

JAAC 61.94

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission
vom 4. April 1997

Art. 5 al. 1 let. a et al. 2 let. b LT. Art. 4 al. 1 let. b LIA. Commerce d'un manteau d'actions.

Notion: Il y a commerce d'un manteau d'actions lorsque les participants majoritaires renoncent à leur société, cessent son exploitation et cèdent leurs droits de participation à des tiers, lesquels l'exploitent ensuite activement. La jurisprudence se base sur les circonstances, examinant si celles-ci, d'un point de vue économique, permettent de conclure à une nouvelle fondation de société plutôt qu'à une continuation de l'ancienne.

En tant que prestations appréciables en argent d'une SA à ses actionnaires soumises à l'impôt anticipé on entend toute prestation fondée principalement ou surtout sur le rapport de participation et ne représentant pas un remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée.

Il y a libération d'actions gratuites lorsqu'au moment de la vente des actions, la société établit un bilan en reportant les pertes sur l'exercice suivant et compense ce report à nouveau avec le résultat de son activité commerciale subséquente. Ainsi, la société comble le report à nouveau au moyen du résultat de son activité commerciale (bénéfice). De la sorte, le nouvel actionnaire n'a pas à réunir lui-même le capital-actions comme lors de la fondation d'une nouvelle SA.

Art. 5 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 Bst. b StG. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG. Mantelhandel.

Begriff: 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. Die Rechtsprechung stellt darauf ab, ob die Umstände aus wirtschaftlicher Sicht für die Neugründung einer Gesellschaft und nicht für deren Weiterführung sprechen.

Als der Verrechnungssteuer unterliegende, geldwerte Leistung einer AG an ihre Aktionäre gilt jene Leistung, die sich ausschliesslich oder vorwiegend aus dem Beteiligungsrecht erklären lässt und die nicht eine Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt.

Eine Gratisliberierung liegt vor, wenn bei einer Gesellschaft mit einem (zum Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien) bilanzierten Verlustvortrag die Gesellschaft durch das Ergebnis der nachfolgenden Geschäftstätigkeit diesen Verlustvortrag ausgleicht. Mit dem Ergebnis der Geschäftstätigkeit (Gewinn) füllt die Gesellschaft in der Folge den Verlustvortrag auf. Der neue Aktionär muss daher nicht wie bei der Neugründung einer Aktiengesellschaft das Aktienkapital selbst aufbringen.

Art. 5 cpv. 1 lett. a e cpv. 2 lett. b LTB. Art. 4 cpv. 1 lett. b LIP. Commercio di un mantello d'azioni.

Nozione: vi è commercio di un mantello d'azioni quando i partecipanti maggioritari rinunciano alla loro società, abbandonano l'attività e cedono i loro diritti di partecipazione a terzi, i quali esercitano in seguito un'attività imprenditoriale attiva. La giurisprudenza si basa sulle circostanze per stabilire se, da un punto di vista economico, si è in presenza della costituzione di una nuova società anziché della continuazione della precedente.

Per prestazioni valutabili in denaro corrisposte da una SA ai suoi azionisti, soggette all'imposta preventiva, s'intendono le prestazioni fondate esclusivamente o prevalentemente sul diritto di partecipazione che non rappresentano un rimborso delle parti del capitale sociale versato esistenti al momento della prestazione.

Vi è liberazione d'azioni gratuite quando una società con un riporto delle perdite in bilancio (al momento della vendita delle azioni), compensa tale riporto con il risultato dell'attività commerciale successiva. La società colma quindi questa perdita a nuovo con il risultato della sua attività commerciale (utile). Il nuovo azionista non deve pertanto fornire lui stesso il capitale azionario, contrariamente a quanto avviene al momento della costituzione di una nuova società anonima.

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die betreffende Aktiengesellschaft (AG) wurde mit Statuten vom (...) 1982 mit Sitz in Y gegründet. Zweck dieser Gesellschaft war die Übernahme von Vertretungen aller Art sowie die Führung eines Maschineningenieurbüros;

zudem konnte sie Patente erwerben und verwalten, Liegenschaften erwerben und veräussern und sich an anderen, in der gleichen oder einer verwandten Branche tätigen Unternehmen beteiligen. Das Grundkapital von Fr. 50 000.-, eingeteilt in 50 Inhaberaktien à Fr. 1000.-, wurde bei der Gründung voll liberiert. Als Verwaltungsräte wurden A, B und C im Handelsregister eingetragen.

