

# CH\_VB JAAC 62.81 vom 19. November 1997

Bundesverwaltung, 1997-11-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch\\_vb\\_JAAC\\_62.81\\_\\_](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_62.81__)

FR: CH\_VB JAAC 62.81 du 19 novembre 1997

IT: CH\_VB JAAC 62.81 del 19 novembre 1997

## Erwägungen

### E. 1

Art. 5 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 Bst. b StG. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG. Mantelhandel. Produktionsgesellschaft. - Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die massgeblich Beteiligten ihre Gesellschaft aufgeben, den Betrieb einstellen und die Beteiligungsrechte veräussern. Eine Produktionsgesellschaft ist faktisch liquidiert, wenn sie ihre Kerntätigkeit, mithin die Produktion von Gütern, einstellt, die Aktivseite der Bilanz zum überwiegenden Teil nicht mehr im Betrieb investierte Aktiven aufweist und deren Erträge nur mehr aus neutralen Erträgen (z. B. Zinserträgen) besteht (E. 2a-c). - Führen die wirtschaftlichen Indizien zum klaren Schluss, dass eine faktische Liquidation gegeben ist, so treten die formalen Gegebenheiten wie Statutenänderung mit Zweckänderung, Mutationen im Verwaltungsrat und Reaktivierung der Unternehmung nach erfolgter Änderung der Besitzverhältnisse in den Hintergrund (E 3c). - Beim Mantelhandel hängt die Zulässigkeit der «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» nicht davon ab, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung gegeben sind (E. 4b). - Verjährung der Verrechnungssteuerforderung bzw. Unterbrechung der Verjährung (E. 4a/5a). - Ermittlung des massgebenden steuerbaren Liquidationsüberschusses beim Mantelhandel (E. 4c/5b-c). - Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung (Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG und Art. 24 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 VStV; E. 4e/5e). Art. 5 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 lett. b LTB. Art. 4 cpv. 1 lett. b LIP. Commercio di un mantello di azioni. Società di produzione. - Vi è commercio di un mantello di azioni quando i partecipanti maggioritari rinunciano alla loro società, cessano l'esercizio e alienano i diritti di partecipazione. Una società di produzione è liquidata di fatto quando pone fine alla sua attività principale, vale a dire la produzione di beni, quando la maggioranza degli attivi iscritti nel bilancio non sono più investiti nell'azienda e quando i ricavi derivano esclusivamente dalla gestione straordinaria (ad es. interessi; consid. 2a-c). - Qualora gli indizi economici inducano chiaramente a concludere che si tratta di una liquidazione di fatto, gli elementi formali come la modifica degli statuti con il cambiamento dello scopo sociale, i mutamenti all'interno del consiglio d'amministrazione e la riattivazione dell'impresa susseguente al trasferimento della proprietà diventano secondari (consid 3c). - In caso di commercio di un mantello di azioni l'ammissibilità del cosiddetto «criterio economico» non dipende dalla realizzazione delle condizioni dell'evasione fiscale (consid. 4b).

### E. 2

- Prescrizione del credito d'imposta preventiva e interruzione della prescrizione (consid. 4a/5a). - Determinazione dell'eccedenza di liquidazione imponibile in caso di commercio di un mantello di azioni (consid. 4c/5b-c). - Adempimento dell'obbligo d'imposta preventiva mediante la notifica della prestazione imponibile (procedura di notifica secondo l'art. 20

LIP, l'art. 24 cpv. 1 e l'art. 25 OIPrev; consid. 4e/5e). Zusammenfassung des Sachverhalts: A. Am 16. Juli 1963 wurde die X AG mit dem Sitz in O. gegründet. Sie verfügte bei der Gründung über ein voll liberiertes Aktienkapital von Fr. 180 000.-, eingeteilt in 180 Inhaberaktien zu Fr. 1000.-. Diese Gesellschaft erwarb anlässlich der Gründung das Geschäft der Einzelfirma «X» mit Aktiven und Passiven gemäss Bilanz vom 31. Dezember 1962. Die X AG bezweckte die Fabrikation von und den Handel mit Kunststoff- und Metallwaren jeder Art, sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen und insbesondere Liegenschaften erwerben, verwalten und veräussern. Anlässlich der Generalversammlung vom 28. November 1980 wurden die Statuten geändert. Der Firmenname wurde von X AG in Y AG geändert. Der Zweck wurde neu auf die Fabrikation von Kunststoff- und Metallwaren aller Art beschränkt. Gleichzeitig wurden Mutationen im Verwaltungsrat vorgenommen. B. Am 23. Februar 1976 wurde die A AG mit dem Sitz in Z. gegründet. Sie verfügte bei der Gründung über ein voll liberiertes Aktienkapital von Fr. 100 000.-, eingeteilt in 100 Namensaktien zu Fr. 1000.-. Diese Gesellschaft übernahm das unter der Firma «A» in Z. geführte Geschäft gemäss Übernahmebilanz per 1. Januar 1976. Die A AG bezweckte die Verarbeitung von Acrylglas und Polystyrol und Handel mit Feuchtraumleuchten; sie kann sich an gleichen und verwandten Unternehmungen beteiligen, Vertretungen aller Art übernehmen und Grundstücke erwerben und veräussern. Anlässlich der Generalversammlung vom 28. November 1980 wurden die Statuten geändert. Der Firmenname wurde von A AG in B AG geändert, der Sitz wurde von Z. nach O. verlegt. Die Generalversammlung vom 18. November 1988 änderte erneut die Statuten, die neue Zweckumschreibung lautete: Verarbeitung von Acrylglas und Polystyrol und Handel mit Feuchtraumelementen; die Gesellschaft kann sich an gleichen oder verwandten Unternehmungen beteiligen, Vertretungen aller Art übernehmen und Grundstücke erwerben und veräussern; sie kann ferner Kredite gewähren und Finanzgeschäfte tätigen sowie in diesem Zusammenhang Pfandleistungen erbringen.

### **E. 3**

Mit Verfügung des Konkursrichters des Bezirksgerichts Z. vom 14. September 1992 wurde der Konkurs über die B AG eröffnet. Die Verlautbarung der Löschung dieser Gesellschaft im Handelsregister erfolgte im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) am 18. Februar 1993. C. Sämtliche Aktien der A AG (später: B AG) standen im Eigentum von Herrn K., als diese Gesellschaft im Jahr 1977 das Eigentum aller Aktien der X AG (später Y AG) erworben hatte. Bei der X AG (bzw. Y AG) handelte es sich mithin um die Tochtergesellschaft der A AG (bzw. B AG), die als deren Muttergesellschaft zu bezeichnen ist. K. kontrollierte ab diesem Zeitpunkt als Alleinaktionär die A AG (bzw. B AG) direkt. Durch das bestehende Beteiligungsverhältnis zwischen der Muttergesellschaft (A AG bzw. B AG) an der ihr zu 100% gehörenden Tochtergesellschaft (X AG bzw. Y AG) kontrollierte K. die X AG (bzw. Y AG) indirekt. In der Bilanz per 31. Dezember 1987 wies die Y AG an Aktiven folgende Positionen auf: Maschinen, Werkzeuge und Formen sowie Einrichtungen, je Fr. 1.-, Darlehen (gegenüber der B AG) Fr. 732 038.55. Weitere Aktiven wurden nicht ausgewiesen, sodass die Bilanzsumme Fr. 732 041.55 betrug. D. Mit Schreiben vom 25. März 1992 an die Y AG hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) fest, dass sie aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Jahresrechnungen annehmen müsse, dass diese Gesellschaft seit dem 1. Januar 1987 keine Tätigkeit mehr ausgeübt habe. Gegebenenfalls ersuche sie um Bestätigung dieser Tatsache und verlangte gleichzeitig verschiedene Unterlagen. Mit Brief vom gleichen Tag an die B AG verlangte die ESTV Auskunft über die Position Beteiligungen, welche mit Fr. 680 000.- in der Bilanz zu Buche stand.

