art. 18 VStG handelt es sich bei Art. 12 StG denn auch nicht um eine sog. «Kann-Formulierung». Der EStV als Erlassbehörde kommt deshalb nach der hier vertretenen Auffassung weder ein Tatbestands- noch ein Rechtsfolgeermessen zu (s. zur Unterscheidung Häfelin/Müller, 2002, N 429ff.). Durch Verwendung *unbestimmter Rechtsbegriffe* (zum Begriff s. Häfelin/Müller, 2002, N 445ff.), wie «offenbare Härte» oder «offene oder stille Sanierung» räumt der Gesetzgeber der rechtsanwendenden Behörde (in erster Instanz also der EStV) einen gewissen Entscheidungsfreiraum ein. Die unbestimmten

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

vert ou tacite», le législateur accorde aux autorités d'application (par conséquent l'AFC en première instance) une certaine latitude de jugement. Les notions juridiques indéterminées autorisent l'interprétation et sont librement examinées en procédure de recours (cf. n° 41).

III. Conditions de la remise du droit

A. Dispositions générales

7 Les conditions de l'état de fait de l'art. 12 LT correspondent pour l'essentiel à celles de l'ancienne loi fédérale du 15 février 1921 concernant la remise des droits de timbre et le sursis à leur perception (RS 6 128 ; ci-après «LR» ; cf. entre autres Amstutz/Wyss, 1930, 290ss) : Dans ce texte déjà, la remise était conditionnée à l'existence d'un assainissement ou de conséquences manifestement rigoureuses pour la société contribuable (cf. Art. 1 LR). Cependant, jusqu'à l'entrée en vigueur de la LT, le 1er juillet 1974, une remise n'était possible que pour les procédés d'assainissement énumérés de façon exhaustive (cf. Art. 2 LR). Avec la LT, du 23 juin 1973, ces limitations ont été expressément abandonnées afin de ne plus être liées à la description juridique (trop) étroite des procédés d'assainissement. (cf. Message droits de timbre, 1972, 1282).

8 A teneur de l'art. 12 LT, la perception du droit de timbre d'émission peut être différée lorsqu'elle intervient au cours d'un assainissement et qu'elle signifierait des conséquences manifestement rigoureuses. La société doit ainsi remplir les deux conditions de l'«assainissement» et «des conséquences manifestement rigoureuses» afin qu'une remise du droit puisse lui être accordée (Décision du CF du 20 décembre 1999, JAAC 64.78, cons. 3.2. ; cf. Stockar, 1982, 2). En conséquence, si par exemple la condition de l'assainissement fait défaut, il n'est pas nécessaire d'examiner si la perception du droit de timbre d'émission représente une conséquence manifestement rigoureuse (Décision du DFF du 2 août 1977, cons. 13, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 2 ; Décision du DFF du 7 novembre 1995, cons. 4, non publiée).

B. Existence d'un assainissement

9 Dans le domaine du droit de timbre, on entend par assainissement les mesures prises afin de sortir une entreprise en difficulté d'une situation de crise et qui sont propres à assurer son avenir (cf. Stockar, 1982, 2 ;

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Rechtsbegriffe sind der Auslegung zugänglich und im Rechtsmittelverfahren (s. dazu N 41) frei überprüfbar.

III. Voraussetzungen des Erlasses

A. Gesetzliche Generalklausel

Die Tatbestandsvoraussetzungen von Art. 12 StG entsprechen im Wesentlichen jenen des aufgehobenen **Bundesgesetzes vom 15. Februar 1921** betreffend Erlass und Stundung von Stempelabgaben (BS 6 126; nachfolgend «EG»; s. statt vieler zum EG Amstutz/Wyss, 1930, 290ff.): Auch dort wurde der Erlass vom Vorliegen einer *Sanierung* und einer *offenbaren Härte* für die abgabepflichtige Gesellschaft abhängig gemacht (s. Art. 1 EG). Ein Erlass war aber bis zum Inkrafttreten des StG per 1. Juli 1974 nur für die abschliessend aufgezählten Sanierungsvorgänge möglich (s. Art. 2 EG). Diese Einschränkungen wurden mit dem StG vom 27. Juni 1973 ausdrücklich fallen gelassen, um nicht mehr an die gesetzlich (zu) eng umschriebenen Sanierungsvorgänge gebunden zu sein (s. Botschaft Stempelsteuergesetz, 1972, 1285). 7

Die EA kann gemäss Art. 12 StG erlassen werden, wenn die Erhebung der Abgabe anlässlich einer Sanierung eine offenbare Härte bedeuten würde. Die Gesellschaft muss somit die beiden Voraussetzungen «**Sanierung**» **und** «**offenbare Härte**» **kumulativ** erfüllen, damit einem Erlassbegehren entsprochen werden kann (Entscheid BR vom 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 3.2; s. statt vieler Stockar, 1982, 2). Fehlt es demnach z.B. am Tatbestand der Sanierung, so braucht nicht weiter geprüft zu werden, ob die Erhebung der EA eine offenbare Härte bedeuten würde (Entscheid EFD vom 2. August 1977, E. 13, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 2; Entscheid EFD vom 7. November 1995, E. 4, nicht publ.). 8

B. Vorliegen einer Sanierung

Als Sanierungen werden im Stempelsteuerrecht Massnahmen bezeichnet, welche getroffen werden, um ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herauszuführen und seinen Fortbestand zu sichern (s. etwa Stockar, 1982, 2; Reinarz, 1997, 455; Entscheid BR vom 16. April 1980, E. 5; Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 5). Eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG liegt gemäss konstanter Praxis der EStV, des 9

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Reinarz, 1997, 455 ; Décision du CF du 16 avril 1980, cons. 5 ; Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 5). A vrai dire, selon la pratique constante de l'AFC, du DFF et du CF, il y a assainissement au sens de l'art. 12 LT, uniquement lorsque et que dans la mesure où des **pertes accumulées et inscrites au bilan** d'une société ou d'une coopérative sont totalement ou partiellement **éliminées** (Décision du DFF du 7 novembre 1995, cons. 6, non publiée ; Décision du DFF du 3 juin 1980, cons. 3, ASA 49 (1980/81), 342 = RDAF 1981, 181 ; Décision du CF du 16 avril 1980, JAAC 44.87, cons. 4). C'est pourquoi, selon l'art. 17 OT, dans la demande de remise doivent être indiquées les causes des pertes et les mesures prises et envisagées pour y remédier (cf. Décision du DFF du 7 novembre 1995, cons. 6, non publiée). Ainsi, un assainissement au sens de l'art. 12 LT présuppose nécessairement l'élimination des pertes (Décision du CF du 19 août 1992, cons. 3.3.2, ASA 61 (1992/93), 671 = RDAF 1993, 325). S'il n'y a pas de véritables pertes (« véritable bilan déficitaire » ; cf. n° 20), qui doivent être éliminées par l'assainissement, alors, selon la conception de l'AFC, la remise du droit ne doit pas être accordée.

10 Des pertes peuvent être éliminées soit par une diminution de capital, une renonciation de créance, soit par des apports supplémentaires à fonds perdus. Si une diminution de capital est exécutée en relation avec une augmentation de capital en vue de l'élimination d'une perte, il s'agit d'un assainissement ouvert dans le sens d'une réduction du capital-actions (cf. n° 11). Si, au contraire, les pertes sont compensées au moyen d'une renonciation de créance ou d'apports supplémentaires à fonds perdus de l'associé, il s'agit d'un assainissement tacite (cf. n° 16).

11 Pendant que la diminution de capital exécutée à l'occasion d'un assainissement ouvert, en vue de l'élimination de pertes, ne déclenche pas de droits de timbre d'émission, en revanche l'augmentation de capital qui y est liée fonde une créance de droits de timbre d'émission (art. 5 al. 1 let. a ; cf. art. 5 LT, n° 20ss). Cette créance ne sera toutefois pas prise en considération lorsqu'il y a assainissement au sens de l'art. 12 LT, c'est-à-dire lorsque le capital d'une société est diminué, dans l'optique d'éliminer des pertes, et ensuite de nouveau augmenté (Décision de l'AFC du 24 juin 1975, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 1 ; cf. également Höhn/Waldburger, 2001, 706).

12 A cet égard, depuis un changement de pratique survenu en 1992, il est insignifiant que les nouveaux droits de participation soient libérés par les actionnaires existants ou par de **nouveaux actionnaires** (Décision de l'AFC du 26 novembre 1992, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 12). Le fait que les nouveaux actionnaires n'aient pas subi de pertes

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

EFD und des BR allerdings nur dann und nur insoweit vor, als bei einer Gesellschaft oder Genossenschaft aufgelaufene und **bilanzmässig ausgewiesene Verluste** ganz oder teilweise **eliminiert** werden (Entscheid EFD vom 7. November 1995, E. 6, nicht publ.; Entscheid EFD vom 3. Juni 1980, E. 3, in ASA 49 [1980/1981], 342 = RDAF 1981, 181; Entscheid BR vom 16. April 1980, VPB 44.87, E. 4). Deshalb müssen gemäss Art. 17 StV im Erlassgesuch die Ursachen der Verluste sowie die zu ihrer Beseitigung getroffenen und vorgesehenen Massnahmen angegeben werden (s. Entscheid EFD vom 7. November 1995, E. 6, nicht publ.). Eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG setzt also begriffsnotwendig die Beseitigung von Verlusten voraus (Entscheid BR vom 19. August 1992, E. 3.3.2, in ASA 61 [1992/1993], 671 = RDAF 1993, 325). Liegen keine echten Verluste (*echte Unterbilanz*; s. dazu N 20) vor, welche mit der Sanierung beseitigt werden, so ist nach Auffassung der EStV der Erlass nicht zu gewähren.

10 Verluste können entweder durch *Kapitalherabsetzung*, *Forderungsverzicht* oder durch *à-fonds-perdu-Zuschüsse* eliminiert werden. Wird eine zwecks Verlustbeseitigung durchgeführte Kapitalherabsetzung mit einer Kapitalerhöhung verbunden, handelt es sich um eine offene Sanierung i.S. des sog. Kapitalschnitts (s. dazu N 11). Werden dagegen Verluste durch Forderungsverzicht oder à-fonds-perdu-Zuschüsse der Gesellschafter ausgeglichen, liegt eine sog. stille Sanierung vor (s. dazu N 16).