Mit Statutenrevision vom (...) 1989 erhielt die Gesellschaft ihre heutige Firma (X AG); zudem wurde der Sitz nach Z verlegt und der Zweck geändert in: An- und Verkauf von Bedarfs- und technischen Artikeln; die Gesellschaft kann Vertretungen aller Art übernehmen, Patente erwerben und verwerten, Liegenschaften erwerben und veräussern sowie sich an anderen, in der gleichen oder verwandten Branche tätigen Unternehmen beteiligen. A und C schieden aus dem Verwaltungsrat aus, sodass B neu als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift zeichnet.

B. Mit Schreiben vom 9. Februar 1994 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der X AG mit, dass sie die Voraussetzungen eines sogenannten «Mantelhandels» als erfüllt ansehen würde. Die gesamten Beteiligungsrechte an der Gesellschaft seien auf den neuen Eigentümer B übertragen worden, nachdem die Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in eine liquide Form gebracht worden sei. Der Mantelhandel unterliege der Emissionsabgabe, wobei unter Anwendung des (zum damaligen Zeitpunkt geltenden) Steuersatzes von 3% diese Abgabe Fr. 1500.- betrage. Mit Bezug auf die Verrechnungssteuer stellte die ESTV fest, dass ein Mantelhandel als Liquidation und anschliessende Neugründung betrachtet werde, was eine Verrechnungssteuer von 35% oder Fr. 10 189.- (berechnet vom Verlustvortrag von Fr. 29 144.- per 31. Dezember 1988) zur Folge habe.

Der Verwaltungsrat B reichte mit Schreiben vom 7. Februar 1994 der ESTV das Protokoll der ordentlichen Generalversammlung vom 30. August 1989, die Zwischenbilanz per 31. Juli 1989 sowie den Aktienkaufvertrag vom 30. August 1989, abgeschlossen zwischen D als Verkäufer und B als Käufer, ein. Gemäss diesem Aktienkaufvertrag habe B sämtliche Aktien der Gesellschaft zum Preis von Fr. 12 000.- per 31. Juli 1989 erworben. In diesem Schreiben machte B weiter geltend, dass nach seinem Kenntnisstand kein Mantelhandel erfolgt sei, vielmehr sei eine Statutenrevision vorgenommen worden und der Verlustvortrag sei ordnungsgemäss auf neue Rechnung vorgetragen worden. Aus diesem Grund könne durch die ESTV weder die Emissionsabgabe noch die Verrechnungssteuer gefordert werden.

C. Die ESTV hielt in der Steuerrechnung vom 29. März 1994 fest, die Gesellschaft hätte ihre Geschäftstätigkeit Ende 1988 eingestellt und per 31. Dezember 1988 hätten die Aktiven lediglich aus den Positionen Bankguthaben, Kontokorrent Frankreich, Debitoren und Verlustvortrag bestanden. Zum Zeitpunkt der Übertragung sämtlicher Beteiligungsrechte an B sei die Gesellschaft leer und löschungsreif gewesen. Die Gesellschaft habe aus dem Jahresgewinn 1990 den Verlustvortrag anlässlich des Mantelhandels - anstelle des neuen Aktionärs - ausgeglichen und diesem somit eine steuerbare Leistung erbracht. Gemäss den von B eingereichten Unterlagen habe ein Verlustvortrag per 31. Juli 1989 von Fr. 37 427.74 vorgelegen, sodass sich die geschuldete Verrechnungssteuer auf Fr. 13 099.- (35% von Fr. 37 427.74) errechne. Gleichzeitig wurde der X AG eine Frist von 30 Tagen angesetzt, um

