

CH_VB JAAC 64.79 vom 22. Februar 2000

Bundesverwaltung, 2000-02-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ch_vb_JAAC_64.79__

FR: CH_VB JAAC 64.79 du 22 février 2000

IT: CH_VB JAAC 64.79 del 22 febbraio 2000

Erwägungen

E. 1

Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer. Mantelhandel (Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG und Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden (DBA-NL). - Die Emissionsabgabe ist auch dann geschuldet, wenn der Aktienmantel innerhalb eines Konzerns die Hand wechselt (E. 4a). - Kriterium der wirtschaftlichen Liquidation (E. 4b). Gemäss der Rechtsprechung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) treten die formalen Gegebenheiten wie Zweckänderung, Reaktivierung der Unternehmung nach erfolgter Änderung der Besitzverhältnisse und Auswechseln des Verwaltungsrates in den Hintergrund, sofern bereits die wirtschaftlichen Umstände klarerweise auf eine faktische Liquidation schliessen lassen (E. 4c). - Sind die Voraussetzungen des Mantelhandels bezüglich der Emissionsabgabe gegeben, ist auch die Verrechnungssteuer auf dem Liquidationsüberschuss geschuldet (E. 4d). - Das DBA-NL steht der Erhebung der Verrechnungssteuer nicht entgegen. Aus Art. 9 Abs. 1 DBA-NL ergibt sich grundsätzlich, dass die Befugnis der Vertragsstaaten zur Quellenbesteuerung nicht dadurch beschränkt wird, dass Dividenden durch das Abkommen ausschliesslich dem Wohnsitzstaat des Empfängers zur Besteuerung zugewiesen werden. Liquidationserlöse sind sowohl nach Auffassung der Schweiz als auch der Niederlande unter dem Begriff «Dividende» zu subsumieren (E. 5). - Abgaben- und Verzugszinsberechnung (E. 6). Tassa di bollo ed imposta preventiva. Vendita di un pacchetto azionario (art. 5 cpv. 2 lett. b LTB e art. 4 cpv. 1 lett. b LIP). Convenzione sulla doppia imposizione fiscale con i Paesi Bassi. - La tassa di bollo è dovuta anche quando il pacchetto azionario viene trasferito all'interno di un gruppo di imprese (consid. 4a). - Criterio della liquidazione economica (consid. 4b). Secondo la giurisprudenza della Commissione federale di ricorso in materia di contribuzioni (CRC), i criteri formali come il cambiamento di scopo, la ripresa dell'attività dell'impresa in seguito ad una modifica della composizione dell'azionariato ed il cambiamento del consiglio d'amministrazione passano in secondo piano, nella misura in cui le circostanze economiche permettono chiaramente di ritenere che vi sia una liquidazione economica (consid. 4c). - Se le condizioni della vendita di un pacchetto azionario sono realizzate dal punto di vista della tassa di bollo, è dovuta anche l'imposta preventiva sull'eccedenza della liquidazione (consid. 4d). - La Convenzione con i Paesi Bassi non impedisce la riscossione dell'imposta preventiva. Dall'art. 9 cpv. 1 della Convenzione menzionata risulta che la facoltà degli Stati contraenti di riscuotere

E. 2

l'imposta alla fonte non è in linea di principio limitata dal fatto che tale Convenzione prevede l'imposizione fiscale dei dividendi esclusivamente nello Stato di domicilio del beneficiario. I prodotti della liquidazione devono essere inclusi nella nozione di «dividendo» sia secondo la concezione svizzera che sulla base di quella dei Paesi Bassi