11 Während die zwecks Elimination von Verlusten durchgeführte Kapitalherabsetzung anlässlich einer **offenen Sanierung** keine EA auslöst, begründet die damit verbundene Kapitalerhöhung eine EA-Forderung (Art. 5 Abs. 1 lit. a; s. Art. 5 N 20ff. StG). Diese Forderung wird aber erlassen, wenn eine Sanierung im Sinne von Art. 12 StG vorliegt, d.h., wenn das Kapital einer Gesellschaft zwecks Eliminierung von Verlusten herabgesetzt und anschliessend gleich wieder erhöht wird (Entscheid EStV vom 24. Juni 1975, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 1; s. auch Höhn/Waldburger, 2001, 706).

12 Dabei ist es seit einer im Jahr 1992 erfolgten Praxisänderung unerheblich, ob die neuen Beteiligungsrechte durch die bisherigen oder **neuen Aktionäre** liberiert werden (Entscheid der EStV vom 26. November 1992, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 12). Die Tatsache, dass die neuen Aktionäre bei der vorausgegangenen Kapitalherabsetzung keine Einbusse erlitten haben, wird offenbar weniger stark gewichtet als der Umstand, dass bei einer notleidenden Gesellschaft bereits versteuertes Kapital noch einmal liberiert wird (so Kuhn, 1993, 882).

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

lors d'une précédente diminution de capital est manifestement moins pris en considération que le fait que le capital déjà imposé d'une entreprise en difficulté soit libéré encore une fois (ainsi Kuhn, 1993, 882).

13 Bien que l'art. 12 LT ne contienne aucune prescription sur le cadre temporel de l'assainissement, l'augmentation de capital ne peut plus être considérée comme une mesure d'assainissement lorsque entre la diminution et l'augmentation subséquente de capital s'est écoulée **une plus longue période de temps** (ainsi également Décision de l'AFC du 6 janvier 1988, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 27).

14 L'ordre dans lequel doivent être exécutées la diminution et l'augmentation de capital n'est cependant pas déterminant pour l'octroi de la remise du droit de timbre d'émission : selon une expertise interne de l'AFC, un assainissement ouvert au sens de l'art. 12 LT peut également exister quant la diminution du capital, visant à diminuer la perte, est exécutée seulement après une augmentation de capital, au cas où les deux mesures appartiennent au même concept d'assainissement (Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 36 ; *contra* Décision du CF du 16 avril 1980, JAAC 44.87, cons. 3 et 4).

15 Tant que le capital de base ou le capital social est augmenté au-delà de son niveau précédent, une remise du droit de timbre d'émission portant sur cette part additionnelle ne peut être accordée (sur la notion de « **sur-assainissement** » cf. Décision de l'AFC du 24 avril 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 35 ; confirmée par la Décision du DFF du 16 août 1993 ; Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 44 ; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345 ; Höhn/Waldburger, 2001, 706). Le montant dépassant le capital nominal initial, et qui est comptabilisé comme réserve (d'assainissement), est par conséquent soumis en principe au droit de timbre d'émission. Ce montant donne toutefois droit à une remise s'il est de nouveau utilisé pour dissoudre des pertes *de l'exercice en cours* (Décision de l'AFC du 3 mars 1987, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 25 ; Kuhn, 1993, 881). Ceci explique pourquoi, selon l'opinion défendue ici, la remise doit être accordé dès le début, selon des modalités correspondantes, malgré la constitution d'une réserve d'assainissement pour les pertes de l'exercice en cours.

16 Les renonciations à des créances et les apports supplémentaires versés à fonds perdus par *des associés* seront, de par la loi, assimilés à la création de droits de participation et conduisent également à la naissance d'une créance de droit d'émission (art. 5 al. 2 let. a LT ; cf. art. 5 LT, n° 26ss). Si ces prestations sont effectuées en vue de la diminution des pertes subies, il s'agit d'un assainissement tacite au sens de l'art. 12 LT,

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Obwohl Art. 12 StG keine Vorschriften über den zeitlichen Rahmen einer Sanierung aufstellt, kann, wenn zwischen der Herabsetzung und der späteren Wiedererhöhung des Kapitals ein **längerer Zeitraum** verstrichen ist, in der Kapitalerhöhung keine Sanierungsmassnahme mehr erblickt werden (so auch Entscheid EStV vom 6. Januar 1988, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 27). 13

In welcher Reihenfolge Kapitalherabsetzung und -erhöhung durchgeführt werden, ist für den Erlass der EA jedoch nicht entscheidend: Eine offene Sanierung im Sinne von Art. 12 StG kann gemäss einem internen Gutachten der EStV auch dann vorliegen, wenn die verlustabbauende **Kapitalherabsetzung** erst **nach** einer **Kapitalerhöhung** durchgeführt wird, sofern die beiden Massnahmen Teil ein- und desselben Sanierungskonzeptes sind (Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 36; anders noch Entscheid BR vom 16. April 1980, VPB 44.87, E. 3 und 4). 14

Soweit das Grund- oder Stammkapital über den bisherigen Stand hinaus erhöht wird, kann die EA auf diesem zusätzlichen Teil nicht erlassen werden (s. zur sog. «**Übersanierung**» Entscheid EStV vom 24. April 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 35; bestätigt in Entscheid EFD vom 16. August 1993, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 44; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345; Höhn/Waldburger, 2001, 706). Der das ursprüngliche Nennkapital übersteigende und als (Sanierungs-) Reserve gebuchte Betrag unterliegt folglich grundsätzlich der EA, berechtigt allerdings wiederum zum Erlass, falls er zur Deckung weiterer Verluste *des laufenden Geschäftsjahres* aufgelöst werden muss (Entscheid EStV vom 3. März 1987, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 25; Kuhn, 1993, 881). Nach der hier vertretenen Auffassung sollte der Erlass deshalb, trotz Bildung einer Sanierungsreserve für Verluste des laufenden Geschäftsjahres, unter entsprechender Auflage von Anfang an gewährt werden. 15

Forderungsverzichte und à-fonds-perdu geleistete Zuschüsse *von Gesellschaftern* werden gesetzlich der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt und führen ebenfalls zur Entstehung einer EA-Forderung (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG; s. Art. 5 N 26ff. StG). Werden diese Leistungen zwecks Minderung erlittener Verluste erbracht, liegt eine **stille Sanierung** im Sinne von Art. 12 StG vor, welche zum Erlass der EA-Forderung berechtigt (Entscheid BR vom 19. August 1992, E. 3.1, in ASA 61 [1992/1993], 671 = RDAF 1993, 325; Graf, 1988, 118ff.; Stockar, 1982, 2; Kuhn, 1993, 880; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345 zum Begriff *à-fonds-perdu-Zuschuss* s. etwa Duss, 1981/1982, 273ff. m.w. Hinw.). Die Mittelbeschaffung muss dabei allerdings nach aussen erkenn- 16

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

lequel justifie une remise de la créance de droit de participation (Décision du CF du 19 août 1992, cons. 3.1, ASA 61 (1992/93), 671 = RDAF 1993, 325 ; Graf, 1988, 118ss ; Stockar, 1982, 2 ; Kuhn, 1993, 880 ; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345 sur la notion d'apports *à fonds perdus* cf. Duss, ASA 49 (1981/82), 273ff. avec les références citées). A cet égard, l'acquisition de moyens dans le but de la continuité d'une entreprise en difficulté doit s'effectuer de façon reconnaissable depuis l'extérieure (Edelmann, 1976, 30 ; cf. également n° 18).

17 Puisque l'élimination des pertes est une condition nécessaire pour la remise au sens de l'art. 12 LT, il n'y a pas d'assainissement quand la société entreprend une **augmentation ordinaire de son capital**, sans précédemment (resp., selon une pratique assouplie, également postérieurement) avoir procédé à une diminution de son capital (Décision du CF du 19 août 1992, cons. 3.3.2, ASA 61 (1992/93), 671 = RDAF 1993, 325 ; Décision du DFF du 16 octobre 1990, cons. 8, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 34 ; Stockar, 1982, 3 ; Kuhn, 1993, 881ss ; Athanas/Suter, 2003, 204 ; Reinarz, 1997, 455). Ceci est également vrai lorsque la situation de la société concernée est améliorée au moyen de l'augmentation de capital et que, de la sorte, la faillite peut être évitée (Décision de l'AFC du 18 mai 1990 ; Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 32).

18 Ceci est également valable lorsqu'une augmentation de capital est effectuée par compensation des prêts ou des avoirs de fournisseurs. Donc, la conversion des créances basées sur un prêt en droits de participation a pour seul effet une restructuration des passifs, à l'issue de laquelle le capital étranger est transformé en capital propre (Décision du DFF du 6 janvier 1989, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 30). Les mesures qui ne liquident pas les pertes, mais qui se limitent simplement à une diminution des fonds étrangers (et qui emportent à la rigueur une diminution des intérêts) ne sont pas assimilables à un assainissement justifiant une remise au sens de l'art. 12 LT (Décision de l'AFC du 22 mai 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 38).

19 Selon la pratique constante de l'AFC, du DFF et du CF, il n'y a pas d'assainissement lorsque après l'assainissement la société demeure surendettée (cf. p.ex. Décision du DFF du 15 décembre 1998, cons. 3, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 52). Si après les efforts d'assainissement, le solde déficitaire restant dépasse encore le capital social (*surendettement* au sens de l'art. 725 al. 2 CO), la remise à la perception du droit d'émission est entièrement refusée (Décision de l'AFC du 10 octobre 1990, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 33). Selon la pratique, une élimination totale de la perte et, par conséquent, la liqui-

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

bar zum Zweck des Weiterbestehens eines notleidenden Unternehmens erfolgen (Edelmann, 1976, 30; s. auch N 18).