Nachdem sie auf diese beiden Schreiben keine Antwort erhielt, ersuchte sie mit Zuschriften vom 13. Mai 1992 beide Gesellschaften unter Bussenandrohung und Hinweis auf Art. 62 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) um Beibringung der angeführten Unterlagen bzw. um Einreichung der angeforderten Stellungnahmen. Im Antwortschreiben vom 21. Mai 1992 an die ESTV bestätigte der damalige Vertreter der Y AG, dass seit dem 1. Januar 1987 durch die Y AG weder im In- noch im Ausland eine Tätigkeit ausgeübt worden sei. Weiter wies er darauf hin, dass seit dem Jahre 1987 bis zum 30. Juni 1990 keine Bankverbindungen mehr bestanden hätten, wobei er die betreffenden Unterlagen (Bankauszüge) als Beweis beilegte. In der Begründung machte er weiter geltend, dass die Firmen Y AG und B AG, welche beide demselben Aktionär gehörten, auch das gleiche Produkt herstellten, weshalb man eine Aufteilung in eine Produktions- und eine Vertriebsgesellschaft ins Auge gefasst habe. Bei der Umsetzung hätten sich interne Abwicklungsprobleme ergeben, weshalb man die Y AG stillgelegt habe und nur die B AG die Fabrikation und den Handel weiter betrieben hätte. Der damalige Vertreter der Y AG vertrat auch die B AG. Er teilte der ESTV in einem weiteren Schreiben vom 21. Mai 1992 mit, dass K von der B AG die Beteiligung an der Y AG zum Buchwert von Fr. 68 000.- (recte Fr. 680 000.-) per 31. Dezember 1987 bzw. 1. Januar 1988 übernommen habe. Gleichzeitig habe K. die bestehende Schuld von Fr. 732 038.55 (Schuldnerin: B AG; Gläubigerin: Y

#### **E. 4**

AG) persönlich übernommen. Diese Schuld sei über das Kontokorrent-Konto von K. bei der B AG ausgebucht worden. Gleichzeitig legte der Vertreter diverse Kontenblätter der ESTV vor. E. In einem Brief vom 9. Juni 1992 an den Vertreter beider Gesellschaften hält die ESTV fest, dass die B AG per 31. Dezember 1987 bzw. 1. Januar 1988 alle Aktien der Y AG zum Buchwert von Fr. 680 000.- an K übertragen habe. Nachdem die Y AG zum damaligen Zeitpunkt inaktiv gewesen sei, unterliege diese Transaktion als sogenannter Mantelhandel den Stempelabgaben (Emissionsabgabe) und der Verrechnungssteuer. Die Emissionsabgabe gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) zum Steuersatz von 3% wurde mit Fr. 21 321.- veranlagt, die Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG auf Fr. 175 000.- festgesetzt. Die Verrechnungssteuer wurde durch die ESTV dadurch errechnet, als der Buchwert der Aktien der Y AG, der in der Bilanz der B AG mit Fr. 680 000.- eingetragen war, als Wert dieser Aktien bzw. Kaufpreis herangezogen wurde. Von diesem Betrag wurde der Nominalwert (Fr. 180 000.-) der Aktien der Y AG in Abzug gebracht, sodass sich nach Ansicht der ESTV ein steuerbarer Liquidationsüberschuss von Fr. 500 000.- ergeben hätte. Bei einem Steuersatz von 35% errechnete die ESTV eine Steuerforderung an Verrechnungssteuer von Fr. 175 000.-. Die gesamte Steuerforderung belief sich demnach auf Fr. 196 321.-. Gleichzeitig erfolgte der Hinweis, dass die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 14 Abs. 1 VStG auf die Leistungsbegünstigte B AG zu überwälzen sei und dass auf Gesuch hin die Möglichkeit bestehe, die Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen. Gleichzeitig wurde der Vertreter beider Gesellschaften aufgefordert, das vorbereitete Gesuch betreffend das Meldeverfahren binnen einer Frist von 30 Tagen seit Erhalt dieses Schreibens unterzeichnet einzureichen. F. Der Vertreter beider Gesellschaften machte in einem Schreiben vom 3. Juli 1992 geltend, dass kein Mantelhandel vorliege, weil die Y AG weder liquidiert noch in liquide Form gebracht worden sei, zumal die Gesellschaft nebst Aktiv-Darlehen auch noch über Fabrikationsmaschinen und Anlagen verfügt habe. Die ESTV verlangte deshalb mit Brief vom 3. August 1992 verschiedene Angaben zu den

Anlagegütern und zur Tätigkeit der Y AG, welche sie trotz Mahnschreiben vom 12. Oktober 1992 bzw. 9. November 1992 nicht erhielt. In einem Brief vom 9. November 1992 wurde der Vertreter beider Gesellschaften ausserdem aufgefordert, bis längstens 25. November 1992 die gestellten Fragen zu beantworten oder den gesamten Steuerbetrag von Fr. 196 321.- bis zu diesem Termin zu überweisen. Mit Schreiben vom 14. Januar 1993 wurde er nochmals aufgefordert, bis spätestens 29. Januar 1993 die gestellten Fragen zu beantworten oder den gesamten Steuerbetrag zu bezahlen. Nachdem der Vertreter beider Gesellschaften auf dieses Schreiben nicht reagierte, stellte die ESTV am 26. Februar 1993 ein Betreibungsbegehren beim Betreibungsamt O. Gegen den Zahlungsbefehl vom 2. März 1993 wurde durch die Y AG Rechtsvorschlag ohne Angabe von Gründen erhoben.

## **E. 5**

In der Folge erliess die ESTV am 30. März 1993 einen förmlichen Entscheid, mit welchem die steuerbaren Beträge von Fr. 21 321.- (Emissionsabgabe) und Fr. 175 000.- (Verrechnungssteuer) sowie Fr. 158.- Betreibungskosten gemäss Abgabe- und Steuerrechnung vom 9. Juni 1992 bestätigt wurden. G. Gegen diesen Entscheid erhob die Y AG am 28. April 1993 frist- und formgerecht Einsprache und verlangte die Aufhebung der verfügbaren Steuerbeträge. Eventualiter wurde die blosser Erhebung der Emissionsabgabe bzw. Erledigung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren verlangt. Zur Begründung wurde eine ungenügende Motivierung des förmlichen Entscheides der ESTV geltend gemacht. Weiter wurde darauf hingewiesen, dass zwar unbestritten sei, dass es sich bei der Y AG um eine inaktive Gesellschaft gehandelt habe, was aber noch lange nicht bedeute, dass diese in liquide Form gebracht worden sei. Nur wenn diese Voraussetzung erfüllt sei, könne ein Mantelhandel angenommen werden. Die Y AG habe aber im massgeblichen Zeitpunkt über Produktionsmaschinen verfügt, die zwar abgeschrieben gewesen seien; auf dem Buchwert hätten aber stille Reserven bestanden. Im übrigen sei nicht ersichtlich, weshalb als massgebliche Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe auf das Reinvermögen abgestellt werde, allenfalls könne die Emissionsabgabe nur auf dem Aktienkapital (Nominalbetrag) erhoben werden. Wenn die Verrechnungssteuer wider Erwarten dennoch erhoben würde, so bestehe ein Anspruch auf die Anwendung des Meldeverfahrens. In der Folge teilte die ESTV am 11. September 1995 im Sinne einer reformatio in peius und unter Einräumung des rechtlichen Gehörs eine Neuberechnung des geschuldeten Verrechnungssteuerbetrages mit. Diese Neufestlegung des Verrechnungssteuerbetrages durch die ESTV basierte auf der Rechtsansicht, wonach K. als Kaufpreis für den Kauf der Aktien der Y AG von der B AG eine Schuld der B AG bei der Y AG im Betrag von Fr. 732 038.- übernommen habe. Dieser Betrag von Fr. 732 038.- sei als Basis für die Berechnung der Verrechnungssteuer heranzuziehen. Abzüglich Fr. 180 000.- (Nominalwert der Aktien der Y AG) ergebe sich ein steuerbarer Liquidationsüberschuss von Fr. 552 038.-; davon 35% Verrechnungssteuer errechne sich auf den Betrag von Fr. 193 213.-. Mit Eingabe vom 11. Oktober 1995 verlangte der Vertreter der Y AG erneut die Erledigung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren und machte geltend, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen ein Anspruch darauf bestehe. Nachdem aufgrund einer schweren Krankheit des damaligen Vertreters beider Gesellschaften heute nicht mehr festgestellt werden könne, ob das hierfür notwendige Formular eingereicht worden sei, ersuche man um Zustellung desselben, sofern sich dieses nicht bei den Akten der ESTV befinde. In der Folge teilte die ESTV mit Schreiben vom 26. Oktober 1995 mit, dass die Verrechnungssteuerpflicht auf Gesuch hin mit dem Meldeverfahren erledigt werden könne, was aber eines förmlichen Gesuchs sowie des Bestehens der hierfür notwendigen