(consid. 5). - Calcolo dell'imposta e dell'interesse di mora (consid. 6). A. Die V. AG wurde gestützt auf die Statuten vom 10. und 31. Mai 1989 mit Handelsregistereintrag vom 1. Juni 1989 mit Sitz in Z. gegründet. Sie bezweckt die Herstellung und den Vertrieb von Nahrungsmitteln und Produkten der Körperpflege sowie die Erbringung von damit zusammenhängenden Dienstleistungen; sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, belasten oder veräussern. Das Grundkapital beträgt Fr. 50 000.-, eingeteilt in 50 Namenaktien zu je Fr. 1000.-, und wurde bei der Gründung voll liberiert. Seit 4. Juni 1999 befindet sich die V. AG in Liquidation. B. Mit Vertrag vom 17. Dezember 1993 veräusserte die V. International B.V. mit Sitz in Holland (nachfolgend V. BV) per 31. Oktober 1993 96% der Aktien der V. AG an die V. International AB mit Sitz in Schweden (nachfolgend V. AB). Der Kaufpreis - in Form einer promissory note, ebenfalls vom 17. Dezember 1993 datiert - betrug Fr. 1 495 089.61. C. Diesen Aktienverkauf qualifizierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) als Mantelhandel. In der Folge erliess sie am 19. März 1997 einen Entscheid nach Art. 38 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) und Art. 41 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21). Sie hielt fest, dass die V. AG der ESTV aus dem Handwechsel der Mehrheit der Beteiligungsrechte vom Dezember 1993 rückwirkend per 31. Oktober 1993 eine Emissionsabgabe in Höhe von Fr. 44 711.40 und Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 506 481.50 schulde. Eine von der V. AG mit Eingabe vom 30. April 1997 erhobene Einsprache, wies die ESTV mit Einspracheentscheid vom 29. Juni 1998 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, ein Handwechsel der Mehrheit der Beteiligungsrechte hätte unbestreitbar stattgefunden. Aus der Jahresrechnung 1993 ergebe sich zudem eindeutig, dass in diesem Jahr keine Geschäftstätigkeit ausgeübt worden sei bzw. die Gesellschaft inaktiv gewesen sei und sich ihre Aktiven in liquider Form befanden. Damit seien die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelhandels erfüllt. Die V. AG sei zu Recht zur Entrichtung der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe aufgefordert worden. D. Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. Juni 1998 erhebt die V. AG mit Eingabe vom 28. August 1998 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der Verkauf der Aktien der V. AG von der V. BV an die V. AB sei weder der Emissionsabgabe noch der Verrechnungssteuer zu unterstellen. Die Beschwerdeführerin führt aus, ein steuerpflichtiger Mantelhandel liege nicht vor, weil der zu beurteilende Sachverhalt aus wirtschaftlicher Sicht keine Liquidation mit anschliessender Neugründung einer Gesellschaft darstelle. Der Erhebung der Verrechnungssteuer stehe ferner das Abkommen vom

E. 3

(Bestätigung der Rechtsprechung zum Mantelhandel bezüglich der Verrechnungssteuer; vgl. Entscheid der SRK vom 4. April 1997, veröffentlicht in VPB 61.94 E. 3a) 4.a. Im vorliegenden Fall steht unbestreitbar fest, dass die V. BV 96% ihrer Aktien an der V. AG per 31. Oktober 1993 an die V. AB veräusserte. Damit ist die Voraussetzung für die Annahme eines Mantelhandels bezüglich des Handwechsels der Mehrheit der Aktien an einer inländischen Gesellschaft erfüllt. Der Einwand der Beschwerdeführerin, sowohl die V. BV als auch die V. AB stünden zu 100% im Besitz der schwedischen Familie X., weshalb die vorgenommene konzerninterne Veräusserung zu keiner Änderung der wirtschaftlich Beherrschungsverhältnisse geführt habe, greift zu kurz. Denn die Emissionsabgabe ist auch dann geschuldet, wenn der Aktienmantel innerhalb eines Konzerns die Hand wechselt. Gemäss der für die Handänderung der Beteiligungsrechte

massgeblichen zivilrechtlichen Betrachtungsweise handelt es sich vorliegend um eine Eigentumsübertragung zwischen juristischen Personen d. h. eigenständigen Rechtssubjekten des Zivilrechts. Die Zugehörigkeit der beteiligten Aktiengesellschaften zu einem Familienkonzern vermag daran nichts zu ändern, kennt doch das schweizerische Steuerrecht kein eigentliches Konzernsteuerrecht. b. Sodann ist auch das Kriterium der wirtschaftlichen Liquidation bzw. der Versetzung der Gesellschaft in liquide Form erfüllt. Aus der Jahresrechnung der V. AG für das Jahr 1993 ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin in diesem Jahr keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt hat und im Zeitpunkt des Aktienverkaufs per 31. Oktober 1993 mithin als inaktiv zu bezeichnen ist. Die Beschwerdeführerin weist in der massgeblichen Bilanz per 31. Dezember 1993 weder Debitoren- noch relevante Kreditorenposten aus, sondern im Wesentlichen Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften und Aktionären. In der Erfolgsrechnung für das Jahr 1993 werden sodann weder geschäftsmässig begründete Aufwendungen noch Erträge aus einer geschäftlichen Tätigkeit aufgeführt, sondern nur die Posten «Finanzertrag» und «Finanzaufwand» sowie verschiedene Verwaltungskosten, «Steuern» und «ausserordentlicher Aufwand». Der ESTV ist demnach zuzustimmen, wenn sie davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin während