Da die Beseitigung von Verlusten eine notwendige Voraussetzung für den Erlass gemäss Art. 12 StG ist, liegt keine Sanierung vor, wenn die Gesellschaft eine **gewöhnliche Kapitalerhöhung** vornimmt, ohne vorgängig (bzw. nach gelockerter Praxis auch nachträglich) ihr Kapital herabzusetzen (Entscheid BR vom 19. August 1992, E. 3.3.2, in ASA 61 [1992/1993], 671 = RDAF 1993, 325; Entscheid EFD vom 16. Oktober 1990, E. 8, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 34; Stockar, 1982, 3; Kuhn, 1993, 881f.; Athanas/Suter, 2003, 204; Reinarz, 1997, 455). Dies selbst dann nicht, wenn die Lage der betreffenden Gesellschaft durch die Kapitalerhöhung verbessert wird und dadurch der Konkurs abgewendet werden kann (Entscheid EStV vom 18. Mai 1990, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 32). 17

Dasselbe gilt, wenn eine **Kapitalerhöhung durch Verrechnung** von Darlehensschulden oder Guthaben von Lieferanten liberiert wird. Denn die Umwandlung von Darlehensforderungen in Beteiligungsrechte bewirkt einzig eine Umschichtung der Passiven, indem Fremdkapital in Eigenkapital umgewandelt wird (Entscheid EFD vom 6. Januar 1989, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 30). Massnahmen, welche keinen Verlustabbau, sondern lediglich eine Verminderung des Fremdkapitals (und damit allenfalls eine Reduktion der Zinslast) bewirken, sind keine Sanierungen, die zum Erlass gemäss Art. 12 StG berechtigen (Entscheid EStV vom 22. Mai 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 38). 18

Nach ständiger Praxis der EStV, des EFD und des BR liegt keine Sanierung vor, wenn die Gesellschaft auch **nach** der **Sanierung überschuldet** ist (s. z.B. Entscheid EFD vom 15. Dezember 1998, E. 3, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 52). Übersteigt der nach den Sanierungsbemühungen noch verbleibende Verlustsaldo das Gesellschaftskapital (*Überschuldung* i.S.v. Art. 725 Abs. 2 OR), wird der Erlass der EA vollständig verweigert (Entscheid EStV vom 10. Oktober 1990, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 33). Eine vollständige Eliminierung der Verluste und somit auch die vollständige Beseitigung der *Unterbilanz* ist jedoch praxisgemäss nicht erforderlich (Entscheid EFD vom 3. Juni 1980, E. 3 und 4, in ASA 49 [1980/1981], 342 = RDAF 1981, 181; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345). 19

Eine Sanierung liegt sodann nur insoweit vor, als *echte Verluste* beseitigt werden. Verfügt also eine Gesellschaft über **offene oder stille Reserven** (z.B. durch Unterbewertung der Aktiven oder Überbewertung 20

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

dation totale du *bilan déficitaire* n'est cependant pas nécessaire (Décision du DFF du 3 juin 1980, cons. 3 et 4, ASA 49 (1980/81), 342 = RDAF 1981, 181 ; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345).

20 Ainsi, un assainissement n'existe que dans la mesure ou les *pertes réelles* sont éliminées. Si une société dispose de **réserves ouvertes ou tacites** (p.ex. lorsque des actifs sont sous-évalués ou que des passifs sont surévalués), aucune remise ne sera accordée dans la mesure où les **réserves ouvertes ou tacites** couvrent les pertes établies (Décision du CF du 1er avril 1992, JAAC 57.20, cons. 4.3.2 ; Décision du DFF du 9 décembre 1980, cons. 2, ASA 49 (1980/81), 445 = RDAF 1981, 184 ; Décision de l'AFC du 25 avril 1979, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 9 ; cf. également Stockar, 1982, 3 ; Riedweg, 1995, 248 ; Reinarz, 1997, 455 ; Athanas/Suter, 2003, 204ss, Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345). Selon la pratique de l'AFC, il n'y a pas d'assainissement lorsque les apports supplémentaires des actionnaires – sur lesquels serait prélevé le droit d'émission – faute de combattre des pertes réelles, ne servent qu'au maintien d'une réserve (Décision de l'AFC du 7 décembre 1984, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 22).

21 Dans la doctrine, cette pratique se heurte partiellement à une critique légitime (ainsi Griesshammer, 1989, 238 ; Kuhn, 1993, 881 ; Meuter, 1998, 88). Ainsi, l'AFC, le DFF et le CF outrepassent les dispositions maximales du droit commercial (art. 655ss CO, resp. en cas de perte qualifiée art. 670 CO) ainsi que la réserve de réévaluation de l'art. 671b CO, en cela que la réserve de réévaluation ne peut être utilisée que par la transformation en capital propre ainsi que par amortissement ou aliénation des actifs réévalués, ce qui est pour le moins douteux (également Meuter, 1998, 88). Selon l'opinion représentée ici, en dérogation à la pratique actuelle sur la remise, les réserves latentes devraient conduire au refus de la remise seulement si une réévaluation des actifs sous-évalués est admissible du point de vue du droit commercial et qu'aucune réserve de réévaluation, au sens de l'art. 671b CO, n'est constituée étant donné qu'elle ne peut être compensée par une perte au bilan.

22 Selon la pratique, sont considérées comme mesures d'assainissement au sens de l'art. 12 LT, les mesures qui permettent de sortir une entreprise en difficulté d'une situation de crise et permettent d'assurer sa pérennité. Par conséquent, la remise du droit d'émission présuppose la continuité de l'entreprise avec le maintien de son identité économique et c'est pourquoi elle est refusée lorsque la **liquidation de l'entreprise** est voulue (Décision du CF du 20 décembre 1999, JACC 64.78, cons. 4.1 ; Décision de l'AFC du 12 février 1976, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 2).

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

der Passiven), wird in dem Umfang kein Erlass gewährt, als die offenen oder stillen Reserven die ausgewiesenen Verluste decken (Entscheid BR vom 1. April 1992, VPB 57.20, E. 4.3.2; Entscheid EFD vom 9. Dezember 1980, E. 2, in ASA 49 [1980/1981], 445 = RDAF 1981, 184; Entscheid EStV vom 25. April 1979, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 9; s. auch Stockar, 1982, 3; Riedweg, 1995, 248; Reinarz, 1997, 455; Athanas/Suter, 2003, 204f., Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345). An einer Sanierung soll es nach Praxis der EStV mangels Beseitigung echter Verluste auch dann fehlen, wenn Aktionärszuschüsse der Erhaltung einer Agioreserve dienen, auf welcher ihrerseits die EA entrichtet wurde (Entscheid EStV vom 7. Dezember 1984, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 22).

21 Diese Praxis ist in der Lehre teilweise auf berechtigte Kritik gestossen (so etwa Griesshammer, 1989, 238; Kuhn, 1993, 881; Meuter, 1998, 88). Denn EStV, EFD und BR setzen sich damit über die **handelsrechtlichen Höchstwertvorschriften** (Art. 655ff. bzw. im Falle der qualifizierten Unterbilanz Art. 670 OR) sowie über die Sperrgrösse von Art. 671b OR hinweg, wonach die Aufwertungsreserve nur durch Umwandlung in Aktienkapital sowie durch Wiederabschreibung oder Veräusserung der aufgewerteten Aktiven ausgelöst werden kann, was zumindest fraglich erscheint (so auch Meuter, 1998, 88). In Abänderung der bisherigen Erlasspraxis sollten nach der hier vertretenen Auffassung stille Reserven nur dann und insoweit zur Verweigerung des Erlasses führen, als eine Aufwertung der unterbewerteten Aktiven handelsrechtlich zulässig und keine Aufwertungsreserve gemäss Art. 671b OR zu bilden ist, die ja ohnehin nicht mit dem Bilanzverlust verrechnet werden darf.

22 Als Sanierung i.S.v. Art. 12 StG gelten praxisgemäss nur Massnahmen, die ein notleidendes Unternehmen aus einer Krisensituation herausführen und seinen Fortbestand sichern sollen. Der Erlass der EA setzt folglich den Fortbestand des Unternehmens unter Wahrung seiner wirtschaftlichen Identität voraus und ist deshalb zu verweigern, wenn die **Liquidation des Unternehmens** beabsichtigt ist (Entscheid BR vom 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 4.1; Entscheid EStV vom 12. Februar 1976, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 2). Dies bedeutet aber nicht, dass der Erlass nur bei erfolgreichen Sanierungen gewährt wird, denn massgebend ist der *Sanierungswille* und nicht das *Sanierungsergebnis* (so auch Meuter, 1998, 88; anders noch Entscheid EStV vom 30. April 1979, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 10). Für einen Erlass setzt die Verwaltungspraxis aber regelmässig voraus, dass die verantwortlichen Organe das Unternehmen mit Nachdruck und adä-

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Ceci ne signifie toutefois pas que la remise doive être accordée uniquement en cas d'assainissement couronné de succès, car ce qui est déterminant c'est la *volonté d'assainissement* et non le *résultat de l'assainissement* (également Meuter, 1998, 88 ; *contra* encore Décision de l'AFC du 30 avril 1979, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 10). Cependant, pour l'octroi d'une remise, la pratique administrative présuppose, en règle générale, que les organes responsables de la société tiennent effectivement à assainir avec des moyens adéquats (également Décision du DFF du 13 janvier 1999, cons. 3, non publiée). Si, dans un cas concret, un assainissement est envisagé, il doit être examiné à la lueur des mesures juridiques décidées par les organes de la société (cf. Décision du CF du 13 juin 1994, JAAC 59.60, cons. 4.4).

23 Un assouplissement de la pratique administrative résulte de la prise en considération de la **continuité de la société au-delà de l'assainissement** (cf. Kuhn, 1993, 881) : lorsque, par exemple, des renonciations de créances de la part des actionnaires interviennent au cours de la liquidation de la société anonyme bénéficiaire, le droit d'émission n'est pas dû selon la conception de l'AFC. C'est la raison pour laquelle, dans ce cas, la question de la remise ne se pose pas (Décision de l'AFC du 14 juillet 1995, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 49). Il n'y a cependant pas d'assainissement lorsque la société n'exerce plus d'activité depuis longtemps, qu'elle est économiquement liquidée ou que les actifs ont été rendus liquides. (cf. Décision du CF du 27 septembre 1999, cons. 3.2 et 3.3 non publiée ; Décision de l'AFC du 17 mai 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 37 ; Décision de l'AFC du 21 janvier 1985, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 23 ; confirmée in Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 55 ; cf. également Stockar, 1982, 3 ; Kuhn, 1993, 881 ; Riedweg, 1995, 248 ; Athanas/Suter, 2003, 204).