subjektiven und objektiven Voraussetzungen bzw. der Anerkennung der Steuerpflicht oder des Eintritts der Rechtskraft des die Steuer begründenden Entscheides bedürfe. Da zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Steuerpflicht durch die Y AG bestritten werde und mithin der Entscheid der ESTV vom 30. März 1993 noch nicht rechtskräftig sei, könne über die Anwendung des Meldeverfahrens noch nicht endgültig

## **E. 6**

entschieden werden. Die Bewilligung des Meldeverfahrens setze das Bestehen der Steuerpflicht voraus. Weiter wurde festgestellt, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens vorliegendenfalls nicht erfüllt seien. Nachdem die Leistungsempfängerin infolge Konkurs im Handelsregister (Publikation im SHAB vom 9. Februar 1993) gelöscht worden sei, sei eine Überwälzung der Verrechnungssteuer heute nicht mehr möglich. Dies führe dazu, dass in der Unterlassung der Überwälzung eine weitere geldwerte Leistung liege, was zur Prüfung der Frage führe, ob der ausgerichtete Liquidationsüberschuss somit einen um die Steuerbelastung von 35% gekürzten Nettobetrag, also 65% der steuerbaren Bruttoleistung, darstelle. H. Innert erstreckter Frist führte die Y AG in der Eingabe vom 14. Februar 1996 aus, dass nach wie vor daran festgehalten werde, dass kein Mantelhandel vorliegen würde. K. hätte ursprünglich geplant, im Sinne einer vertikalen Trennung die Produktionsstufen auf zwei verschiedene Unternehmen zu verteilen, wobei die Fabrikationstätigkeit selbst durch die B AG hätte wahrgenommen werden sollen, während die Handelstätigkeit durch die Y AG hätte ausgeübt werden sollen. Bei der organisatorischen Realisierung dieses Vorhabens sei es durch die Trennung der Arbeitsgebiete zu grossen internen Problemen gekommen, so dass sich K. entschlossen habe, sich nur noch auf die Produktion zu konzentrieren und die Handelstätigkeit aufzugeben. Da die Produktionsfaktoren (Maschinen, Einrichtungen, etc.) im Besitz der Y AG gewesen seien, unter deren Namen auch produziert worden sei, hätte K. zu einem geeigneten Zeitpunkt die Y AG aus der B AG herauslösen wollen. Die B AG sollte dann in der Folge verkauft werden, um die erlösten Mittel für weitere Investitionen einzusetzen. Bis zum Zeitpunkt der geplanten Trennung per Ende 1987 sollte nur eine der beiden Firmen Produktion und Handel weiterführen, wobei es auf der Hand gelegen sei, diese Tätigkeiten bei der B AG zu konzentrieren, da dieses Unternehmen bei den Abnehmern der Waren entsprechend bekannt gewesen sei. Die im Eigentum der Y AG stehenden Produktionsfaktoren seien in der Folge der B AG vorübergehend ausgeliehen worden, dies seit Anfang 1987. K. hätte grundsätzlich die Absicht verfolgt, mit der im Markt eingeführten Produktionsfirma Y AG neuerlich in der Kunststoff- und Metallwarenbranche zu expandieren. Es hätte keinen Sinn gemacht, zuerst diese bekannte Produktionsfirma zu liquidieren und anschliessend eine neue Firma mit derselben Geschäftstätigkeit aufzubauen, auch wenn eine Liquidation der Y AG für K. wahrscheinlich steuerlich günstiger ausgefallen wäre. Diese Vorgehensweise entspreche durchaus der wirtschaftlichen Realität und könne weder als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bezeichnet werden. Der Aktienkauf der Aktien der Y AG durch K. von der B AG sei keine Steuerumgehung, da diese Transaktion K. mehr Steuern gekostet hätte, als er mittels eines Mantelhandels hätte einsparen können. Die Y AG sei nach dem Kauf aller Aktien dieser Gesellschaft durch K. von der B AG nicht (faktisch) liquidiert worden. Der Umstand, dass die Y AG in der Folge die Produktion selbst nicht mehr aufgenommen habe, sei darauf zurückzuführen, dass K. wegen seines angeschlagenen Gesundheitszustandes und des Fehlens eines Firmennachfolgers mit Kaufvertrag vom 4. November 1988 die ihm gehörenden sämtlichen Aktien an der B AG an die C-Holding AG (in Gründung) verkauft

habe. Gleichzeitig habe sich K. persönlich verpflichten müssen, ab der Übertragung der Aktien kein eigenes Geschäft in derselben Branche

#### **E. 7**

mehr zu eröffnen, zu betreiben oder sich an einem solchen Unternehmen in irgendeiner Form zu beteiligen. Für den Fall des Verstosses sei eine Konventionalstrafe in beträchtlicher Höhe vereinbart worden. I. Mit Einspracheentscheid vom 28. Mai 1996 wurde die Einsprache der Y AG vom 28. April 1993 abgewiesen und eine Verrechnungssteuerpflicht von Fr. 297 251.-, eine Emissionsabgabe von Fr. 21 321.- sowie Betreuungskosten von Fr. 158.- und eine Verzugszinspflicht von 6% seit dem 9. November 1992 festgestellt. In den Erwägungen wird dargelegt, weshalb die Einsprecherin im fraglichen Zeitpunkt faktisch liquidiert gewesen sei und die Voraussetzungen des Mantelhandels erfüllt seien. In der Begründung wurde ausgeführt, weshalb auf das Reinvermögen gemäss Bilanz per 31. Dezember 1987 abgestellt werde und warum die Voraussetzungen für die Gewährung des Meldeverfahrens vorliegendenfalls nicht erfüllt seien. Des weiteren wurde dargestellt, dass im Falle der Unmöglichkeit der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Begünstigte (B. AG) infolge Konkurses der Nettobetrag des Liquidationsüberschusses von Fr. 552 038.- ins Hundert aufzurechnen sei, woraus sich ein Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 297 251.- ergebe (35% von Fr. 849 289.-). J. Gegen den Einspracheentscheid vom 28. Mai 1996 führt die Y AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 20. Juni 1996 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt darin die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheides betreffend Emissionsabgaben, Verrechnungssteuern, Betreuungskosten und Verzugszinsen; ferner sei die Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes O. aufzuheben. Im Abweisungsfalle sei die Erledigung der Verrechnungssteuer im Meldeverfahren zu bewilligen. In der Begründung wird zu den bisher vorgebrachten Argumenten zusätzlich ausgeführt, dass K. durch den Kauf sämtlicher Aktien der Y AG von der ihm zu 100% gehörenden B AG nur eine (formelle) Umschichtung in seinem Vermögen vorgenommen habe. Wirtschaftlich habe sich keine Änderung der Vermögensverhältnisse ergeben, da er vor dem Kauf der Aktien die Y AG indirekt im Wege der B AG vollständig unter seiner Kontrolle gehabt hätte. Der Handwechsel der Aktien und die Schuldübernahme seien im übrigen nicht im Rahmen einer einheitlichen Transaktion, eines einzigen Vertrages, vorgenommen worden; vielmehr handle es sich beim Kauf der Aktien der Y AG durch K. von der B AG einerseits und der Übernahme einer Schuld der B AG bei der Y AG durch K. andererseits um zwei voneinander völlig getrennte Vorgänge bzw. Verträge.