die geschuldete Emissionsabgabe und die Verrechnungssteuer zu überweisen, bzw. das «Formular 105» betreffend der Verrechnungssteuer zur Meldung der steuerbaren Leistung einzureichen. Am 24. Mai 1994 forderte die ESTV B als Organ der Gesellschaft zur Bezahlung des ausstehenden Gesamtbetrages von Fr. 14 599.- innert 15 Tagen auf und hielt fest, dass dieses Schreiben als Mahnung gelte, wobei gleichzeitig auf die Verzugsfolgen hingewiesen werde. Mit dem als «Einsprache» bezeichneten Schreiben vom 3. Juni 1994 erklärte die X AG, bei dem im Jahr 1990 ausgewiesenen Reingewinn handle es sich um den operativen Jahresgewinn von Fr. 48 663.90. In der Bilanz für das Jahr 1990 würde nach wie vor ein Verlust von Fr. 26 691.70 auf Grund der Verrechnung dieses Jahresgewinns mit dem Verlustvortrag ausgewiesen werden, weshalb keine Liberierung von ungedecktem Aktienkapital durch die Gesellschaft vorgenommen worden sei. Die X AG erklärte gegenüber der ESTV am 28. September 1994, dass die Aktien der Gesellschaft seinerzeit zum tatsächlichen Wert gekauft wurden und kein Mantelhandel getätigt worden sei. Auch wenn der Wert der Aktien den vorhandenen Bankguthaben und Debitorenforderungen entsprochen hätte, so heisse dies nicht, dass die X AG inaktiv gewesen sei, da Debitorenforderungen aus Aktivitäten entstanden wären.

Am 25. November 1994 hielt die ESTV fest, dass die X AG die Geschäftstätigkeit im Jahr 1988 unter dem alten Aktionär D aufgegeben habe und am 30. August 1989 die Aktien der inaktiven Gesellschaft an B zum inneren Wert verkauft worden seien. Die X AG habe im Geschäftsjahr 1990 unter der Leitung des neuen Aktionärs einen Gewinn im Betrag von Fr. 48 663.90 erzielt und dieser Gewinn habe dem Aktionär dazu gedient, den anlässlich der Gründung (Mantelhandel) nicht liberierten Teil des Aktienkapitals im Betrag von Fr. 37 427.74 zu liberieren. Der bisherige Aktionär D habe die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft aufgegeben und hätte danach nicht die Auflösung der Gesellschaft vorgenommen, sondern die Aktien der in eine liquide Form gebrachten Gesellschaft veräussert. Mit Schreiben vom 22. Dezember 1994 machte die X AG geltend, diese Gesellschaft sei nie inaktiv gewesen, weshalb kein Mantelhandel vorliegen würde. Der Abschluss für das Jahr 1990 weise unter Berücksichtigung des Verlustvortrages von Fr. 78 355.60 bei einem operativen Gewinn von Fr. 48 663.90 immer noch einen Verlust von Fr. 26 691.70 aus und daher sei das Aktienkapital nicht einmal mehr voll gedeckt.

D. Mit förmlichem Entscheid vom 10. April 1995 stellte die ESTV fest, dass die X AG infolge des Handwechsels der Mehrheit der Aktien (Mantelhandel) sowie der Gratisliberierung von Aktienkapital Fr. 1500.- an Emissionsabgaben und Fr. 13 099.- an Verrechnungssteuern schulde. Der Betrag von Fr. 14 599.- sei unverzüglich zu entrichten, die Verrechnungssteuer sei auf den Begünstigten B zu überwälzen und ein Verzugszins von 6% sei geschuldet. Gegen diesen Entscheid erhob die X AG am 22. Mai 1995 Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheides vom 10. April 1995; die Gesellschaft sei weder faktisch noch wirtschaftlich liquidiert gewesen, sie habe ihre Tätigkeit ausschliesslich in Frankreich erbracht und diese Tätigkeit sei nie aufgegeben worden.

Mit Einspracheentscheid vom 13. März 1996 wies die ESTV die Einsprache der X AG ab und stellte fest, dass die Emissionsabgabe und die Verrechnungssteuer im obengenannten Umfang inklusive Verzugszins von 6% seit dem 24. Mai