24 Finalement, la nouvelle fondation d'une société ne peut pas être l'objet d'un assainissement puisqu'un assainissement au sens de l'art. 12 LT présuppose la continuation de l'entreprise tout comme une élimination des pertes existantes (cf. Décision du DFF du 25 janvier, cons. 3, ASA 49 (1980/81), 331 = RDAF 1981, 179). Au sens du droit de timbre, il n'y a pas non plus d'assainissement en cas de transformation d'une société de personnes, connaissant des difficultés, en, par exemple, une société anonyme (Décision du DFF du 17 juillet 1979, cons. 4, ASA 49 (1980/81), 139). Une éventuelle décharge du droit d'émission selon l'art. 9 al. 1 let. e) LT – exception faite de la base de calcul réduite – n'y change en principe rien. Comme confirmé par le CF, l'art. 12 LT une vise pas a accorder une remise générale à la perception du droit d'émission lors de l'émission de

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

quaten Mitteln tatsächlich sanieren wollen (so auch Entscheid EFD vom 13. Januar 1999, E. 3, nicht publ.). Ob im konkreten Einzelfall eine Sanierung beabsichtigt ist, ist anhand der von den Organen der Gesellschaft rechtsverbindlich beschlossenen Massnahmen zu beurteilen (s. Entscheid BR vom 13. Juni 1994, VPB 59.60, E. 4.4).

23 Eine Lockerung der Verwaltungspraxis hat sich zudem mit Bezug auf die **Fortführung der Gesellschaft nach der Sanierung** ergeben (s. Kuhn, 1993, 881): Wenn z.B. Forderungsverzichte der Aktionäre im Zuge der förmlichen Liquidation der begünstigten Aktiengesellschaft erfolgen, ist nach Auffassung der EStV keine EA geschuldet, weshalb sich in diesem Fall die Frage des Erlasses erst gar nicht stellt (Entscheid EStV vom 14. Juli 1995, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 49). Keine Sanierung liegt indes vor, wenn die Gesellschaft über längere Zeit keine Geschäftstätigkeit mehr ausübt, wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (s. Entscheid BR vom 27. September 1999, E. 3.2 und 3.3 nicht publ.; Entscheid EStV vom 17. Mai 1991, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 37; Entscheid EStV vom 21. Januar 1985, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 23; bestätigt in Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 55; s. auch Stockar, 1982, 3; Kuhn, 1993, 881; Riedweg, 1995, 248; Athanas/Suter, 2003, 204).

24 Schliesslich kann auch die **Neugründung** einer Gesellschaft nicht Objekt einer Sanierung sein, da eine Sanierung i.S.v. Art. 12 StG den *Fortbestand* des Unternehmens sowie eine Beseitigung von bereits *bestehenden* Verlusten voraussetzt (s. Entscheid EFD vom 25. Januar 1980, E. 3, in ASA 49 [1980/1981]), 331 = RDAF 1981, 179). Auch bei der Umwandlung einer notleidenden Personengesellschaft, z.B. in eine AG, liegt keine Sanierung im stempelsteuerrechtlichen Sinn vor (Entscheid EFD vom 17. Juli 1979, E. 4, in ASA 49 [1980/1981], 139). Daran ändert – abgesehen von der reduzierten Bemessungsgrundlage – auch eine allfällige Entlastung der EA gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. e StG grundsätzlich nichts. Wie vom BR bestätigt, wird mit Art. 12 StG nicht ein genereller Erlass der EA bei Ausgabe von Beteiligungsrechten bezweckt, welche in einem irgendwie gearteten Sachzusammenhang mit Sanierungen stehen (s. Entscheid BR 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 6.4, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 12 [betr. Gründung einer Auffanggesellschaft]; Entscheid BR vom 13. Juni 1994, VPB 59.60, E. 4.4, [betr. Gründung einer Holdinggesellschaft]).

25 Da der **Mantelhandel** (s. dazu Art. 5 N 46ff. StG) aus stempelsteuerlicher Sicht als Liquidation mit nachfolgender Neugründung behandelt wird, ist ein Erlass der gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. b StG geschuldeten EA

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

droit de participation qui est de fait en corrélation avec un assainissement (cf. Décision du CF du 20 décembre 1999, JAAC 64.78, cons. 6.4., Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 12 [concernant la fondation d'une société de succession] ; Décision du CF du 13 juin 1994, JAAC 59.60, cons. 4.4, [concernant la fondation d'une société holding]).

25 Puisque le manteau d'actions (à cet égard cf. art. 5 LT, n° 46ss) est considéré sous l'angle du droit de timbre comme une liquidation suivie d'une nouvelle fondation, une remise de l'impôt dû en vertu de l'art. 5 al. 2 let. b) LT est exclue comme en cas de nouvelle fondation (Décision de l'AFC du 19 octobre 1989, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 31).

26 Un assainissement au sens de l'art. 12 LT doit servir à surmonter une situation de crise économique, au moyen de l'élimination des pertes, et de remettre l'entreprise sur le chemin de la rentabilité. De ce fait, on ne peut que parler de garantie de la continuité de l'entreprise (Décision du CF du 20 décembre 1999, JAAC 64.78, cons. 4.1). A cet égard, les mesures qui ne déploient leurs effets qu'à court terme et qui ne permettent pas d'assurer l'activité économique de la société à long terme ne sont, par conséquent, pas considérées comme un assainissement selon la pratique du CF (également Décision du CF du 27 septembre 1999, cons. 3.3, non publiée). Cependant, selon la pratique en vigueur de l'AFC, la durabilité de l'assainissement ne doit pas aller jusqu'à ce que la continuité de l'entreprise soit assurée avec une mesure unique (également Kuhn, 1993, 881). Les efforts d'assainissement répétés doivent alors au moins permettre, lors de chacune des opérations d'assainissement, d'écarter le surendettement actuel.

C. Existence de conséquences manifestement rigoureuses

27 Selon la pratique constante de l'administration, lors de la reconnaissance d'un assainissement, l'existence de conséquences manifestement rigoureuses sera **supposée** et la remise en principe accordée (cf. Stockar, 1982, 3 ; Kuhn, 1993, 882). Cependant, selon la pratique, **il n'y a pas de conséquences manifestement rigoureuses** lorsque l'insuffisance de l'assainissement est imputable à une distribution cachée de dividendes (cf. N° 30) ou lorsque la société n'était pas dotée de fonds propres suffisants (cf. à cet égard n° 28ss ; Stockar, 1982, 3 et 5 ; Kuhn, 1993, 882 ; Riedweg, 1995, 248 ; Meuter, 1998, 88 ; Brauchli Rohrer, 2002, 6 ; Athanas/Suter, 2003, 205).

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

wie bei einer Neugründung ausgeschlossen (Entscheid EStV vom 19. Oktober 1989, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 31).

Eine Sanierung i.S.v. Art. 12 StG soll dazu dienen, die wirtschaftliche Krisensituation mittels Beseitigung von Verlusten zu überwinden und die Unternehmung wieder auf den Weg der Rentabilität zu führen. Nur so kann von einer Sicherung des Fortbestandes der Unternehmung gesprochen werden (Entscheid BR vom 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 4.1). Handlungen, welche diesbezüglich zu kurz greifen und die wirtschaftliche Tätigkeit der Unternehmung nicht längerfristig sicherzustellen vermögen, gelten folglich nach der Praxis des BR nicht als Sanierung (so noch Entscheid BR vom 27. September 1999, E. 3.3, nicht publ.). Die **Nachhaltigkeit der Sanierung** muss allerdings nach geltender Praxis der EStV nicht so weit gehen, dass mit einer einmaligen Massnahme die Fortführung der Gesellschaft gesichert ist (so auch Kuhn, 1993, 881). Wiederholte Sanierungsbemühungen müssen also zumindest dann möglich sein, wenn mit jedem einzelnen Sanierungsschritt die jeweils aktuelle Überschuldung abgewendet wird. 26

C. Vorliegen einer offenbaren Härte

Bei Anerkennung der Sanierung wird nach der geltenden Verwaltungspraxis das Vorliegen einer offenbaren Härte **vermutet** und der Erlass grundsätzlich gewährt (s. etwa Stockar, 1982, 3; Kuhn, 1993, 882). **Keine offenbare Härte** liegt praxisgemäss jedoch vor, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückzuführen ist (s. dazu N 30) oder wenn die Gesellschaft nicht mit genügendem Eigenkapital ausgestattet war (s. dazu N 28ff.; Stockar, 1982, 3 und 5; Kuhn, 1993, 882; Riedweg, 1995, 248; Meuter, 1998, 88; Brauchli Rohrer, 2002, 6; Athanas/Suter, 2003, 205). 27

Der Erlass setzt voraus, dass die abgabepflichtige Gesellschaft durch neue und nicht voraussehbare Umstände gezwungen ist, Massnahmen zur Sanierung zu ergreifen. Dies ist nicht der Fall, wenn die Sanierungsbedürftigkeit auf das **Fehlen von hinreichenden « verstempelten » eigenen Mittel** zurückzuführen ist (s. Entscheid BR vom 15. Januar 1986, E. 3, in ASA 55 [1986/1987], 151 = RDAF 1987, 260 = VPB 50.79 = Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 9; Entscheid EFD vom 8. März 2004, E. 3b, nicht publ.). Der Erlass der Stempelabgabe darf nicht dazu führen, unterkapitalisierten Gesellschaften die Kapitalbeschaffung unter Umgehung der Abgabe zu ermöglichen (Entscheid BR vom 15. Januar 1986 E. 3, in ASA 55 [1986/1987], 151 = RDAF 1987, 260 = VPB 28

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

28 La remise du droit présuppose que la société assujettie est contrainte par des circonstances nouvelles et imprévisibles de prendre des mesures d'assainissement. Ce n'est pas le cas lorsque l'insuffisance de l'assainissement est imputable au **manque de moyens propres suffisants** (cf. Décision du CF du 15 janvier 1986, consi. 3, ASA 55 (1986/87), 151 = RDAF 1987, 260 = JAAC 50.79 = Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 9). A ce propos, la remise du droit ne doit pas permettre aux sociétés sous-capitalisées la constitution d'un capital en contournant le droit (Décision du CF du 15 janvier 1986, cons. 3, ASA 55 (1986/87), 151 = RDAF 1987, 260 = JAAC 50.79 = Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 9 ; Décision du CF du 1er avril 1992, cons. 4.3.2, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 2, n° 43). Il ne serait pas conforme au droit de permettre que des sociétés dont les actionnaires ont négligé les principes habituels de financement puissent verser les fonds propres nécessaires au cours d'un assainissement alors que le droit d'émission est privilégié (Décision du DFF du 29 juin 1982, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 9 ; Décision de l'AFC du 17 avril 1980, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 7 ; Höhn/Waldburger, 2001, 706).