#### **E. 8**

Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 12. September 1996 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Aus den Erwägungen: 1. (...) 2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass kein Mantelhandel im Sinne des StG vorliege und demnach die veranlagte Steuer (Emissionsabgabe) von 3% bzw. Fr. 21 321.- nicht geschuldet sei. a. Eine (entgeltliche oder unentgeltliche) Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten unter anderem von Aktien inländischer Aktiengesellschaften unterliegt gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG der Stempelsteuer von 2% (vor dem 1. Januar 1996 3%). Der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt sind verschiedene Ersatztatbestände, so der Handwechsel der Mehrheit der Aktien an einer inländischen Gesellschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG). In der Praxis findet man diesen Tatbestand unter dem Begriff

«Mantelhandel». Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die massgeblich Beteiligten ihre Gesellschaft aufgeben, den Betrieb einstellen und ihre Beteiligungsrechte an Dritte veräussern, welche sodann eine aktive Unternehmenstätigkeit ausüben (vgl. Ernst Höhn, Steuerrecht, 7. Aufl., Bern 1993, S. 451 f., § 33 Rz. 11; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 52, S. 649; Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 469 f.; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 1993, S. 16, Ziff. 3.11 f. sowie Fallbeispiel 3, S. 53 f. und S. 92 f.). Die Voraussetzungen, die in Art. 5 Abs. 2 Bst. b. StG genannt werden, bedürfen der Auslegung. Das Ziel jeder Auslegung besteht darin, Sinn und Zweck des zur Diskussion stehenden Rechtssatzes als Ganzes zu erkennen. Als massgebendes Kriterium dazu dienen neben dem Wortlaut der Norm vor allem die systematische Eingliederung, die Entstehungsgeschichte und der Zweck derselben (Höhn, a.a.O., S. 92 ff., § 3 Rz. 43 ff.; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich, 1995, S. 23 ff.). Für das Steuerrecht ist - neben den allgemeinen methodischen Prinzipien - die enge Beziehung zum Zivilrecht von besonderer Bedeutung (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 23). Anders verhält es sich dort, wo das Steuerrecht mit «steuerrechtlichen Wirtschaftsbegriffen» operiert. Diese sind nach wirtschaftlichen Kriterien auszuleuchten (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 31 ff. und die dort zitierte Judikatur; Höhn, a.a.O., S. 96, § 3 Rz. 50 und ASA 53 S. 441). Mit Bezug auf die Auslegung der Emissionsabgabe gilt es im weiteren zu beachten, dass es sich bei dieser um eine Rechtsverkehrssteuer handelt, die ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten und auf ihre Motive geschuldet ist, sobald der vom Gesetz bezeichnete Tatbestand erfüllt ist. Entsprechend dem formalen Charakter der Abgabe ist der eine Abgabepflicht auslösende Vorgang für sich allein zu betrachten (ASA 58 S. 716 E. 2, 61 S. 832 f. E. 5c; Conrad Stockar, Der Erlass der eidgenössischen Emissionsabgabe, in: der

## **E. 9**

Schweizer Treuhänder [ST], 56. Jg., 5/1982, S. 2; Conrad Stockar / Hans Peter Hochreutener, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 1, in: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Art. 1 StG, Rz. 1 f.). b. Wortlaut und systematische Stellung der auszulegenden Norm tragen nicht wesentlich zur Auslegung der zur Diskussion stehenden Norm bei. Doch lassen sich die beiden für einen Mantelhandel wesentlichen Kriterien der Handänderung bzw. der liquiden Form vor allem anhand des Zwecks der Norm auslegen. Die Rechtsprechung stellt darauf ab, ob die Umstände aus wirtschaftlicher Sicht für die Neugründung einer Gesellschaft und nicht für deren Weiterführung sprechen. Neben rein formellen Kriterien (z. B. Sitzverlegung, Zweck- und Namensänderung, Mutationen im Verwaltungsrat) wird ebenfalls auf wirtschaftliche Indizien in bezug auf die faktische Liquidation abgestellt. Ein Mantelhandel ist stets dann zu bejahen, wenn die Aktionäre die Aktiven in eine liquide Form gebracht haben, danach aber nicht zur Auflösung der Gesellschaft schreiten, sondern die Aktien der wirtschaftlich liquidierten Gesellschaft veräussern (vgl. Stockar/Hochreutener, a.a.O., Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG, Rz. 3; ASA 62 S. 631 f.). Bei der Handänderung handelt es sich um einen nicht nur im Stempelsteuerrecht bekannten Rechtsbegriff, der auf zivilrechtliche Vorgänge abstellt. Im Rahmen von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG geht es primär um die zivilrechtliche Eigentumsübertragung in Erfüllung eines Kaufvertrages. Dieser Tatbestand ist erfüllt, wenn die Eigentumsübertragung abgeschlossen ist. Dem formalen Charakter der Stempelsteuer folgend, ist in diesem Zusammenhang einzig die zivilrechtliche Gestaltung massgebend. Sinn und Zweck dieser Bestimmung bestehen darin, Eigentumsübertragungen von Beteiligungsrechten - ohne

Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse und deren Motive - zu besteuern. Als typische Rechtsverkehrssteuer (Rechtsbegründungssteuer) knüpft die Emissionsabgabe einzig und allein an den Vorgang an, der unmittelbar oder mittelbar zur Entstehung eines Rechts führt oder damit zusammenhängt (Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 177 ff.). Beim Mantelhandel ist dies die zivilrechtliche Handänderung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beteiligungsrechte vom bisherigen Aktionär erworben werden (vgl. ASA 52 S. 649), zumal die ESTV die frühere Praxis, wonach der Handwechsel zwischen nahestehenden Personen nicht der Emissionsabgabe unterliegt, seit einiger Zeit aufgegeben hat und die Emissionsabgabe auch dann geschuldet ist, wenn der Aktienmantel innerhalb eines Konzerns die Hand wechselt (Stockar/Hochreutener, a.a.O., Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG, Rz. 9). In der massgebenden Literatur ist unbestritten, dass von einem Mantelhandel im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG nur dann gesprochen wird, wenn auch das weitere Erfordernis erfüllt ist, wonach die Gesellschaft die Geschäftstätigkeit aufgegeben hat, ohne dass die Gesellschaft formell liquidiert wird, bzw. wenn sie die Aktiven wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht hat (Cagianut/Höhn, a.a.O., S. 469 f.; Stockar, a.a.O., S. 16, Ziff. 3.11 sowie Fallbeispiel 3, S. 53 f. und S. 92 f.). Gemäss Höhn (Höhn, a.a.O., S. 451 f., § 33 Rz. 11) handelt es sich dabei um einen vom zivilrechtlichen Begriff losgelösten Tatbestand, obwohl die faktische Liquidation auch im Zivilrecht eine Rolle spielt (Peter Forstmoser / Arthur Meier-Hayoz / Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 870 ff., § 56, Rz. 166 ff.; Peter