1994 geschuldet seien. In den Erwägungen wird im wesentlichen festgehalten, dass sowohl die Abschlussbilanz per 31. Dezember 1988 als auch die Zwischenbilanz per 31. Juli 1989 nur noch liquide Aktivpositionen aufgewiesen hätten und die Gesellschaft über längere Zeit nicht mehr unternehmerisch tätig gewesen sei. In rechtlicher Hinsicht wurde dargelegt, dass es sich bei der gewählten Vorgehensweise tatsächlich um die Liquidation der Gesellschaft mit anschliessender Neugründung gehandelt habe und der Verlustvortrag zum Zeitpunkt des Mantelhandels mit dem Gewinn des Geschäftsjahres 1990 aufgefüllt worden sei, womit folglich an Stelle des neuen Aktionärs B die Gesellschaft das bei der Gründung (respektive beim Mantelhandel) nicht einbezahlte Aktienkapital aufgebracht hätte, was einer Gratisliberierung von Aktien entsprechen würde, die der Verrechnungssteuer von 35% unterliege. Hinsichtlich der Emissionsabgabe werde auf die vom Stempelrecht ausdrücklich erwähnten Rechtsfolgen verwiesen.

E. Gegen den Einspracheentscheid vom 13. März 1996 lässt die X AG durch ihren Verwaltungsrat B am 22. April 1996 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission führen. Sie beantragt sinngemäss die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheides der ESTV. Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 17. Juni 1996 auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der X AG.

Im Rahmen des durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission durchgeführten Instruktionsverfahrens wurde die X AG aufgefordert, die Entwicklung der Geschäftstätigkeit in den Jahren 1988, 1989 und 1990 detailliert zu dokumentieren und die Gründe für die Abschreibung der Warenvorräte und des Mobiliars auf Fr. 0.- in der Bilanz per 31. Dezember 1988 anzugeben. Mit Schreiben vom 14. November 1996 erteilte die X AG Auskünfte zu den gestellten Fragen, die ESTV nahm am 3. Dezember 1996 ihrerseits dazu Stellung.

Aus den Erwägungen:

1. Auf dem Gebiet der Emissionsabgabe und der Verrechnungssteuer unterliegen Einspracheentscheide, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die (neu eingesetzte) Eidgenössische Steuerrekurskommission (vgl. den revidierten Art. 39a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG], SR 641.10 und Art. 42a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG], SR 642.21 in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 1 der Verordnung vom 3. Februar 1993 über die vollständige Inkraftsetzung der Änderung des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, AS 1992 288 ff., 1993 877 f.). Die Eidgenössische Steuerrekurskommission ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021 in Verbindung mit Art. 39a StG und Art. 42a VStG). Der Einspracheentscheid vom

13. März 1996 wurde frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Das Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz.

2. Die X AG macht geltend, dass kein Mantelhandel im Sinne des Stempelsteuergesetzes vorliege und demnach die veranlagte Steuer (Emissionsabgabe) von 3% bzw. Fr. 1500.- 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 3% (ab 1. Januar 1996 2%). Der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt ist 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). 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, § 33 Rz. 11; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 52 S. 649; *Francis Cagianut / Ernst Höhn*, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 469; *Conrad Stockar*, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 1993, S. 16 Ziff. 3.11 sowie Fallbeispiele S. 53 f. und S. 92 f.). 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. *Conrad Stockar / Hans Peter Hochreutener*, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, in: Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Ziff. 3 zu Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG; ASA 62 S. 631 f.).

b. Im vorliegenden Fall kann der Jahresrechnung der X AG per 31. Dezember 1988 entnommen werden, dass sie in diesem Jahr noch aktiv war. Verschiedene Positionen der Erfolgsrechnung (z. B. Warenverkäufe, Provisionserträge, Löhne und Gehälter) weisen namhafte Beträge auf. Die Jahresrechnung der X AG per 31. Dezember 1989 enthält für die obengenannten Positionen keine oder nur geringe Beträge. Demgegenüber weist die Jahresrechnung per 31. Dezember 1990 in den einzelnen Positionen wiederum erhöhte Beträge auf, wobei die Position Honorarerträge erstmals zu verzeichnen ist. Im einzelnen sind bei ausgewählten Positionen folgende Veränderungen festzustellen:

Warenverkäufe Provisionserträge Honorarerträge Löhne und Gehälter

1988: Fr. 46 550.- Fr. 303 429.14 Fr. 0.- Fr. 111 219.18

1989: Fr. 0.- Fr. 0.- Fr. 0.- Fr. 7 226.10

1990: Fr. 82 953.15 Fr. 115 000.- Fr. 47 828.- Fr. 66 526.75

Die Erfolgsrechnung für das Jahr 1989 weist lediglich folgende Ertragspositionen auf (es wurden gemäss obenstehender Tabelle weder Erträge aus Warenverkäufen und Provisionen noch Honorarerträge erzielt):