29 L'adéquation du capital propre est examinée selon les estimations données dans la Circulaire Capital propre dissimulé, 1997 (pratique confirmée dans la Décision du DFF du 8 mars 2004, cons. 2, non publiée ; également Athanas/Suter, 2003, 205 ainsi que Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345ss ; Meuter, 1998, 88). Selon la pratique visiblement non-publiée de l'AFC, le calcul du capital social minimum intervient constamment sur la base de *la moyenne des trois derniers exercices*. En présence d'une sous-capitalisation, la remise ne sera interdite que dans la mesure où du capital propre dissimulé est établi. C'est pourquoi, dans la pratique, une remise partielle du droit d'émission est possible (cf. Brauchli Rohrer, 2002, 6). La Circulaire Capital propre dissimulé 1997 ne concerne en soi que l'impôt fédéral direct. Cependant, puisqu'elle établit des valeurs expérimentales reconnues pour la capitalisation nécessaire à une poursuite de l'activité garantie, il est de ce fait justifié d'utiliser également ces valeurs dans le domaine du droit de timbre. C'est pourquoi, on se basera également sur cette circulaire lors de l'exemption du droit de timbre en cas de restructuration (cf. Circulaire Restructurations, 2004, ch. 4.4.1.3 ; Riedweg/Grünblatt, 2004, comm. partie 1 sur art. 69 FusG, n° 123).

30 A vrai dire, en raison du principe de l'égalité de traitement – comme en matière d'impôt fédéral direct – **la preuve du respect du principe de libre concurrence** est également réservée dans le domaine du droit de

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

50.79 = Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 9; Entscheid BR vom 1. April 1992, E. 4.3.2, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 2, Nr. 43). Denn es wäre nicht rechtsgleich, wenn Gesellschaften, deren Aktionäre die üblichen Finanzierungsgrundsätze missachtet haben und die erforderlichen Eigenmittel erst im Zuge einer Sanierung zur Verfügung stellen, gegenüber jenen Aktionären, die von Anfang an für eine genügende Eigenkapitalisierung gesorgt und auf dem ursprünglich eingebrachten Kapital die EA entrichtet haben, nun privilegiert würden (s. etwa Entscheid EFD vom 29. Juni 1982, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 9; Entscheid EStV vom 17. April 1980, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 7; Höhn/Waldburger, 2001, 706; Robinson/Wipfli, 1998, 69).

29 Die **Angemessenheit des verstempelten Eigenkapitals** wird von der EStV nach den im Kreisschreiben Verdecktes Eigenkapital, 1997, angeführten Ansätzen überprüft (Praxis bestätigt in Entscheid EFD vom 8. März 2004, E. 2, nicht publ.; so auch Athanas/Suter, 2003, 205 und Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345ff.; a.A. noch Meuter, 1998, 88). Die Berechnung des geforderten verstempelten Mindestkapitals erfolgt dabei nach der Praxis der EStV regelmässig auf der Basis des *Durchschnitts der letzten drei Geschäftsjahre*, wobei aber ein allfälliger Gewinnvortrag nicht berücksichtigt wird (s. Entscheid EFD vom 8. März 2004, E. 2, nicht publ.). Bei Vorliegen einer Unterkapitalisierung wird der Erlass allerdings nur insoweit verwehrt, als verdecktes Eigenkapital festgestellt wird, weshalb in der Praxis auch ein Teilerlass der EA möglich ist (s. Brauchli Rohrer, 2002, 6). Das Kreisschreiben Verdecktes Eigenkapital, 1997, behandelt an sich bloss die direkte Bundessteuer. Da es jedoch anerkannte Erfahrungswerte der für ein gesichertes Fortkommen notwendigen Kapitalisierung aufstellt, ist es nach der hier vertretenen Meinung durchaus sachgerecht, diese Werte auch im Bereich der Stempelsteuern anzuwenden. Deshalb wird darauf auch für die EA-Befreiung bei Umstrukturierungen abgestellt (s. Kreisschreiben Umstrukturierungen, 2004, Ziff. 4.4.1.3; Riedweg/Grünblatt, 2004, Komm. Teil 1 vor Art. 69 FusG, N 123).

30 Allerdings muss aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung – wie bei der direkten Bundessteuer – auch im Bereich der Stempelsteuer der **Nachweis des Drittvergleichs** vorbehalten bleiben (s. Entscheid EFD vom 8. März 2004, E. 3b, nicht publ.). Zudem sollte die Berechnung des minimal geforderten verstempelten Kapitals nicht (zu) pauschal nur auf der Basis der letzten drei Geschäftsjahren erfolgen. Denn letztlich müssen bei entsprechender Substantiierung seitens des Gesuchstellers stets

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

timbre (cf. Décision du DFF du 8 mars 2004, cons. 3b, non publiée). En outre, le calcul des fonds étrangers admissibles ne doit pas être fixé forfaitairement sur la base des trois derniers exercices. Donc, en fin de compte, lors d'une présentation appropriée de tous les faits susceptibles de fonder sa prétention, le requérant doit toujours prendre en considération toutes les circonstances particulières du cas d'espèce. C'est pourquoi un regard dans le passé doit toujours être permis. Si la capitalisation d'une société ne se détériore que progressivement et sur une longue période de temps, l'art. 12 LT ne serait que rarement applicable, même si la société a, peut-être à l'origine, disposé d'une solide capitalisation propre (également Robinson/Wipfli, 1998, 69, qui, pour cette raison, toutefois trop rigoureuse, se réfèrent au capital propre originel).

31 En outre, la pratique n'admet pas l'existence de conséquences manifestement rigoureuses lorsque les pertes établies sont imputables au **versement d'une prestation appréciable en argent** (Décision de l'AFC du 17 février 1983, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 11 ; cf. également Stockar, 1982, 4 ; Kuhn, 1993, 882 ; Riedweg, 1995, 248 ; Meuter, 1998, 88 ; Brauchli Rohrer, 2002, 6 ; Athanas/Suter, 2003, 204 ; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345ss). Selon l'opinion représentée ici, cette pratique plutôt insignifiante doit être approuvée seulement dans la mesure où le capital propre minimum requis a été diminué par le versement de dividendes cachés (cf. sur la notion et les formes *des distributions de dividendes cachés* Heuberger, 2001, 1ss avec les références citées).

32 Enfin, dans une décision récente de l'AFC, l'existence de conséquences manifestement rigoureuses a été déniée à une société assujettie qui, peu de temps après la restructuration, a versé un **dividende considérable** à ses actionnaires, lequel dividende correspondait à un multiple de l'impôt (Décision de l'AFC du 7 mars 2003, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 3, n° 14). Cette appréciation ne doit toutefois pas être élevée au rang de principe. Seul doit être déterminant le moment de la naissance de la créance fiscale pour la question de savoir si la remise fiscale est accordée (également Décision du CF du 13 juin 1994, JAAC 59.60, cons. 4.4 ; Décision du DFF du 16 juillet 1980, Stockar/Hochreutener, Art. 12, ch. 1, n° 6). C'est pourquoi les circonstances postérieures à l'assainissement ne doivent pas être prises en considération lors de l'examen d'une requête de remise du droit.

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

alle besonderen Umstände des konkreten Einzelfalles berücksichtigt werden, weshalb z.B. auch ein Blick in die weiter zurückliegende Vergangenheit zulässig sein muss. Dabei ist das erforderliche (verstempelte) Eigenkapital beim Vergleich zwischen dem erforderlichen Eigenkapital mit dem tatsächlich vorhandenen Eigenkapital wie folgt zu definieren: Es ist vom ursprünglich eingebrachten Eigenkapital (Aktienkapital zuzüglich Agio) und dem allfällig nachträglich (z.B. anlässlich einer Kapitalerhöhung) verstempelten Eigenkapital auszugehen, wobei der eigentliche Verlustvortrag unberücksichtigt bleibt. Denn nur auf diese Weise kann eine Gesellschaft, die bei einer Sanierung definitionsgemäss über eine angegriffene Eigenkapitalbasis verfügt, die Bedingungen für den Erlass der EA überhaupt je erfüllen (so auch Robinson/Wipfli, 1998, 69).

31 An einer offenbaren Härte fehlt es in der Praxis weiter dann, wenn die ausgewiesenen Verluste auf die **Gewährung von geldwerten Leistungen** zurückzuführen sind (Entscheid EStV vom 17. Februar 1983, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 11; s. auch Stockar, 1982, 4; Kuhn, 1993, 882; Riedweg, 1995, 248; Meuter, 1998, 88; Brauchli Rohrer, 2002, 6; Athanas/Suter, 2003, 204; Mäusli-Allenspach/Oertli, 2004, 345ff.). Diese eher unbedeutende Praxis verdient nach der hier vertretenen Auffassung nur dann und insoweit Zustimmung, als mit verdeckten Gewinnausschüttungen (s. zum Begriff und den Erscheinungsformen der *verdeckten Gewinnausschüttung* Heuberger, 2001, 1ff. m.w.Hinw.) das minimal geforderte Eigenkapital reduziert wurde (s. dazu N 28ff.).

32 Schliesslich wurde das Vorliegen einer offenbaren Härte in einem neueren Entscheid der EStV verneint, in dem die abgabepflichtige Gesellschaft ihren Aktionären kurz nach der Sanierung eine **beträchtliche Dividende** bezahlt hat, welche sich auf ein Mehrfaches der geschuldeten EA belief (Entscheid EStV vom 7. März 2003, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 3, Nr. 14). Diese Beurteilung darf aber keinesfalls zum Grundsatz erhoben werden. Massgebend für die Beurteilung, ob ein Steuererlass zu gewähren ist, kann nur der Zeitpunkt der Entstehung der Abgabeforderung sein (so auch Entscheid BR vom 13. Juni 1994, VPB 59.60, E. 4.4; Entscheid EFD vom 16. Juli 1980, Stockar/Hochreutener, Art. 12, Ziff. 1, Nr. 6), weshalb der Sanierung zeitlich nachgelagerte Umstände bei der Beurteilung eines Erlassgesuchs grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind.

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

IV. Questions particulières

A. Bons de jouissance et bons de récupération

33 Pour assainir une société en difficulté, les associés, respectivement les créanciers, doivent – en règle générale – faire des sacrifices financiers par exemple en renonçant à une créance ou en apportant de nouveaux capitaux propres. Ils sont souvent prêts à le faire, mais à certaines conditions, typiquement contre l'émission de bons de jouissance ou de récupération.