E. 4

des Jahres 1993 nur mehr über liquide Aktivposten verfügte und sich mithin im Zeitpunkt des Handwechsels ihrer Beteiligungsrechte in liquider Form befand. Der liquidationsfähige Zustand der V. AG wird denn auch von der Beschwerdeführerin ausdrücklich anerkannt. c. Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, der Verkauf einer Aktienmehrheit könne nur dann einer Neugründung gleichgesetzt werden, wenn die übernommene Gesellschaft vom Erwerber mit einem neuen Zweck weitergeführt werde. Die Neugründung einer Gesellschaft könne einem Aktienverkauf dagegen nicht unterstellt werden, wenn die Gesellschaft unverändert weitergeführt oder allenfalls sogar liquidiert werde. Dem ist entgegenzuhalten, dass gemäss der Rechtsprechung der SRK die formalen Gegebenheiten wie Zweckänderung, Reaktivierung der Unternehmung nach erfolgter Änderung der Besitzverhältnisse und Auswechseln des Verwaltungsrates in den Hintergrund treten, sofern bereits die wirtschaftlichen Umstände klarerweise auf eine faktische Liquidation schliessen lassen (VPB 62.81 E. 3c). Für den vorliegenden Fall ebenfalls nicht entscheidend, ist die Tatsache, dass sich die Gesellschaft zum heutigen Zeitpunkt effektiv in Liquidation befindet. Das Argument der Beschwerdeführerin, die fraglichen Aktien seien lediglich an die V. AB veräussert worden, um die Liquidation durch diese abzuschliessen, ist unbehelflich. Insbesondere ist nicht einzusehen, wieso die Generalversammlung der Beschwerdeführerin erst am 26. Mai 1999 (Tagebucheintrag vom 31. Mai 1999, Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt [SHAB] vom 4. Juni 1999) - mithin mehr als fünf Jahre nach dem Aktienverkauf per 31. Oktober 1993 - den Auflösungsbeschluss gefasst hat. Diese Umstände lassen vielmehr darauf schliessen, dass im Zeitpunkt des Handwechsels der Beteiligungsrechte nicht die Liquidation der Beschwerdeführerin im Vordergrund stand, sondern eine Umstrukturierung innerhalb des V.-Konzerns mit einer Konzentration in Schweden angestrebt wurde. Die Beschwerdeführerin dringt mit ihren Rügen nicht durch. Die Emissionsabgabe ist geschuldet. d. Sind die Voraussetzungen des Mantelhandels bezüglich der Emissionsabgabe gegeben, ist auch die Verrechnungssteuer auf dem Liquidationsüberschuss geschuldet. Als steuerbarer Liquidationsüberschuss gilt dabei jener Betrag, den die Aktionäre beim Verkauf der Aktien über ihre Anteile am Grundkapital hinaus als Kaufpreis erhalten.