Zinserträge Fr. 9.30

Kursdifferenzen Fr. 4 174.10 Fr. 4 183.40

Entwicklung ./ Fr. 663.95

Total Erträge Fr. 3 519.45

Auf der Aufwandseite sind für das Jahr 1989 lediglich Fr. 24 760.60 ausgewiesen. Der Aufwand im Geschäftsjahr 1988 betrug demgegenüber Fr. 326 331.21, im Geschäftsjahr 1990 Fr. 195 858.79. Der Aufwand des Jahres 1989 weist dabei ganz offensichtlich nur Positionen auf, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Gesellschaft entstanden sind (insbesondere VR-Honorare, Buchhaltung und Revision, Verwaltungsaufwand, diverse Spesen, geringe Beträge für Löhne, Gehälter und Sozialleistungen). Nach entsprechender Aufforderung durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission konnte oder wollte die X AG die Geschäftsentwicklung im massgebenden Zeitraum (Jahre 1988, 1989 und 1990) nicht detailliert (nach einzelnen Monaten) dokumentieren, obwohl der Verwaltungsrat B diese Funktion in den Jahren 1988 bis 1990 ununterbrochen ausgeübt hat.

c. Vor allem wurde die durch die X AG nach ihrem eigenen Vorbringen ausgeführte effektive Tätigkeit im Jahr 1989, dem Jahr des Handwechsels der Beteiligungsrechte, nicht belegt. Nach den Auskünften der X AG trat circa Ende August 1988 ein wichtiger Vertreter unter Mitnahme der von ihm vertretenen Firmen aus dem Dienst der Gesellschaft aus. Gleichzeitig soll nach den Angaben der X AG im für sie massgebenden Frankreich-Geschäft in den Jahren 1987-1989 die Konjunktur im Bereich Apparatebau (Atomindustrie, Beginn der Werftenkrise) völlig zusammengebrochen sein, wobei nach der Übernahme der Aktien durch B die Geschäftstätigkeit ab circa Mitte 1989 vorerst auf den Handel von und mit technischen Artikeln verlegt worden sei. Verkaufsabschlüsse wären jedoch erst 1990 getätigt worden, sodass diesbezügliche Erträge erst 1990 angefallen wären.

Diese Erläuterungen der X AG zum Geschäftsgang im Jahr 1989 überzeugen jedoch nicht. Wenn die X AG tatsächlich bereits im Rahmen einer geschäftlichen Neuorientierung im Jahr 1989 massgebliche Aktivitäten entfaltet hätte, hätte dies in verschiedenen Positionen der Erfolgsrechnung den entsprechenden Niederschlag finden müssen. Beispielsweise wurden für Werbung im Jahr 1989 lediglich Fr. 267.50 ausgewiesen (1988: nicht separat verzeichnet; 1990: Fr. 3152.45). Im Rahmen der Neuausrichtung der Geschäftstätigkeit wäre ein höherer Werbeaufwand zu erwarten gewesen, da erfahrungsgemäss neue Produkte zuerst einmal beworben werden müssen, um sie bekannt zu machen, bevor sich Verkaufserfolge einstellen. Der Aufwand für Telefon und Porti wird für das Jahr 1989 mit Fr. 595.60 angegeben (1988: Fr. 19 923.31; 1990: Fr. 3821.40). Gerade Kommunikationskosten sind ein wichtiger Indikator für tatsächlich entfaltete Tätigkeiten im Bereich des Verkaufs, wird doch der Kontakt mit Kunden und Interessenten im Verkauf von technischen Artikeln vielfach per Telefon/Telefax und per Post (z. B. durch Versand von Prospekten)

wahrgenommen. Im Jahr 1989 kann daher wegen des geringen finanziellen Aufwandes für diesen Posten kein umfangreicher Kontakt mit den Kunden per Telefon/Telefax oder per Post stattgefunden haben. Auch die Position Reisespesen weist für das Jahr 1989 nur einen geringen Betrag auf: Fr. 1277.70 (1988: Fr. 85 766.38; 1990: Fr. 8894.85). Da die Verkaufstätigkeit für technische Artikel erfahrungsgemäss vielfach die persönliche Anwesenheit des Vertreters bei Kunden und Interessenten (z. B. zur Präsentation des Produktes oder zur Einschulung des Personals) erfordert, ist im Jahr 1989 offensichtlich keine intensive Reisetätigkeit zu verzeichnen gewesen, was wiederum gegen eine dauernde Geschäftstätigkeit spricht.