34 **Des bons de jouissance** incarnent, dans le sens d'une expectative, des droits patrimoniaux sur une part de bénéfice du bilan, du bilan de liquidation ou sur l'émission de nouveaux droits de participation (art. 657 al. 2 CO). Sous l'angle du droit civil, les bons de jouissance sont considérés comme un droit de participation et non pas comme une créance conditionnelle (cf. entre autres Böckli, 2004, 562ss ; sur le soi-disant «*Forderungsverzichts-Genussschein*» Catalan, 1964, 144ss). La diminution des pertes subies par la société au moyen du renoncement à une créance (contre l'émission de bons de jouissance) est en principe soumise au droit d'émission selon l'art. 5 al. 2 LT dans la mesure où elle intervient du fait d'un associé. Dans la pratique, la remise sera, en règle générale, accordée avec la motivation qu'en cas de redressement de l'entreprise aucune créance ne ressuscite (cf. Kaufmann, 1986, 199ss ; Kuhn, 1993, 886 ; Meuter, 1998, 94 ; Riedweg, 1995, 252 ; Brauchli Rohrer, 2002, 18 ; Athanas/Suter, 2003, 205). L'émission des bons de jouissance est par contre soumise, en vertu de l'art. 9 al. 1 let. d) LT, à un droit d'émission de CHF 3.– par titre lorsque ceux-ci sont émis gratuitement lors de l'assainissement, ce qui devrait être le cas en règle générale. Une remise de ce droit, c'est-à-dire du droit d'émission sur l'émission de bons de jouissance, n'est pas envisageable puisqu'il s'agit d'une émission de nouveaux droits de participation qui ne sont plus en relation directe avec un véritable assainissement au sens de l'élimination des pertes subies (également Kuhn, 1993, 886 ; Meuter, 1998, 94 ; Brauchli Rohrer, 2002, 18s ; Athanas/Suter, 2003, 205 ; i.i. Riedweg, 1995, 252).

35 Les **bons de récupération**, au contraire des bons de jouissance, ne sont pas une institution de droit commercial mais de droit des poursuites. Dans le cadre du bon de récupération, une prestation en argent est promise contractuellement à la charge de la société pour le jour où (sous réserve d'un ajournement) elle réalisera un bénéfice (cf. entre autres Böckli, 2004, 565). Avec le bon de récupération, il s'agit par conséquent d'une renonciation définitive de créance liée avec une obligation condi-

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

IV. Sonderfragen

A. Genuss- und Besserungsschein

Zur Sanierung einer notleidenden Unternehmung müssen in aller Regel Gesellschafter bzw. Gläubiger finanzielle Opfer erbringen, sei es durch Forderungsverzicht oder Einschuss neuen Eigenkapitals. Dazu sind sie aber oft nur unter gewissen **Bedingungen** bereit, typischerweise gegen Ausgabe von Besserungs- oder Genussscheinen. 33

Genussscheine verkörpern im Sinne einer Anwartschaft Vermögensrechte auf einen Anteil am Bilanzgewinn, am Liquidationsgewinn oder auf den Bezug neuer Beteiligungsrechte (Art. 657 Abs. 2 OR). Zivilrechtlich gesehen handelt es sich beim Genussschein um ein Beteiligungsrecht und nicht um ein bedingtes Forderungsrecht (s. statt vieler Böckli, 2004, 562ff.; zum sog. «*Forderungsverzichts-Genussschein*» Catalan, 1964, 144ff.). Die Minderung der von der Gesellschaft erlittenen Verluste mittels Forderungsverzicht (gegen Ausgabe von Genussscheinen) unterliegt dabei, sofern sie von einem Gesellschafter erfolgt, grundsätzlich der EA gemäss Art. 5 Abs. 2 StG. Der Erlass wird in der Praxis i.d.R. mit der Begründung gewährt, dass auch im Falle der Gesundung der Unternehmung keine Forderung neu auflebt (s. etwa Kaufmann, 1986, 199f.; Kuhn, 1993, 886; Meuter, 1998, 94; Riedweg, 1995, 252; Brauchli Rohrer, 2002, 18; Athanas/Suter, 2003, 205). Die Ausgabe der Genussscheine hingegen unterliegt gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. d StG einer EA von CHF 3 pro Titel, wenn diese anlässlich der Sanierung, was die Regel sein dürfte, unentgeltlich abgegeben werden. Ein Erlass dieser Abgabe, d.h. der EA auf der *Ausgabe von Genussscheinen*, ist nicht vorgesehen, da es sich um eine Emission neuer Beteiligungsrechte handelt, die nicht mehr im direkten Zusammenhang mit der eigentlichen Sanierung i.S. einer Beseitigung aufgelaufener Verluste steht (so auch Kuhn, 1993, 886; Meuter, 1998, 94; Brauchli Rohrer, 2002, 18f.; Athanas/Suter, 2003, 205; a.A. Riedweg, 1995, 252). 34

Im Gegensatz zum Genusschein handelt es sich beim **Besserungsschein** nicht um ein gesellschafts-, sondern um ein rein schuldrechtliches Institut. Mit dem Besserungsschein wird vertraglich und zu Lasten der Gesellschaft (aufschiebend bedingt) eine Geldleistung für den Zeitpunkt des Vorliegens von Geschäftsgewinnen versprochen (s. statt vieler Böckli, 2004, 565). Beim Besserungsschein handelt es sich somit um einen definitiven Forderungsverzicht, verbunden mit einer bedingten Zahlungsverpflichtung der sanierten Gesellschaft (so auch Riedweg, 1995, 250). 35

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

tionnelle en argent de la part de la société assainie (également Riedweg, 1995, 250). Une renonciation de créance contre l'émission d'un bon de récupération doit être considérée, au sens de l'art. 5 al. 2 let. a) LT, comme un versement supplémentaire soumis au droit d'émission (cf. art. 5 LT, n° 8). Lorsque les conditions générales de l'art. 12 LT sont réunies (assainissement [cf. n° 9ss] et conséquences manifestement rigoureuses [cf. n° 27ss]), la remise du droit de timbre d'émission doit être accordée. Stockar, lequel ne veut jamais accorder une exemption du droit d'émission lors de l'émission de bons de récupération liés à l'abandon de créance, est d'un avis divergent. D'un côté, il ne peut y avoir d'assainissement lorsque la renonciation de créance est promise à la condition de la « résurrection de la créance ». D'un autre côté, il conteste l'existence de conséquences manifestement rigoureuses en se référant à un cas très spécifique et différent – qui ne devrait pas être généralisé – dans lequel le DFF refusa la remise du droit (à cet égard la Décision du DFF du 17 juillet 1979, cons. 6, ASA 49 (1980/81), 139), ainsi que l'existence de conséquences manifestement rigoureuses (Stockar, 1982, 4 ; Stockar, 2000, cas pratique n° 34). Selon l'opinion présentée ici, la renonciation de créance d'un associé contre l'émission de bons de récupération ne doit pas être jugée différemment de la renonciation de créance contre l'émission de bons de jouissance. Car d'une part, dans les deux cas, la créance originaire serait dans un premier temps définitivement sortie du bilan, sinon non seulement le but de l'assainissement serait raté mais aucun état de fait déclenchant le droit d'émission, au sens de l'art. 5 LT, ne serait également réalisé. D'autre part, l'associé serait dédommagé ultérieurement pour l'assainissement qui a eu lieu auparavant. D'après la jurisprudence publiée jusqu'à présent sur le bon de récupération, il n'est pas certain que l'AFC se soit ralliée entre temps à l'opinion de Stockar.

B. « Cas triangulaires »

36 Dans le domaine du droit d'émission – tout comme dans celui de l'impôt anticipé – la théorie du bénéficiaire direct est applicable (cf. Circulaire sur les restructurations, 2004, ch. 4.3.5). En conséquence, aucun droit ne sera prélevé sur des prestations entre proches, c'est-à-dire entre sociétés dominées par le même cercle d'actionnaires, puisque le versement ne représente pas un versement supplémentaire de « sociétaires ou de coopérateurs » au sens de l'art. 5 al. 2 let. a) LT. Depuis le 1er janvier 2001 l'AFC applique toutefois la théorie du triangle – issue de l'impôt fédéral direct et de l'impôt anticipé – au droit d'émission, en changement de sa

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Auch ein Forderungsverzicht gegen Ausgabe eines Besserungsscheines ist als ein gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. a StG der EA unterliegender Zuschuss zu qualifizieren (s. Art. 5 N 8 StG). Die EA ist bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen von Art. 12 StG (Sanierung [s. N 9ff.] und offenbare Härte [s. N 27ff.]) zu erlassen. Anderer Auffassung ist Stockar, welcher den Erlass der EA beim mit der Ausgabe von Besserungsscheinen verknüpften Forderungsverzicht nie gewähren will. Zum einen soll keine Sanierung vorliegen, wenn der Forderungsverzicht unter der Bedingung des « Wiederauflebens der Forderung » ausgesprochen wird. Zum anderen verneint er unter Hinweis auf einen sehr speziell gelagerten und deshalb nicht zu verallgemeinernden Fall, bei dem das EFD den Erlass verweigerte (dazu Entscheid EFD vom 17. Juli 1979, E. 6, in ASA 49 [1980/1981], 139), auch das Vorliegen einer offenbaren Härte (Stockar, 1982, 4; Stockar, 2000, Fallbeispiel Nr. 34). Nach der hier vertretenen Auffassung sollte der Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegen Abgabe von Besserungsscheinen nicht anders als der Forderungsverzicht gegen Abgabe von Genussscheinen beurteilt werden. Denn einerseits wird in beiden Fällen die ursprüngliche Forderung vorerst einmal definitiv ausgebucht, ansonsten ja nicht nur das Sanierungsziel verfehlt würde, sondern auch kein die EA auslösender Tatbestand i.S.v. Art. 5 StG erfüllt wäre. Andererseits lässt sich der Gesellschafter im einen wie im anderen Fall später einmal für die zuvor erfolgte Sanierung entschädigen. Ob sich die EStV in der Zwischenzeit der Meinung von Stockar angeschlossen hat, lässt sich aufgrund der zum Besserungsschein publizierten Rechtsprechung soweit ersichtlich nicht entnehmen.