## **E. 10**

Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, S. 834, Rz. 1580a, S. 1046, Rz. 1962c; Theo Guhl / Alfred Kummer / Jean Nicolas Druey, Das Schweizerische Obligationenrecht, 8. Aufl., Zürich 1991, S. 633). Im gleichen Sinn äussert sich auch die in der Rechtsprechung konkretisierte Praxis. Sie geht davon aus, dass die Umstände aus wirtschaftlicher Sicht für die Neugründung einer Gesellschaft und nicht für deren Weiterführung sprechen, wenn neben den rein formalen Kriterien (wie Sitzverlegung, Zweck- und Namensänderung, Wechsel im Verwaltungsrat) auch wirtschaftliche Indizien für eine faktische Liquidation sprechen. So ist ein Mantelhandel stets dann zu bejahen, wenn die Aktionäre die Aktiven in liquide Form gebracht haben, danach aber nicht zur Auflösung der Gesellschaft schreiten, sondern die Aktien der wirtschaftlich liquidierten Gesellschaft veräussern (Stockar/Hochreutener, a.a.O., Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG, Rz. 3). c. Zusammenfassend gilt als Mantelhandel typischerweise die Veräusserung von Beteiligungen an Gesellschaften, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sind, wobei sie zum einen ihren Geschäftsbetrieb eingestellt, zum anderen aber - ohne formell gefassten und im Handelsregister eingetragenen Auflösungsbeschluss - ihre Aktiven liquidiert haben. Nach erfolgtem Mantelerwerb werden regelmässig Zweck und Firma der Gesellschaft geändert und der Verwaltungsrat ausgewechselt (Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGer] vom 5. Mai 1993 in Sachen S. Treuhand AG, publiziert in ASA 62 S. 628 ff., insbesondere S. 631, mit Hinweisen auf die Literatur). Es geht in solchen Fällen im wesentlichen darum, zu verhindern, dass zwecks Umgehung der bei der Neugründung anfallenden Emissionsabgabe (sowie weiterer Kosten und gegebenenfalls Steuern) die Aktien stillgelegter Aktiengesellschaften bei der Inbetriebnahme einer Gesellschaft mit verändertem Gesellschaftszweck verwendet werden (ASA 62 S. 630). Der Tatbestand des Mantelhandels ist nach anerkannter Lehre mithin dann erfüllt, wenn die massgeblich an einer Gesellschaft Beteiligten ihre Gesellschaft aufgeben, den Betrieb einstellen und ihre Beteiligungsrechte veräussern. Die faktisch

liquidierte Gesellschaft zeichnet sich in der Praxis durch folgende Wesensmerkmale aus: Die Gesellschaft hat ihre Kernbereiche abgestossen, ohne die eine Fortführung der Geschäftstätigkeit erschwert oder nicht mehr sinnvoll ist; die Aktivseite der Bilanz besteht zum überwiegenden Teil aus nicht mehr im Betrieb investierten Aktiven bzw. sie zeigt nach dem Desinvestitionsvorgang das Bild, das eine in Liquidation stehende Gesellschaft kennzeichnet; der Veräusserungserlös ist nicht für Reinvestitionen im weiteren Tätigkeitsbereich der Gesellschaft bestimmt, sondern wird entweder als nichtbetriebliche Finanzanlage verwaltet oder an die Beteiligten verteilt (vgl. Böckli, a.a.O., S. 1047, Rz. 1962c; Thomas Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, Diss. St. Gallen, 1988, S. 268 f.). d. Nach Art. 29 StG (in der hier massgebenden Fassung) sind fällig gewordene Stempelsteuern, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstehen, zu den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzten Sätzen vom Zeitpunkt der rechtsgenügend erfolgten Mahnung zu verzinsen. Der massgebende Zinssatz betrug gemäss der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 30. April 1990 über die Verzinsung

## **E. 11**

ausstehender Stempelabgaben (AS 1990 1017) vom 1. Juli 1990 bis 31. Dezember 1996 6% und gemäss der neuen Verordnung vom 29. November 1996 (SR 641.153) seit dem 1. Januar 1997 5%. 3.a. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass (zivilrechtlich) sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin zum Buchwert von Fr. 680 000.- von der B AG an K. übertragen wurden. Buchhalterisch wurden dabei sowohl die Beteiligung an der Beschwerdeführerin wie auch die damit verbundene Kaufpreisschuld über das Kontokorrent-Konto von K. ausgebucht. Bereits damit haben die Parteien den zivilrechtlichen Eigentumsübergang vollzogen, wobei betreffend die Stempelsteuern die Frage offen gelassen werden kann, wie die im gleichen Zeitraum erfolgte Schuldübernahme einer Schuld der B AG von Fr. 732 038.55 bei der Beschwerdeführerin durch K. rechtlich zu bewerten ist. Die formellen Anforderungen, welche an eine (zivilrechtliche) Handänderung im Sinne von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG gestellt werden, sind damit vollumfänglich erfüllt. b. Mit Bezug auf die wirtschaftliche Liquidation ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im massgebenden Zeitpunkt Ende 1987 in ihrer Bilanz unter den Aktiven Maschinen, Werkzeuge und Formen sowie Einrichtungen mit je Fr. 1.- und daneben ein Darlehen gegenüber der Muttergesellschaft B AG über Fr. 732 038.55 bilanziert hatte. Auf der Passivseite werden Eigenkapitalpositionen von insgesamt Fr. 732 041.55 ausgewiesen. Die Erfolgsrechnung weist auf der Ertragsseite als einzige Position Zinsen im Umfange von Fr. 41 564.- aus. Die diesem Ertrag gegenüberstehenden Aufwendungen von Fr. 500.- (Verwaltungskosten) bzw. Fr. 5472.25 (Steuern) führen zu einem Reingewinn im Jahre 1987 von Fr. 35 591.75. Die Bilanz für das Jahr 1986 bzw. die Erfolgsrechnung für die Zeit vom 1. Januar 1986 bis 31. Dezember 1986 zeigen das gleiche Bild. In den früheren Jahren (1982 bis 1985) werden neben Mietaufwendungen auch noch Abschreibungen auf Maschinen und geringfügige Lohnkostenanteile verbucht. Die Erlösseite weist dagegen nur neutrale Erträge auf, konkret weder Erlöse aus Produktions- noch aus Handelstätigkeit. Demgegenüber verbuchte die Gesellschaft noch vor der Stilllegung der geschäftlichen Aktivitäten, das heisst in den Jahren 1980 Erlöse im Umfang von Fr. 1,46 Mio., Fr. 1,39 Mio. im Jahr 1979 bzw. Fr. 1,231 Mio. im Jahr 1978. Die ESTV geht aufgrund dieser Tatsachen zu Recht davon aus, dass die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Handänderung wirtschaftlich in liquide Form gebracht war bzw. faktisch liquidiert worden ist. c. Daran ändern auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts,

die insbesondere einwendet, dass die Gesellschaft über Aktiven (Maschinen) verfügt habe, auf welchen noch beträchtliche stille Reserven vorhanden gewesen seien, dass man zu keiner Zeit eine Entleerung bzw. Versilberung der wirtschaftlichen Substanz angestrebt habe, und dass auch aufgrund der unentgeltlichen Überlassung der Maschinen an die Muttergesellschaft (B AG) bzw. der Höhe des Kaufpreises nicht auf die von der ESTV angenommene Inaktivität der Beschwerdeführerin geschlossen werden könne. Entscheidend für die Annahme einer faktischen Liquidation sind im vorliegenden Falle die wirtschaftlichen Indizien, die hierfür sprechen. Eine Produktionsgesellschaft, die ihre Kerntätigkeit, mithin die Produktion von Gütern, einstellt, deren Aktivseite in der Bilanz zum überwiegenden Teil aus nicht mehr im Betrieb investierten Aktiven besteht und deren