E. 5

dass der Ausdruck «Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen» sowohl Dividenden wie das sonstige Einkommen aus beweglichem Kapitalvermögen umfasst. Der Ausdruck «Dividende» bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussaktien oder Genussscheinen, Gründeranteilen oder anderen Gesellschaftsanteilen in Wertpapierform sowie Einkünfte aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften (Schlussprotokoll zu Art. 9 DBA-NL Abs. 1 Bst. a). Aus Art. 9 Abs. 1 DBA-NL ergibt sich demnach grundsätzlich, dass die Befugnis der Vertragsstaaten zur Quellenbesteuerung nicht dadurch beschränkt wird, dass solche Einkünfte durch das Abkommen ausschliesslich dem Wohnsitzstaat des Empfängers zur Besteuerung zugewiesen werden (Irene Blumenstein, Das Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit dem Königreich der Niederlande, in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 21 S. 172). Fraglich kann demnach nur sein, ob der Liquidationserlös als «Dividende» im Sinne des DBA-NL zu gelten hat. Art. 9 DBA-NL ist demnach auszulegen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, wenn diese nicht selber besondere Auslegungsregeln (Definitionen) enthalten oder subsidiär auf die Bedeutung der verwendeten Begriffe in der lex fori verweisen, der Wortlaut massgebend, wie ihn die Parteien nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf den Vertragszweck verstehen durften, solange sich der Entstehungsgeschichte nicht ein abweichender wirklicher Vertragswille der Parteien entnehmen lässt (BGE 116 Ib 221 E. 3a). Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen sind sodann die Art. 31-33 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Vertragsrechtskonvention [VRK], SR 0.101.111) von Bedeutung (vgl. 110 Ib 291 E. 4). Daran vermag nichts zu ändern, dass die Vertragsrechtskonvention für die Schweiz erst am 6. Juni 1990 in Kraft getreten ist. Denn bei den Interpretationsregeln der Konvention handelt es sich lediglich um eine Kodifikation völkergewohnheitsrechtlicher Grundsätze (Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 92; vgl. Robert Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts, in: Lang/Mössner/Waldburger, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, Wien 1998, S. 54 f.). Dabei ergeben sich zwischen der Auslegungsmethode des Bundesgerichts und den Regeln der Vertragsrechtskonvention insbesondere Differenzierungen bezüglich der Heranziehung der Entstehungsgeschichte, die als dem grammatikalischen, systematischen und teleologischen Auslegungselement gleichwertiger Gesichtspunkt in der Konvention bewusst nicht vorgesehen ist (Art. 32 VRK; Locher, a.a.O., S. 94). Im vorliegenden Fall braucht jedoch auf diese unterschiedliche Gewichtung der einzelnen Auslegungselemente nicht weiter eingegangen zu werden. Denn bereits auf Grund der grammatikalischen Auslegung ist erstellt, dass der Ertrag von Aktien an der Quelle besteuert werden kann. Sodann ergibt eine Auslegung von Art. 9 DBA-NL nach dem Vertrauensprinzip im Hinblick auf die Tragweite, welche die Niederlande und die Schweiz dem Begriff «Dividende» zu Grunde legen, dass darunter auch Liquidationserlöse zu subsumieren sind. Nach niederländischer Auffassung gilt der den Nennwert des einbezahlten Aktienkapitals übersteigende Liquidationserlös als «Dividende» (W. Dirksen, Publications du bureau international de documentation fiscale, No. 22 Convention entre les Pays-Bas

E. 6

et La Suisse en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune, Amsterdam 1970, Rz. 49). Diese Rechtsauffassung entspricht auch der schweizerischen (Xavier Oberson / Howard R. Hull, Switzerland in international tax law, Amsterdam 1996, S. 100; vgl. zu Art. 10 Abs. 3 des OECD-Musterabkommens: Locher, a.a.O., S. 356). Es ist demnach festzuhalten, dass die ESTV zu Recht davon ausgeht, dass die schweizerische Praxis, wonach beim Verkauf eines Aktienmantels, alles was der Aktionär über seinen Anteil am Grundkapital hinaus in Form des Kaufpreises für die Aktien erhält, als Liquidationsüberschuss der Verrechnungssteuer unterliegt, dem DBA-NL nicht entgegensteht. Sind die effektiven Dividenden einer schweizerischen Gesellschaft an einen niederländischen Anteilsinhaber der Verrechnungssteuer unterstellt, muss dies auch für den Liquidationserlös als «Schlussdividende» gelten. Eine andere Betrachtungsweise würde Ziel und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens zuwiderlaufen, das neben der Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zuletzt auch die Durchsetzung der direkten Besteuerung - mit dem Mittel der rückerstattungsberechtigten Quellenbesteuerung (vgl. Art. 9 Abs. 2 DBA-NL) - in einem der Vertragsstaaten gewährleisten soll. 6.a. Zur Berechnung der Emissionsabgabe hat die ESTV auf die Bilanz per 31. Dezember 1992 abgestellt. Das Reinvermögen wurde aus den Aktiven abzüglich Fremdkapital und einer Wertberichtigung «Darlehen an die V. BV» auf gerundet Fr. 1 535 090.- bestimmt. Auf Grund der Praxis zur Überpari-Emission (Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2. Aufl. Basel 1993, S. 18) wurde der Abzug der Abgabe selber zugelassen. Entsprechend nahm die ESTV folgende Abgabeberechnung vor: $Fr. 1\,535\,090.- \times 100 = Fr. 1\,490\,378.60\,103$ davon 3% Emissionsabgabe = Fr. 44 711.40 Gestützt auf die vorliegenden Akten ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass die ESTV von unzutreffenden Zahlen ausgegangen ist oder die Steuerberechnung aus anderen Gründen zu berichtigen wäre. Die Ermittlung der Emissionsabgabe ist mit Blick auf die gesetzlichen Vorschriften und die Praxis der ESTV nicht zu beanstanden. b. Ebenfalls korrekt berechnet wurde die Verrechnungssteuer auf dem Liquidationserlös. Der Liquidationsüberschuss beträgt gerundet Fr. 1 447 090.- (Preis der verkauften Aktien [Fr. 1 495 089.60] abzüglich des Anteils am Grundkapital [Fr. 48 000.-]). Dies ergibt eine Verrechnungssteuerforderung zu Gunsten der ESTV von Fr. 506 481.50 (35% von Fr. 1 447 090.-). c.aa. Gemäss der seit 1. Januar 1996 in Kraft stehenden Änderung von Art. 29 StG (AS 1995 4259 f.) ist auf Abgabebeträgen, die nach Ablauf der in Art. 11, Art. 20 und Art. 26 geregelten Fälligkeitstermine noch ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Da ausstehende Emissionsabgabeforderungen ab dem 1. Januar 1996 ohne vorgängige Mahnung zu verzinsen sind, erweist sich die Mahnung der ESTV in ihrem Entscheid vom 19. März 1997 als überflüssig. Die Steuerforderung betreffend die Emissionsabgabe ist demnach ab Inkrafttreten der erwähnten Gesetzesänderung zu verzinsen. Insofern ist Ziff. 2 des