B. « Dreiecksfälle »

Bei der EA wird – wie bei der Verrechnungssteuer – grundsätzlich die Direktbegünstigungstheorie angewendet (s. Kreisschreiben Umstrukturierungen, 2004, Ziff. 4.3.5). Entsprechend wird auch keine Abgabe auf geldwerte Leistungen zwischen verbundenen, d.h. vom gleichen Aktionärskreis beherrschten, Gesellschaften erhoben, stellt doch die Leistung keinen Zuschuss von « Gesellschafter[n] oder Genossenschafter[n] » i.S.v. Art. 5 Abs. 2 lit. a StG dar. Seit dem 1. Januar 2001 wendet die EStV allerdings in Abänderung bzw. Präzisierung der bisherigen Praxis bei Sanierungsleistungen an nahestehende Gesellschaften bzw. bei Sanierungsfusionen die **Dreieckstheorie** wie bei direkten Steuern auch bei der Verrechnungssteuer und der EA an (s. Merkblatt Leistungsempfänger, 2001; Stockar/Hochreutener, Art. 5 Abs. 2 lit. a, Nr. 22 und 36

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

pratique antérieure, respectivement en précision de la pratique antérieure, lors de prestations d'assainissement à des sociétés proches, respectivement en cas de fusion d'assainissement (cf. Notice beneficiaires des prestations 2001 ; Stockar/Hochreutener, Art. 5 Abs. 2 lit. a, n° 22 et 23 ; Riedweg/Grünblatt, 2005, Comm. sur art. 29 FusG, n° 229 ; Riedweg/Heuberger, 2005, Comm. 2e partie sur art. 69 FusG, n° 127 ; approuvé par Hochreutener, 2001, 87ss ; critiqué par Bauer-Balmelli, 2001, 58ss). Si une prestation en argent est fournie à l'intérieur du groupe dans le but d'assainir la société bénéficiaire, au moyen d'une prestation d'assainissement ou par la fusion d'une société bénéficiaire de l'assainissement avec une société financièrement saine, alors de telles prestations – demeurent toutefois réservée une exemption au sens de l'art. 6 al. 1 let. abis LT (à cet égard Glauser, 2004, 1006 ; Dell'Anna/Staub, 2004, 674) – sont considérées comme des prestations faites par des « associés ou coopérateurs » et tombent sous le coup du droit d'émission. Cependant, dans chaque cas concret, il reste toujours à examiner si les conditions d'une remise du droit au sens de l'art. 12 LT sont réalisées (également Riedweg/Heuberger, 2005, Comm. 2e partie sur art. 69 FusG, n° 127).

V. Procédure

A. Procédure de remise

37 Selon la pratique, la remise du droit d'émission ne se fait pas d'office mais uniquement sur **requête** (cf. Stockar, 1982, 5). Bien qu'elle ne soit pas explicitement réglée ni dans la loi ni dans l'ordonnance, la requête de remise doit, selon la pratique, parvenir à l'AFC (cf. sur l'*autorité compétente pour accorder la remise du droit* art. 17 al. 1 OT) avec le décompte du droit d'émission exigible (à cet égard art. 11 LT ; cf. également art. 11 LT, n° 2ss), c'est-à-dire **dans les 30 jours** suivant la naissance de la créance fiscale (à cet égard art. 7 LT ; cf. également art. 11 LT, n° 1). Puisqu'à vrai dire la loi ne fait pas dépendre la remise d'une requête devant être présentée dans un certain délai, la remise du droit doit être accordée même après l'écoulement du délai de 30 jours lorsque les conditions matérielles de l'art. 12 LT sont réalisées. Ce délai est ainsi un délai d'ordre et non pas un délai de péremption.

38 La requête doit exposer les causes des pertes et les mesures prises et envisagées pour y remédier (art. 17 al. 1 OT). Comme **moyens de preuve** doivent être joints à la demande de remises des pièces relatives à

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

23; Riedweg/Grünblatt, 2005, Komm. vor Art. 29 FusG, N 229; Riedweg/Heuberger, 2005, Komm. Teil 2 vor Art. 69 FusG, N 127; zustimmend Hochreutener, 2001, 87ff.; kritisch Bauer-Balmelli, 2001, 58ff.). Wird also eine geldwerte Leistung innerhalb der Gruppe zwecks Sanierung der begünstigen Gesellschaft erbracht, sei es durch Leistung eines Sanierungsbeitrages oder durch Fusion einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft mit einer finanziell gesunden Gesellschaft, so unterliegen solche Leistungen – vorbehältlich einer Befreiung gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG (dazu Glauser, 2004, 1006; Dell'Anna/Staub, 2004, 674) – als vom «Gesellschafter oder Genossenschafter» erbrachte Leistungen grundsätzlich der EA, weshalb in einem konkreten Fall stets zu prüfen bleibt, ob die Voraussetzungen für einen Erlass gemäss Art. 12 StG erfüllt sind (so auch Riedweg/Heuberger, 2005, Komm. Teil 2 vor Art. 69 FusG, N 127).

V. Verfahren

A. Erlassverfahren

Der Erlass der EA wird praxisgemäss nicht von Amtes wegen, sondern nur auf entsprechendes **Gesuch** hin erteilt (s. statt vieler Stockar, 1982, 5). Obwohl weder im StG noch in der StV explizit geregelt, ist das Erlassgesuch praxisgemäss mit der Abrechnung über die fällig gewordene EA (dazu Art. 11 StG; s. auch Art. 11 N 2ff. StG), d.h. **innert 30 Tagen** nach deren Entstehung (dazu Art. 7 StG; s. auch Art. 11 N 1 StG), bei der EStV einzureichen (s. zur *Erlassbehörde* Art. 17 Abs. 1 StV). Da das Gesetz allerdings den Erlass nicht von einem (fristgerecht eingereichten) Gesuch abhängig macht, muss der Erlass der EA auch nach Ablauf dieser 30-tägigen Frist gewährt werden, wenn die materiellen Voraussetzungen von Art. 12 StG erfüllt sind. Denn bei dieser Frist handelt es sich um eine Ordnungs- und nicht etwa um eine Verwirkungsfrist. 37

Das Gesuch hat zwecks Substantiierung die Ursachen der Verluste und die zu ihrer Beseitigung getroffenen und vorgesehenen Massnahmen darzustellen (Art 17 Abs. 1 StV). Als **Beweismittel** sind mit dem Erlassgesuch Unterlagen über die Sanierung wie Rundschreiben, Rechenschaftsberichte, Generalversammlungsprotokolle sowie die Geschäftsberichte der letzten drei Jahre und eine Aufstellung der Sanierungsbuchungen der EStV einzureichen (Art. 17 Abs. 1 StV). 38

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

l'assainissement, telles que circulaires, comptes rendus, procès-verbaux des assemblées générales, ainsi que des rapports de gestion ou des comptes des trois dernières années et d'un relevé des écritures relatives à l'assainissement (art. 17 al. 1 OT).

39 Concernant tous les faits qui pourraient être importants pour un sursis ou une remise, l'AFC peut exiger du requérant les renseignements nécessaires ; si le requérant ne respecte pas cette obligation, la requête est écartée (art. 17 al. 2 OT). Selon l'opinion représentée ici, la péremption prévue par la loi, c'est-à-dire la menace des conséquences légales en cas d'inexécution, doit impérativement être contenue dans le document correspondant (cf. sur le *devoir de collaboration des parties* art. 13 LPA ; Kölz/Häner, 1998, 98ss).

40 La délivrance intentionnelle ou par négligence des renseignements inexactes, le refus de dévoiler des faits importants, ou la présentation de pièces justificatives inexactes dans une procédure de remise, respectivement d'exonération, est constitutif d'une mise en danger de l'impôt et est puni d'une amende pouvant aller jusqu'à CHF 20 000.– (cf. art. 46 al. 1 let. b LT ; à cet égard et sur les possibles concours v. art. 46 LT, n° 1ss). Celui qui, avec une mesure d'assainissement n'élimine pas seulement des pertes réelles et dans une requête de remise ne fait pas référence à des actifs sous-évalués, respectivement à des passifs surévalués, cache un fait important et rempli les conditions objectives de la mise en danger de l'impôt.

B. Procédure de recours

41 Contre une décision formelle de l'AFC qui refuse partiellement ou totalement la remise du droit, une réclamation peut être faite dans les 30 jours suivant la notification (art. 39 al. 1 LT). La réclamation doit être adressée par écrit à l'AFC ; elle doit contenir des conclusions précises et indiquer les faits qui la motivent (art. 39 al. 2 LT). Pour le surplus, la procédure de réclamation est régie par les dispositions de la PA. Contre les décisions sur réclamation de l'AFC, la voie de droit ordinaire à la Commission fédérale de recours en matière de contributions (indépendante de l'administration) n'est pas ouverte (art. 39a LT), mais seulement le recours (interne à l'administration) au Département fédéral des finances (art. 17 al. 3 LIA en relation avec l'art. 44ss PA). La voie de recours subséquente n'est pas le Tribunal fédéral mais le Conseil fédéral qui, dans le domaine des remises, est la plus haute instance de recours (art. 72ss PA en relation avec l'art. 99 al. 1 let. g) OJ). L'assujetti n'a ainsi pas accès à un tribunal

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Die EStV kann vom Gesuchsteller über alle Tatsachen, die für die Stundung oder den Erlass von Bedeutung sein können, die erforderlichen Auskünfte und Belege verlangen; erfüllt der Gesuchsteller diese **Auflage** nicht, so wird das Gesuch abgewiesen (Art. 17 Abs. 2 StV). Die gesetzlich vorgesehene Peremptorisierung, d.h. die Androhung der gesetzlichen Folgen im Falle des Nichterfüllens, muss nach der hier vertretenen Auffassung zwingend in der entsprechenden Auflage enthalten sein (s. zu den *Mitwirkungspflichten* der Parteien Art. 13 VwVG; dazu statt vieler Kölz/Häner, 1998, 98f.). 39

Die vorsätzliche oder fahrlässige Abgabe unwahrer Angaben, das Verschweigen erheblicher Tatsachen sowie das Vorlegen unwahrer Belege über erhebliche Tatsachen in einem Erlass- bzw. Stundungsverfahren stellt eine **Abgabegefährdung dar**, die mit einer Busse bis CHF 20 000 zu bestrafen ist (s. Art. 46 Abs. 1 lit. b StG; dazu und zu allfälligen Konkurrenzen Art. 46 N 1ff. StG). Wer mit einer Sanierungsmassnahme nicht nur echte Verluste beseitigt und im Erlassgesuch keinen Hinweis auf unterbewertete Aktiven bzw. überbewertete Passiven macht, verschweigt eine erhebliche Tatsache und erfüllt den objektiven Tatbestand der Abgabegefährdung. 40