#### **E. 12**

Erträge nur mehr aus neutralen Erträgen (Zinserträgen) bestehen, kann wirtschaftlich nicht mehr anders denn als Gesellschaft bezeichnet werden, die faktisch liquidiert wurde. Führen die wirtschaftlichen Indizien zum klaren Schluss, dass eine faktische Liquidation gegeben ist, so treten die formalen Gegebenheiten wie die Statutenänderung mit Zweckänderung, Reaktivierung der Unternehmung nach erfolgter Änderung der Besitzverhältnisse und des Verwaltungsrates vor diesen tatsächlichen Verhältnissen in den Hintergrund. Bei einer Beurteilung darf dabei nicht nur auf die Aktivseite der Bilanz abgestellt werden, wie es die Beschwerdeführerin tut, sondern es sind alle Umstände, insbesondere auch die effektive Tätigkeit der Unternehmung, wie sie sich in der Erfolgsrechnung manifestiert, zu berücksichtigen. Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach es sich beim Verkauf der Aktien der Beschwerdeführerin von der B AG an K. lediglich um eine Umschichtung im Vermögen von K. gehandelt habe, da er zum Zeitpunkt des Verkaufs im Besitz sämtlicher Aktien der B AG gewesen sei, die wiederum alle Aktien der Beschwerdeführerin hielt, ist nicht stichhaltig. Da bei der Stempelsteuer (Emissionsabgabe) die Eigentumsübertragung von Beteiligungsrechten besteuert wird, ist einzig und allein der Vorgang der (zivilrechtlichen) Handänderung selbst der Auslöser für die Besteuerung. Dieser Überlegung entspricht auch die von der ESTV gehandhabte Praxis, wonach der Handel eines Aktienmantels innerhalb eines Konzerns der Emissionsabgabe unterliegt. Die Beschwerdeführerin kann daher von der durch K. - aus seiner Sicht - seinerzeit ausgeübten indirekten Kontrolle der Beschwerdeführerin im Wege der B AG nichts für sich ableiten. K. wollte im übrigen offensichtlich im Rahmen einer von ihm beabsichtigten Umstrukturierung «seiner Unternehmen» sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin selbst direkt kontrollieren und nicht nur indirekt im Wege der B AG. Im Hinblick auf die geplante Veräusserung der Aktien der B AG beabsichtigte K. die (direkte) Kontrolle über die Aktien der Beschwerdeführerin zu übernehmen, so dass selbst aus wirtschaftlicher Sicht dieser Vorgang als Handänderung anzusehen ist. Die Stempelsteuer (Emissionsabgabe) ist daher geschuldet, wobei auch die Berechnung der Höhe der Steuer durch die ESTV zu keinen Beanstandungen Anlass gibt. Gemäss Art. 29 StG (in der hier massgebenden Fassung) sind Steuerbeträge, die

#### **E. 15**

falls der Erwerber ein unbeteiligter Dritter ist (Pfund, a.a.O., S. 114 f., Rz. 3.49). Nach Art. 14 Abs. 1 VStG ist die steuerbare Leistung grundsätzlich obligatorisch um die Verrechnungssteuer zu kürzen, das heisst die Steuer ist auf den Empfänger der Leistung zu überwälzen. Vereinbarungen, welche dieser Verpflichtung widersprechen, sind nichtig. Unterbleibt die Überwälzung, so entsteht eine öffentlich-rechtliche Regressforderung des

Leistungserbringers gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe der nicht überwältigten Verrechnungssteuer (Pfund, a.a.O., S. 392, Rz. 1.3; vgl. Stockar, a.a.O., Fallbeispiel 18, S. 58 und S. 105; indirekt ergibt sich dies aus Art. 46 Abs. 1 VStG). Möglich ist allerdings die Vereinbarung einer Nettoleistung, die dann 65% der effektiven Bruttogleistung entspricht. Diesfalls muss die Bruttogleistung durch «Aufrechnung ins Hundert» der Nettogleistung ermittelt werden (Pfund, a.a.O., S. 376 f., Rz. 3.5). In gewissen Fällen, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, erfolgt in der Praxis seit längerem eine nachträgliche Aufrechnung ins Hundert, wobei dem Empfänger dann selbstverständlich die Rückerstattung der auf der Bruttogleistung berechneten Verrechnungssteuer zusteht (Pfund, a.a.O., S. 377 f., Rz. 3.6). Während Pfund diese Aufrechnung ins Hundert bei verdeckten Gewinnausschüttungen (bzw. geldwerten Leistungen) als zulässig erachtet, erscheint ihm die nachträgliche Aufrechnung dort als kaum vertretbar, wo die steuerbare Leistung in ihrer Höhe zum voraus vertraglich fest vereinbart worden ist (Pfund, a.a.O., S. 378 f., Rz. 3.7). d. Mit Art. 62 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) ist davon auszugehen, dass eine reformatio in peius zulässig ist, wenn die angefochtene Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Im weiteren muss die Gewährung des rechtlichen Gehörs erfolgt sein (Art. 62 Abs. 3 VwVG; vgl. auch Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 1993, S. 178 f., Rz. 301 f.; zur Anwendung auf das Einspracheverfahren, S. 124, Rz. 204). e. Gemäss Art. 20 VStG und den dazugehörigen Vollzugsbestimmungen (Art. 24 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 1 VStV) ist davon auszugehen, dass in bestimmten Fällen die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden kann (vgl. dazu auch Pfund, a.a.O., S. 495 ff., Rz. 5 ff.; Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, ASA 54 S. 335 ff.). Für die Durchführung des Meldeverfahrens ist unumgänglich, dass zumindest eine der objektiven Voraussetzungen nach Art 24 Abs. 1 VStV und alle subjektiven sowie verfahrensmässigen Voraussetzungen nach Art. 24 Abs. 2 VStV vorliegen (Kramer, a.a.O., S. 336). Wesentlich ist sodann, dass die in den vorgenannten Bestimmungen dargestellte Ordnung abschliessend ist und weder die ESTV noch die richterlichen Instanzen die Meldung statt Entrichtung der Steuer in weiterem Umfang (z. B. bei Härtefällen) zulassen können (Pfund, a.a.O., S. 495, Rz. 5; ASA 62 S. 287). Die Meldung statt Steuerentrichtung kann sowohl für zurückliegende (schon fällig gewordene) als auch für erst bevorstehende Leistungen bewilligt werden. Zu den zurückliegenden Leistungen gehören vor allem die anlässlich eines Kontrollverfahrens oder einer Buchprüfung erfassten Leistungen (Pfund, a.a.O., S. 501 f., Rz. 14.2). Wenn über die Begünstigte, auf die als Empfängerin der Leistung die Verrechnungssteuer zu überwältzen ist, ein in der Folge eröffnetes Konkursverfahren bereits abgeschlossen ist und nachträglich noch

## **E. 16**

Vermögenswerte der Konkursitin (Verrechnungssteueranspruch) entdeckt werden, kann unter bestimmten Voraussetzungen die Beschwerdeführerin als Gläubigerin der Regressforderung eine Wiedereintragung der Konkursitin im Handelsregister (vgl. BGE 87 I 301 ff. mit weiteren Hinweisen) beantragen und einen «Nachkonkurs» durchführen lassen (Kurt Amonn / Dominik Gasser, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 6. Aufl., Bern 1997, S. 402 f., § 50 Rz. 5 ff.). f. Nach Art. 16 Abs. 2 VStG sind fällig gewordene Verrechnungssteuern, die 15 Tage nach der Zustellung der behördlichen Mahnung noch ausstehen, zu den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzten

Sätzen zu verzinsen. Gemäss der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 30. April 1990 (AS 1990 1019) betrug der massgebende Zinssatz vom 1. Juli 1990 bis 31. Dezember 1996 6% und gemäss der neuen Verordnung vom 29. November 1996 (SR 642.212) seit dem 1. Januar 1997 5%. 5.a. Im vorliegenden Fall ist zur Prüfung der Frage der allfälligen Verjährung (allenfalls nur eines Teilbetrages) der Verrechnungssteuerforderung für deren Beginn zuerst auf den Ablauf des Kalenderjahres abzustellen, in dem diese Forderung entstanden ist. Der Handwechsel der Beteiligungsrechte an der Beschwerdeführerin bzw. die Schuldübernahme durch K. fand per Jahresende 1987 / Jahresanfang 1988 statt. Mit Schreiben vom 9. Juni 1992 machte die ESTV gegenüber dem seinerzeitigen Vertreter der Beschwerdeführerin geltend, dass ein Mantelhandel betreffend die Beschwerdeführerin stattgefunden habe, sodass eine Unterbrechung der fünfjährigen Verjährungsfrist rechtsgültig erfolgt ist. Die ESTV stützte sich in diesem Schreiben zwar auf einen Wert dieser Beteiligungsrechte ab, der dem Buchwert von Fr. 680 000.- entspricht, doch wurde der Beschwerdeführerin unmissverständlich mitgeteilt, dass im behandelten Vorgang ein Mantelhandel erblickt wird. Betreffend eine weitergehende Nachforderung sprach die ESTV in diesem Brief keinen ausdrücklichen Vorbehalt aus. Im Schreiben vom 3. August 1992 (sowie den folgenden Mahnungen) an den seinerzeitigen Vertreter der Beschwerdeführerin forderte die ESTV zwar weitere Informationen an, wobei jedoch neuerlich kein ausdrücklicher Vorbehalt betreffend die mögliche Ausdehnung der Steuerforderung angebracht wurde. Mit diesem Schreiben vom 9. Juni 1992, das innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, berechnet ab dem Jahresende jenes Jahres, in dem der Mantelhandel stattgefunden hat, dem seinerzeitigen Vertreter der Beschwerdeführerin zugestellt wurde, teilt die ESTV der Beschwerdeführerin mit, dass ein bestimmter Tatbestand (Mantelhandel betreffend die Beschwerdeführerin) ihrer Ansicht nach der Steuer unterliegt. Der steuerbegründende Tatbestand musste noch nicht in allen Richtungen abgeklärt sein; er musste lediglich im wesentlichen festgelegt sein, damit die Steuerpflichtige weiss, worum es sich handelt, wobei die Steuer noch nicht einmal ziffernmässig hätte festgelegt sein müssen. Diesen Anforderungen entspricht das Schreiben der ESTV vom 9. Juni 1992 um die Verjährung der Steuerforderung rechtswirksam zu unterbrechen, da der steuerpflichtige Tatbestand der Steuerpflichtigen allgemein mitgeteilt wurde. Auch der Umstand, dass der Steuerbetrag in diesem Schreiben zu niedrig bemessen bzw. rechtlich nicht zutreffend begründet war, hindert die Unterbrechung der Verjährung für den vollen Steuerbetrag nicht.

## **E. 17**

In der Folge begann die Verjährungsfrist neu zu laufen, wobei die betragsmässige Ausdehnung der Steuerforderung endgültig mit dem Einspracheentscheid vom 28. Mai 1996 vorgenommen wurde, womit die (neu begonnene) Verjährungsfrist von fünf Jahren wiederum eingehalten wurde, sodass die durch die ESTV geltend gemachte Forderung nicht verjährt ist. b. An K. wurden sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin von der B AG zum Buchwert von Fr. 680 000.- übertragen, wobei sowohl die Beteiligung an der Beschwerdeführerin wie auch die damit verbundene nominelle Kaufpreisschuld über das Kontokorrent-Konto von K. bei der B AG ausgebucht wurden. Im gleichen Zeitraum - wenn auch (zivilrechtlich) durch einen weiteren Rechtsakt - hat K. die von der B AG als Schuldnerin gegenüber der Beschwerdeführerin als Gläubigerin bestehende Schuld von Fr. 732 038.55 übernommen. Zivilrechtlich wurde eine Handänderung betreffend die Aktien der Beschwerdeführerin durchgeführt, die Beschwerdeführerin befand sich zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich in liquider Form bzw. sie war faktisch liquidiert worden (siehe

vorne E. 3a und b). Diese beiden Transaktionen stehen in einem engen wirtschaftlichen (und auch zeitlichen) Zusammenhang, da die B AG einerseits durch den Verkauf der Aktien der Beschwerdeführerin an K. ein sehr bedeutendes Aktivum aufgegeben hat und andererseits durch die Übernahme der Schuld der B AG bei der Beschwerdeführerin durch K. die Bilanz der B AG wieder «ins Lot» gebracht wurde. Gleichzeitig mit dem Handwechsel der Aktien der Beschwerdeführerin von der B AG an K. musste daher eine «Lösung» für das drohende Ungleichgewicht in der Bilanz gefunden werden, wobei der Weg der Schuldübernahme des Darlehens durch die beteiligten Parteien gewählt wurde. Diese Abwicklung hatte zur Folge, dass sich der Verkauf der Aktien der Beschwerdeführerin nicht auf die Erfolgsrechnung der B AG auswirkte, da auf dem Papier kein Gewinn erzielt worden war. Die Kontokorrentschuld von K. gegenüber der B AG reduzierte sich als Ergebnis dieser Transaktion um den Betrag von Fr. 52 038.55 (Fr. 732 038.55 abzüglich Fr. 680 000.-). Der erhobene Einwand, wonach K. bzw. die Beschwerdeführerin einen steuerschonenderen Weg für die Abwicklung dieser Transaktion hätten planen können, ist unbehelflich, da die tatsächlich gewählte Vertragsgestaltung nach ihren steuerlichen Konsequenzen zu beurteilen ist und im übrigen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Voraussetzungen einer Steuerumgehung bei der Prüfung der «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» im Zusammenhang mit der Beurteilung der Verrechnungssteuerpflicht eines Sachverhaltes nicht massgebend ist (vgl. ASA 64 S. 493 ff.). Die Vertragsparteien haben - unter dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise - als «wirtschaftliche Substanz» der Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Handwechsels sämtlicher Beteiligungsrechte den Wert jenes Darlehens angesehen, das von K. parallel zum Kauf der Aktien übernommen wurde; dieser Betrag ist als Erlös für den Verkauf der Aktien der Beschwerdeführerin anzusehen. Auch wenn der vorliegende Sachverhalt nicht unbedingt dem typischen Fall des Mantelhandels entspricht, ist davon auszugehen, dass beim Handwechsel sämtlicher Aktien der Beschwerdeführerin von der B AG an K. der Kaufpreis dem Wert jenes Darlehens entspricht, das K. im Wege der Schuldübernahme zugunsten der B AG von der Beschwerdeführerin übernommen hat (Fr. 732 038.55). Von diesem Betrag ist der Nennwert