Die X AG kann den geringen Umfang der angeführten Positionen in der Bilanz bzw. in der Erfolgsrechnung auch nicht damit rechtfertigen, dass die Geschäftstätigkeit zum grossen Teil bzw. sogar ausschliesslich in Frankreich ausgeübt worden wäre und wegen der in diesem Land im Vergleich zur Schweiz tieferen Kosten für Werbung, Personal, Kommunikation und Reisen eben entsprechend tiefere Auslagen zu verzeichnen gewesen wären. Selbst bei - grosszügiger - Berücksichtigung des Kaufkraftunterschieds für die genannten Auslagenkategorien in Frankreich bzw. in der Schweiz kann die X AG damit nicht den Nachweis erbringen, dass mit den angeführten Aufwendungen in Frankreich eine effektive Geschäftstätigkeit im Jahr 1989 aufrechterhalten worden ist.

Bei der Analyse der Strukturen von Bilanz und Erfolgsrechnung per 31. Dezember 1989 sowie dem Vergleich mit den entsprechenden Zahlen der Jahre 1988 und 1990 kommt die Eidgenössische Steuerrekurskommission zum Schluss, dass es sich bei der X AG im Jahr 1989 vor dem Verkauf der Beteiligungsrechte um eine inaktive Gesellschaft handelte und in diesem Zusammenhang eine dem Unternehmenszweck der Gesellschaft entsprechende Tätigkeit während längerer Zeit nicht mehr ausgeübt worden ist.

d. In der Bilanz per 31. Dezember 1987 wurden (neben diversen Kontokorrentguthaben und offenen Debitoren) unter den Aktiven die Posten «Warenvorräte» und «Mobiliar» im Betrag von Fr. 90 350.- bzw. Fr. 23 000.- ausgewiesen. Diese beiden Posten wurden in der Bilanz per 31. Dezember 1988 jeweils mit Fr. 0.- angesetzt. Die X AG erklärte diese Abschreibungen damit, dass das Warenlager aus sechs Geräten bestanden hätte, die sich als Fehlkonstruktion herausgestellt hätten und daher verschrottet und abgeschrieben worden wären. Vom Mobiliar hätte jener Vertreter, der gegen Ende August 1988 aus der Gesellschaft ausgetreten ist, etwa die Hälfte mitgenommen und der Rest sei bei der X AG in Frankreich verblieben. In der Bilanz per 31. Dezember 1989 scheinen die Posten Warenvorräte (Fr. 6 093.85) und Mobiliar (Fr. 1 800.-) neuerlich auf.

Die X AG legte zum Beweis für die behauptete Fehlkonstruktion der Geräte diverse Korrespondenz vor, die jedoch den Sachverhalt nicht weiter zu erhellen vermag. Namentlich werden beispielsweise keine Unterlagen über Kundenreklamationen oder technische Expertisen vorgelegt, welche die angebliche Fehlkonstruktion belegen können. Die vorgelegte Korrespondenz mit Kunden befasst sich im Gegenteil mit der Abwicklung von Bestellungen durch die X AG (z. B. Aufforderung an einen Kunden, den Betrag von FRF 66 000.- auf das Konto der Gesellschaft zu überweisen; Bestellung eines

Geräts durch einen weiteren Kunden für eine einmonatige Testphase; usw.). Was das weitere Mobiliar (ca. 50% des ursprünglichen Umfangs) anbelangt, bringt die X AG keine Erklärung für die vorgenommene Abschreibung auf Fr. 0.- vor. Auf jeden Fall ist für dieses Verfahren von Interesse und durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission festzustellen, dass die X AG per Ende 1988 ihrer Warenvorräte und ihres Mobiliars entleert wurde. Erst in der Bilanz per 31. Dezember 1989 sind für Warenvorräte bzw. für Mobiliar wiederum geringe Beträge eingesetzt, die ebenfalls darauf hinweisen, dass erst nach dem Handwechsel der Beteiligungsrechte offensichtlich kleinere Investitionen in diese beiden Positionen vorgenommen wurden.