B. Rechtsmittelverfahren

Gegen einen den Erlass ganz oder teilweise ablehnenden förmlichen Entscheid der EStV kann innerhalb von 30 Tagen nach der Eröffnung **Einsprache** erhoben werden (Art. 39 Abs. 1 StG). Die Einsprache ist schriftlich bei der EStV einzureichen; sie hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben (Art. 39 Abs. 2 StG). Im Übrigen richtet sich das Einspracheverfahren nach den Bestimmungen des VwVG. Gegen den Einspracheentscheid der EStV steht nicht etwa der ordentliche Rechtsweg an die (verwaltungsunabhängige) SRK (Art. 39a StG), sondern nur die (verwaltungsinterne) **Beschwerde** an das EFD offen (Art. 17 Abs. 3 VStG i.V.m. Art. 44ff. VwVG). Weiter führt der Beschwerdeweg nicht an das BGer, sondern an den BR, der in Erlasssachen die oberste Beschwerdeinstanz ist (Art. 72ff. VwVG i.V.m. Art. 99 Abs. 1 lit. g OG). Der Steuerpflichtige hat somit keinen Zugang zu einem unabhängigen Gericht i.S.v. Art. 6 Ziff. 1 EMRK (s. Entscheid EGMR vom 16. Juli 1971 i.S. Ringeisen v. Österreich, 2614/65, Ziff. 95). Da der Erlass der EA nach der Rechtsprechung des EGMR aber keine zivilrechtlichen Ansprüche («civil rights and obligations» bzw. «droits et obligations de caractère civil») i.S.v. 41

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

indépendant au sens de l'art. 6 ch. 1 CEDH (cf. Décision CEDH du 16 juillet 1971 dans la cause *Ringeisen c. Autriche*, 2614/65, ch. 95). Puisque, selon la jurisprudence de la CEDH, la remise ne concerne pas des droits et obligations de caractère civil («*civil rights and obligations*» respectivement «*zivilrechtlichen Ansprüche*») au sens de l'art. 6 ch. 1 CEDH, aucun recours n'est ouvert à Strasbourg (cf. Décision de la CEDH du 12 juillet 2001 dans la cause *Ferrazzini c. Italie*, 44759/98, ch. 29).

42 Avec la révision totale prévue de l'OJ, la CRC sera intégrée au TA. Etant donné que le CF devrait être largement déchargé de ses devoirs juridictionnels, l'art. 39a LT devra être abrogé. Ceci aura pour conséquence que les décisions sur réclamation de l'AFC seront susceptibles d'un recours devant le nouveau TA, ce qui serait à approuver, pas seulement du fait que la procédure sera raccourcie, mais également du point de vue de l'Etat de droit (FF 2001, 4234 et 4379).

VI. Nouvelle réglementation prévue

43 En tant que partie du dénommé «*Aufgabenverzichtungsplanung*» (AVP), dans le cadre de la **réforme de l'imposition des personnes morales II**, les charges d'assainissement, dans la mesure où elles ne dépassent pas CHF 10 millions, ne devraient en soit plus être soumises au droit de timbre d'émission, grâce à l'introduction d'une nouvelle exception à let. j de l'art. 6 al. 1 P-LT. Il s'agit d'une nouvelle franchise, analogue au montant contenu à l'art. 6, al. 1, let. h LT (MESSAGE SUR LA LOI DE RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II, 2005, 4577). Cette franchise doit, dès l'entrée en vigueur de la réforme légale, profiter à toute société malgré d'éventuelles mesures d'assainissement passées (MESSAGE SUR LA LOI DE RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II, 2005, 4577). **Cette franchise de CHF 10 millions est unique**. Elle peut toutefois être répartie sur plusieurs assainissements. Ceci provient du fait que dans l'avant-projet, il est question d'assainissements ouverts et tacites qui ne doivent pas dépasser CHF 10 millions (MESSAGE SUR LA LOI DE RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II, 2005, 4577). Du fait qu'en raison de cette disposition d'exception supplémentaire, dans le futur, les assainissements ne dépassant pas CHF 10 millions ne seront plus soumis au droit de timbre d'émission, la société ou la coopérative qui désire assainir ne sera plus tenue d'adresser une demande de remise d'impôt. Ceci aura pour conséquence une diminution du travail d'examen de l'AFC (MESSAGE SUR LA LOI DE RÉFORME DE L'IMPOSITION DES ENTREPRISES II, 2005, 4611). Dans l'hypothèse

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Art. 6 Ziff. 1 EMRK betrifft, steht kein Rechtsmittel nach Strassburg offen (s. Entscheid EGMR vom 12. Juli 2001 i.S. Ferrazzini v. Italien, 44759/98, Ziff. 29).

Mit der geplanten **Totalrevision der Bundesrechtspflege** geht die SRK im Bundesverwaltungsgericht auf. Weil der Bundesrat weitgehend von seinen Rechtsprechungsaufgaben entlastet werden soll, wird auch Art. 39a StG ersatzlos gestrichen. Dies ermöglicht gegen Einspracheentscheide der EStV die Beschwerde an das neu einzurichtende Bundesverwaltungsgericht (BBl 2001, 4436 und 4580), was nicht nur als Straffung des bisherigen Instanzenzuges, sondern auch aus rechtstaatlicher Sicht zu begrüssen ist. 42

VI. Vorgesehene Neuregelung

Im Rahmen der **Unternehmenssteuerreform II** soll als Teil der sog. Aufgabenverzichtsplanung (AVP) mit der Einführung einer neuen in Art. 6 Abs. 1 lit. j E StG geregelten Ausnahme erreicht werden, dass Sanierungsleistungen, soweit sie gesamthaft CHF 10 Mio. nicht übersteigen, per se nicht mehr der EA unterliegen. Es handelt sich dabei somit um einen echten Freibetrag analog zu Art. 6 Abs. 1 lit. h StG (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4839). Dieser Freibetrag soll ab Inkrafttreten der Gesetzesänderung jeder Gesellschaft ungeachtet allfälliger früherer Sanierungen zustehen (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4839). Der **Freibetrag von CHF 10 Mio.** ist einmalig, kann sich aber auf mehrere Sanierungen aufteilen. Dies ergibt sich daraus, dass im Gesetzesentwurf von offenen und stillen Sanierungen die Rede ist, die gesamthaft CHF 10 Mio. nicht übersteigen dürfen (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4839). Weil auf Grund dieser zusätzlichen Ausnahmebestimmung in Zukunft Sanierungsleistungen, die gesamthaft CHF 10 Mio. nicht überschreiten, nicht mehr von der EA erfasst werden, muss die Gesellschaft oder Genossenschaft, welche offen oder still saniert wird, auch kein Gesuch um Erlass der EA im Sinne von Art. 12 StG mehr stellen, was mit einer entsprechenden Abnahme der Prüfungsarbeiten seitens der EStV verbunden ist (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4839). Überschreiten die Sanierungsleistungen den erwähnten Freibetrag, kann gestützt auf Art. 12 StG nach wie vor für den die CHF 10 Mio. übersteigenden Betrag ein entsprechendes Erlassgesuch bei der EStV eingereicht werden. 43

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

où les charges d'assainissement dépassent le montant exonéré de CHF 10 millions, une demande de remise d'impôt, relative au montant excédentaire, peut être présentée de la même façon que jusqu'à présent à l'AFC sur la base de l'art. 12 LT.

44 Avec l'introduction d'une nouvelle exception prévue à l'art. 6 al. 1 let. i P-LT, **la reprise d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation d'une société surendettée** sera facilitée (Message sur la loi de réforme de l'imposition des entreprise II, 2005, 4576). Cette disposition exonère l'émission de nouveaux droits de participation du droit de timbre, lorsqu'ils sont émis ou augmentés, en cas de reprise d'une exploitation ou d'une partie d'une société surendettée, dans la mesure où, selon le dernier bilan annuel, la moitié du capital social et des réserves légales de cette société ne sont plus couverts (Message sur la loi de réforme de l'imposition des entreprises II, 2005, n). Le domaine de l'assainissement est donc clairement élargi car, selon le droit actuel, l'assainissement et l'éventuel remise du droit n'entrent en considération que pour une société qui a besoin d'être assainie (Dans ce sens la décision du Conseil fédéral du 20 décembre 1999, JAAC 64.78, E. 6.4. concernant le cas d'une société holding créée dans le cadre d'une succession avec abandon d'actifs). Cette exception, prévue par la réforme de l'imposition des entreprises II, en cas de reprise d'une exploitation ou d'une partie d'exploitation d'une société surendettée est particulièrement louable, car la plupart des reprises effectuées au cours d'un assainissement ne pouvait pas être soumise à l'art. 6 al. 1 lit a^{bis} LT dans sa teneur actuelle.

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006

Mit der geplanten Einführung einer weiteren Ausnahme in Art. 6 Absatz 1 lit. i E StG soll die **Übernahme eines Betriebes oder eines Teilbetriebes einer zu sanierenden Gesellschaft** erleichtert werden (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4840ff.). Neu sollen von der EA auch jene Beteiligungsrechte ausgenommen sein, welche zur Übernahme eines Betriebes oder eines Teilbetriebes einer Gesellschaft begründet oder erhöht werden, sofern gemäss der letzten Jahresbilanz die Hälfte des Kapitals und der gesetzlichen Reserven dieser Gesellschaft nicht mehr gedeckt sind (Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, 2005, 4875). Der Bereich der Sanierung wird somit klar erweitert, da gemäss geltendem Recht die Sanierung und der allfällige Erlass nur für eine Gesellschaft in Betracht kommt, welche selber sanierungsbedürftig ist (so explizit noch Entscheid BR vom 20. Dezember 1999, VPB 64.78, E. 6.4 zum Fall einer in der Nachlassliquidation mit Vermögensabtretung eingesetzten Auffanggesellschaft). Die mit der Unternehmenssteuerreform II geplante Ausnahme bei Übernahme eines Betriebes oder eines Teilbetriebes einer zu sanierenden Gesellschaft ist insbesondere auch deshalb zu begrüssen, weil die meisten im Zuge einer Sanierung erfolgten Übernahmen bisher auch nicht unter den geltenden Art. 6 Abs. 1 lit a^{bis} StG subsumiert werden konnten. 44

Aus: Commentaire droits de timbre (LT)/Kommentar Stempelabgaben (StG)
Oberson/Hinny (Hrsg.), Schulthess Juristische Medien AG, Zürich 2006