E. 7

Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheides zu berichtigen. Der massgebende Zinssatz beträgt gemäss den Verordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 30. April 1990 (AS 1990 1017) und vom 29. November 1996 (AS 1996 3370) für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1996 6% sowie seit dem 1. Januar 1997 5%. bb. Die seit dem 1. Januar 1998 in Kraft stehende Regelung von Art. 16 Abs. 2 VStG (AS 1998 676 f.), gemäss der auf noch ausstehenden fälligen Steuerbeträgen ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist, findet nach der von der SRK geschützten Praxis der ESTV (vgl. interne Weisung betreffend den Verzugszins bei der Verrechnungssteuer vom 13. Februar

1998 [S-01.61]) keine Anwendung auf Steuerforderungen, die vor dem 1. Januar 1998 entstanden und gemahnt worden sind (zur Publikation bestimmter Entscheid der SRK vom 20. Januar 2000 [SRK 1998-141] i.S. D., E. 4b). Die Verzinsung der Steuerforderung richtet sich demnach nach Art. 16 Abs. 2 VStG in der vor der Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 geltenden Fassung. Fällig gewordene Verrechnungssteuern und Stempelabgaben, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstehen, sind von der Mahnung an zu dem vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmten Satz zu verzinsen (Art. 29 StG und aArt. 16 Abs. 2 VStG). Ihren Entscheid vom 19. März 1997 hat die ESTV ausdrücklich als Mahnung bezeichnet und festgehalten, dass im Verzugsfalle Zinsen von 5% ab Zustellung des Entscheides geschuldet seien. Zugestellt wurde der Entscheid am 20. März 1997. Im angefochtenen Einspracheentscheid setzte die ESTV indes den Beginn des Zinsenlaufs auf den 19. März 1997 fest. Der Verzugszins läuft allerdings nicht bereits vom Datum der Ausfertigung der Mahnung an, sondern - wie dies im Entscheid vom 19. März 1997 korrekt ausgeführt wurde - vom Datum der Zustellung der Mahnung an (VPB 62.81 E. 5f mit Hinweis). In diesem Sinne ist das Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheides ebenfalls zu berichtigen.

E. 8

Schweizerisches Bundesarchiv, Digitale Amtsdrukschriften Archives fédérales suisses, Publications officielles numérisées Archivio federale svizzero, Pubblicazioni ufficiali digitali JAAC 64.79 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 22. Februar 2000 i.S. V. AG [SRK 1998-131] In Verwaltungspraxis der Bundesbehörden Dans Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération In Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione Jahr 2000 Année Anno Band 64 Volume Volume Seite --- Page Pagina Ref. No 150 004 862 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.