Die X AG wies im übrigen in der Bilanz per 31. Dezember 1988 an Aktiven nur diverse Kontokorrentguthaben, offene Debitoren und ein Verrechnungssteuerguthaben auf. Die Bilanz per 31. Dezember 1989 weist neben den beiden obengenannten geringen Beträgen für Warenvorräte und Mobiliar ebenfalls nur diverse Kontokorrentguthaben, offene Debitoren und ein Verrechnungssteuerguthaben auf. Insgesamt war die X AG daher zum Zeitpunkt des Handwechsels der Beteiligungsrechte per 31. Juli 1989 in eine liquide Form gebracht worden. Zu diesem Zeitpunkt war, wie bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus der Struktur der Ertragsrechnung ersichtlich ist, der Betrieb der X AG eingestellt.

Als mit dem Kaufvertrag vom 30. August 1989 sämtliche Aktien der X AG von D an B verkauft wurden, gleichzeitig eine Statutenänderung (mit Namens-, Sitz- und Zweckänderung) vorgenommen wurde sowie Mutationen im Verwaltungsrat stattgefunden haben (von ursprünglich drei Verwaltungsräten der Beschwerdeführerin sind zwei Verwaltungsräte ersatzlos ausgeschieden), waren die Aktiven der Gesellschaft in eine liquide Form gebracht worden und die Gesellschaft selbst war zum damaligen Zeitpunkt inaktiv und löschungsreif. Aus dem Abschluss per 31. Dezember 1990 ist ersichtlich, dass die stillgelegte Gesellschaft erst im Jahr 1990 durch neue Aktivitäten reaktiviert wurde, was sich nicht nur in wesentlich höheren Umsätzen, sondern auch in einer geänderten Bilanzstruktur niedergeschlagen hat.

e. Die vorliegenden formellen und wirtschaftlichen Umstände entsprechen einem typischen Vorgehen bei einem Mantelhandel. Nachdem die in Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG genannten tatbestandlichen Voraussetzungen gegeben sind, ist die Stempelsteuerpflicht zu bejahen. Die Vorinstanz hat daher zu Recht die Stempelsteuerpflicht im Umfang von 3% bzw. Fr. 1500.- angenommen.

3. Die X AG vertritt weiter die Auffassung, dass auch keine Verrechnungssteuerpflicht gegeben sei.

a. Geldwerte Leistungen einer Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre unterliegen der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV], SR 642.211). Als geldwerte Leistung gilt dabei jene Leistung, die sich ausschliesslich oder vorwiegend aus dem Beteiligungsrecht erklären lässt und die nicht eine Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Als geldwerte Leistung gilt auch der bei einer Gesellschaftsliquidation erzielte Liquidationsüberschuss.

Es entspricht konstanter Rechtsprechung und Lehre, dass das Vorliegen einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung auch im Fall eines Mantelhandels angenommen wird (Höhn, a. a. O., S. 407 Rz. 11; Cagianut/Höhn, a. a. O., S. 470; *Walter Robert Pfund*, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 113 f. Rz. 3.48; Stockar, a. a. O., S. 92 f. Rz. 3). Der Mantelhandel wird steuerrechtlich wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt, wobei die zu diesem Tatbestand bestehende Rechtsprechung vom Bundesgericht verschiedentlich bestätigt wurde (ASA 55 S. 649 f. E. 2a, mit Hinweisen). Als steuerbarer Liquidationsüberschuss gilt demnach jener Betrag, den die Aktionäre beim Verkauf der Aktien über ihre Anteile am Grundkapital hinaus als Kaufpreis erhalten. Als Gratisliberierung ist demgegenüber anzusehen, wenn bei einer (Aktien-) Gesellschaft mit einem (zum Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien) bilanzierten Verlustvortrag die Gesellschaft durch das Ergebnis der Geschäftstätigkeit diesen Verlustvortrag ausgleicht (vgl. Stockar, a. a. O., S. 93; ASA 55 S. 649 f.).