#### **E. 18**

der Aktien der Beschwerdeführerin (Fr. 180 000.-) abzuziehen, sodass sich der steuerbare Liquidationsüberschuss auf Fr. 552 038.55 errechnet; 35% Verrechnungssteuer ergeben den Betrag von Fr. 193 213.- (abgerundet). c. Die ESTV führt im angefochtenen Entscheid die «Aufrechnung ins Hundert» des Liquidationsüberschusses von Fr. 552 038.55 mit der Begründung durch, dass infolge Unterbleibens der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf die Begünstigte der um 35% gekürzte Nettobetrag des Liquidationsüberschusses als Basis für die Berechnung der Verrechnungssteuer heranzuziehen sei. Der Liquidationsüberschuss von Fr. 552 038.55 würde also nur 65% des steuerbaren Betrages darstellen. Die Aktien der Beschwerdeführerin wiesen einen Buchwert von Fr. 680 000.- auf, gemäss Bilanz der Beschwerdeführerin betrug deren Substanzwert Fr. 732 041.55, wobei stille Reserven offensichtlich nicht oder kaum vorhanden waren. Bei einer liquidierten Gesellschaft dürfte kein Ertragswert vorliegen. Die Vertragsparteien vereinbarten bei einer Bewertung des Sachverhalts (auch aus dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) als fixen Kaufpreis für sämtliche Aktien der Beschwerdeführerin den Gegenwert des von K. übernommenen Darlehens (Fr. 732 038.55). Mithin verbietet sich die Annahme, es sei ein höherer Preis als der Betrag von Fr. 732 038.55 für den Kauf sämtlicher Beteiligungsrechte der Beschwerdeführerin durch K.

bezahlt worden. Die Vertragsparteien haben offensichtlich eine Bruttoleistung vereinbart, die steuerbare Leistung war in ihrer Höhe zum voraus vertraglich fest vereinbart. Auch der Umstand, dass die Geltendmachung der Regressforderung der Beschwerdeführerin infolge Konkurses der B AG wahrscheinlich erfolglos sein wird, rechtfertigt eine derartige Aufrechnung nicht. Daher ist die Aufrechnung ins Hundert unter diesen Umständen unzulässig. d. Die durch die ESTV vorgenommene Abänderung im Einspracheverfahren zuungunsten der Steuerpflichtigen entspricht den Anforderungen des VwVG betreffend die reformatio in peius sowohl in materieller wie auch in formeller Hinsicht. Die ESTV hat dem Vertreter der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 11. September 1995 unter Einräumung des rechtlichen Gehörs eine Neuberechnung des Verrechnungssteuerbetrages angekündigt und gleichzeitig eine Frist zur Stellungnahme angesetzt. Die ursprüngliche Berechnung des Verrechnungssteuerbetrages durch die ESTV erfolgte seinerzeit auf einer unrichtigen bzw. unvollständigen Feststellung des Sachverhalts und verletzte Bundesrecht, sodass insgesamt sämtliche Voraussetzungen für die reformatio in peius erfüllt sind. e. Die ESTV verneint die Anwendung des Meldeverfahrens mit der Begründung, dass infolge Konkurses der Leistungsempfängerin (B AG) keine Überwälzungsmöglichkeit mehr bestehen würde. Des weiteren bringt sie vor, das Meldeverfahren wäre auch vor dem Konkurs der Leistungsempfängerin nicht zulässig gewesen, weil ein entsprechendes Gesuch bis zur Konkurseröffnung bzw. Löschung der B AG im Handelsregister nicht gestellt worden sei; auch setze das Meldeverfahren das Bestehen eines Rückerstattungsanspruches voraus. Der von der ESTV angeführte Entscheid des BGer (ASA 62 S. 287 E. 3d) bezieht sich auf einen Sachverhalt, wo eine Überwälzungsmöglichkeit nicht bestand, weil die Leistungsempfänger gar nicht mehr eruierbar waren. Es ist klar, dass in einem derartigen

## **E. 19**

Fall das Meldeverfahren nicht durchführbar ist. Hier ist aber die Leistungsempfängerin bekannt und es kann versucht werden, deren Wiedereintragung im Handelsregister zu erreichen bzw. einen Nachkonkurs durchzuführen. Im übrigen ist festzuhalten, dass der Rückerstattungsanspruch bei Fälligkeit der Leistung gegeben sein muss (vgl. Pfund, a.a.O., S. 499, Rz. 11.1); ein nachträglicher Wegfall der Berechtigten spielt daher keine Rolle. Schliesslich ist unter diesen Umständen auch nicht einzusehen, weshalb das Ersuchen um Bewilligung des Meldeverfahrens verspätet sein sollte, zumal die ESTV der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. Oktober 1995 noch mitgeteilt hatte, bevor nicht rechtsgültig über den Bestand der Steuerforderung und deren Höhe entschieden worden sei, könne die Art der Erfüllung - durch Zahlung oder eben durch Meldung - nicht geprüft und festgelegt werden. Die Argumente der ESTV erweisen sich somit als nicht stichhaltig. Es kann nicht Aufgabe der SRK sein, die Voraussetzungen für die Wiedereintragung der B AG im Handelsregister bzw. die Durchführung des Nachkonkurses im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens im einzelnen abzuklären. Betreffend die Anwendung des Meldeverfahrens und zur weiteren Abklärung der in diesem Zusammenhang auftretenden Rechtsfragen hat daher in diesem Punkt eine Rückweisung dieser Rechtssache an die ESTV zu erfolgen. f. Zusammenfassend ist die Verrechnungssteuer auf Fr. 193 213.- festzusetzen. Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 12 VStG wird die Steuer auf den Erträgen von Aktien innert 30 Tagen nach dem Zeitpunkt fällig, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Betreffend die Emissionsabgabe legt Art. 11 Abs. 1 Bst. c StG die Fälligkeit der Abgabe ebenfalls mit einer Frist von 30 Tagen nach Entstehen der Abgabeforderung fest. Gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG in der hier massgebenden Fassung sind Steuerbeträge, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstehen, von der Mahnung

an zu verzinsen. Die ESTV hat die Beschwerdeführerin mit der Steuerrechnung vom 9. Juni 1992 darauf aufmerksam gemacht, dass die geschuldeten Steuerbeträge innert 30 Tagen zu bezahlen seien. Nachdem keine Zahlung seitens der Beschwerdeführerin erfolgte, wurde der damalige Vertreter der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 9. November 1992 per Einschreiben gemahnt und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass fällig gewordenen Steuerbeträge, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstehen, von der Mahnung an zu verzinsen sind. Damit ist die Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 16 Abs. 2 VStG gemahnt worden. Weil sie den ausstehenden Betrag bis heute nicht bezahlt hat, wird sie grundsätzlich verzugszinspflichtig. Der Verzugszins läuft allerdings nicht bereits vom Datum der Ausfertigung der Mahnung an, sondern vom Datum der Zustellung (Pfund, a.a.O., S. 446, Rz. 3.5). 6.a. (...) b. Dem Gesagten zufolge ist die Stempelsteuer (Emissionsabgaben) auf den Betrag von Fr. 21 321.- nebst Zins zu 6% seit dem 13. November 1992 bis 31. Dezember 1996 und Zins zu 5% seit dem 1. Januar 1997 festzusetzen und die Beschwerde in diesem Punkt (abgesehen von einer geringfügigen Korrektur betreffend die Verzinsung) abzuweisen. In diesem Umfang ist der in der Betreibung Nr. 1406 des Betreibungsamtes O. erhobene Rechtsvorschlag zu beseitigen. Hinsichtlich der Verrechnungssteuer ist der

#### **E. 20**

Steuerbetrag auf Fr. 193 213.- nebst Zins zu 6% seit dem 13. November 1992 bis 31. Dezember 1996 und Zins zu 5% seit dem 1. Januar 1997 festzusetzen und der Einspracheentscheid im darüber hinausgehenden Betrag aufzuheben. Zur Abklärung der Frage, ob die geschuldete Verrechnungssteuer im Wege des Meldeverfahrens oder durch Zahlung erfüllt wird, ist die Rechtssache an die ESTV zurückzuweisen.

#### **E. 21**

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 62.81 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 19. November 1997 In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 1998 Année Anno Band 62 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 004 043 Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert. Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale. Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.