b. Nachdem die Merkmale des Mantelhandels erfüllt sind (vgl. E. 2), gilt dies auch für die Verrechnungssteuer. Die Zwischenbilanz der X AG per 31. Juli 1989 weist ein Aktienkapital von Fr. 50 000.- und eine gesetzliche Reserve von Fr. 25 000.- auf. Der Verlust (inkl. Verlustvortrag) beträgt zu diesem Zeitpunkt Fr. 62 427.74. Wenn die gesetzliche Reserve vom Verlustvortrag in Abzug gebracht wird, ergibt sich zum Zeitpunkt des Mantelhandels ein effektiver Verlustvortrag von Fr. 37 427.74. Im Jahr 1990 erzielte die X AG einen Gewinn von Fr. 48 663.90. Mit diesem Gewinn füllte die X AG den anlässlich des Verkaufs der Beteiligungsrechte errechneten Verlustvortrag auf. Der Einwand der X AG, wonach ihre Geschäftsentwicklung (in den folgenden Jahren) wiederum Verluste ausgewiesen hätte, ist unbeachtlich; dies kann bei der Besteuerung der Gratisliberierung nicht berücksichtigt werden.

Beim vorliegenden Mantelhandel musste der neue Aktionär B nicht wie bei der Neugründung einer Aktiengesellschaft das Aktienkapital (Fr. 50 000.-) selbst aufbringen. An der Stelle des neuen Aktionärs B hat die X AG durch das Ergebnis des entsprechend positiv verlaufenen Geschäftsjahres 1990 das nicht einbezahlte Aktienkapital aufgebracht. Dieser Vorgang ist als Gratisliberierung anzusehen und unterliegt folglich der Verrechnungssteuer von 35%. Im übrigen ist noch anzumerken, dass die am Kaufvertrag vom 30. August 1989 betreffend die Aktien der X AG beteiligten Parteien bei der Festsetzung des Kaufpreises offensichtlich von einem «Wert» der Gesellschaft ausgegangen sind, der ziemlich genau dem zu liberierenden Aktienkapital bei der Neugründung einer Aktiengesellschaft (mit voll einbezahltem Aktienkapital) entspricht. Der Kaufpreis wurde mit Fr. 12 000.- festgesetzt, dem ein effektiver Verlust der Gesellschaft zum Zeitpunkt der Handänderung der Beteiligungsrechte von Fr. 37 427.74 gegenüberstand; der Differenzbetrag zwischen dem Kaufpreis und dem «Übernahmeverlust» beträgt Fr. 49 427.74 und entspricht in etwa der Summe des zu liberierenden Aktienkapitals bei der Neugründung einer Aktiengesellschaft (zum damaligen Zeitpunkt). Auch

dies ist ein zusätzliches Indiz für einen Mantelhandel, wurden doch die Aktien der Gesellschaft zu einem Preis verkauft, der in entsprechender Relation zum Verlustvortrag und zum Aktienkapital der Gesellschaft steht.

c. Die Vorinstanz hat daher zu Recht eine Steuerpflicht auch mit Bezug auf die Verrechnungssteuer angenommen. Die Ermittlung des massgebenden Steuerbetrages wurde korrekt vorgenommen. Vom effektiven Verlustvortrag von Fr. 37 427.74, der durch die Gesellschaft in der Folge aufgefüllt wurde, wurde die Verrechnungssteuer von 35% bzw. Fr. 13 099.- berechnet.

5. Auch die Berechnung des Verzugszinses (Fälligkeit, Zinssatz) für die Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer gibt zu keinen Beanstandungen Anlass. Die X AG wurde mit Schreiben vom 24. Mai 1994 rechtsgültig für den gesamten offenen Betrag gemahnt, nachdem ihr in der Abgaberechnung vom 29. März 1994 der Totalbetrag rechtsgenüglich eröffnet worden war. Nachdem die X AG dieser Mahnung nicht nachgekommen ist, ist der Verzugszins zu bezahlen.

Die Überwälzung der Verrechnungssteuer auf B als Begünstigten wurde ebenfalls zutreffend vorgenommen.

JAAC 61.94 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. April 1997

In	Verwaltungspraxis der Bundesbehörden
Dans	Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération
In	Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione
Jahr	1997
Année	
Anno	
Band	61
Volume	
Volume	
Seite	---
Page	
Pagina	
Ref. No	150 003 671

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.