



Abteilung I
A-7094/2008
{T 0/2}

Urteil vom 7. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X. _____ AG in Liquidation, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Emissionsabgabe.

Sachverhalt:**A.**

A.a Die X._____ AG in Liquidation, ... (hienach: Gesellschaft, X._____ oder Beschwerdeführerin), bezweckt u.a. den Erwerb, das Halten und Veräussern von Beteiligungen. Sie wurde im Jahre 1970 unter der Firma Y._____, ..., gegründet. Im Jahre 2003 wurde sie in Z._____ (Schweiz) AG (kurz: Z._____) umfirmiert. Im Februar 2006 wurde die aktive Geschäftstätigkeit der Z._____, welche ihrer Gruppe als Akquisitionsgesellschaft diente, eingestellt und die von ihr gehaltenen Beteiligungen innerhalb der Gruppe veräussert. Dadurch resultierte ein Netto-Kapitalgewinn von rund 234 Mio. Franken. Mit Schreiben (sog. "Ruling") vom 1. November 2006 an die Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) liess die Z._____ bzw. deren Aktionärin, die W._____ SA, ... (hiernach: W._____, Verkäuferin oder Aktionärin), bzw. die Käuferin ausführen, ein Ex-Coupon-Verkauf der Z._____ an einen unabhängigen Dritten sei geplant. Dieser Verkauf sei kein Mantelhandel im Sinn von Art. 5 Abs. 2 Bst. b des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10), da die Gesellschaft nach der Übernahme keine neue Geschäftstätigkeit aufnehmen werde, sondern durch den übernehmenden unabhängigen Dritten liquidiert werde. Im Anschluss an eine bzw. anlässlich einer Besprechung vom 5. Dezember 2006 hielt die ESTV schriftlich fest, sie qualifiziere den Handwechsel der Beteiligungsrechte der Z._____ als steuerbaren Mantelhandel.

A.b Gemäss Aktienkaufvertrag vom 15. Dezember 2006 verkaufte die W._____ sämtliche Aktien der Gesellschaft an die V._____ AG, ... (hiernach: V._____ oder Käuferin) zum Preis von Fr. 123'912.--. Der Verkauf wurde am selben Tag Zug um Zug vollzogen. Nutzen und Gefahr an den Aktien gingen per Vollzugsdatum auf die Käuferin über. Es wurde vereinbart, dass der Gewinnanspruch 2006 noch der Verkäuferin zustehe und auf der Basis der Vollzugstagsbilanz der Gesellschaft vom 15. Dezember 2006 Fr. 227'719'611.-- betrage.

A.c Mit Statutenänderung vom 18. Dezember 2006 und Handelsregistereintrag vom 19. Januar 2007 wurde die Gesellschaft in X._____ AG umfirmiert und die Firmenadresse aufgrund des Domizilwechsels angepasst. Gleichzeitig erfolgte auch der Revisionsstellen- bzw. Verwaltungsratswechsel (Eintrag im Handelsregister am 25. Januar 2007). Gemäss Meldungen der Gesellschaft auf den Formularen 102 (Deklaration der Verrechnungssteuer; act. 6) und 108 (Meldung statt

Entrichtung der schweizerischen Verrechnungssteuer; bf. Beilagen Nr. 4) der ESTV, datiert vom 3. Januar 2007, wurde infolge des am 31. Dezember 2006 endenden Geschäftsjahres, mit Fälligkeit der Leistung am 11. Dezember 2006, eine ausserordentliche Dividende von Fr. 30'206'745.-- an die W._____ ausgeschüttet. Mittels der Formulare 102 und 108 der ESTV (bf. Beilagen Nr. 11), datiert vom 19. Februar 2007, erstattete die Gesellschaft Meldung der Verrechnungssteuer auf einer ausserordentlichen Dividende im Betrag von Fr. 227'719'611.--, ausgeschüttet an die W._____, wobei sie als Fälligkeitsdatum den 11. Dezember 2006 angab. Am 15. Januar 2007 (Valuta 17. Januar 2007) bezahlte die Gesellschaft unter Vorbehalt einen Emissionsabgabebetrag von Fr. 2'301'449.--. Sie ersuchte mit Schreiben vom 16. Januar 2007 an die ESTV um den Erlass einer einsprachefähigen Verfügung. Im Juni 2007 wurde die X._____ in Liquidation versetzt. Als Liquidator wurde der bisherige Verwaltungsratspräsident ins Handelsregister eingetragen.

B.

Mit Entscheid vom 23. April 2007 erkannte die ESTV, dass die Gesellschaft eine Emissionsabgabe von Fr. 2'268'762.-- aus dem als Mantelhandel qualifizierten Beteiligungsverkauf vom 15. Dezember 2006 an die V._____ schulde. Die unter Vorbehalt am 15. Januar 2007 beglichene Emissionsabgabe werde deshalb im Umfang des zu viel überwiesenen Betrages von Fr. 32'687.-- an die Gesellschaft zurückbezahlt. Die Emissionsabgabe, d.h. 1% auf dem Reinvermögen der Gesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien der Gesellschaft an die V._____, wurde gestützt auf die Bilanz der Gesellschaft per 15. Dezember 2006 wie folgt berechnet:

Aktienkapital	Fr. 103'260.--
Gesetzliche Reserven	Fr. 20'652.--
Gewinnvortrag	Fr. 227'719'611.--
Tax Provision (Emissionsabgabe anlässlich des Mantelhandels)	<u>Fr. 2'301'449.--</u>
	Fr. 230'144'972.--
abzüglich Freigrenze (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG)	<u>Fr. 1'000'000.--</u>
	Fr. 229'144'972.--

Steuerbarer Betrag nach Abzug der Emissionsabgabe

Fr. 229'144'972.-- x 100%

101%

gerundet Fr. 226'876'200.--

davon 1% Emissionsabgabe = Fr. 2'268'762.--

C.

Mit Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2008 wies die ESTV die Einsprache der Gesellschaft vom 24. Mai 2007 ab und bestätigte, dass diese die Emissionsabgabe von Fr. 2'268'762.-- schulde und dieser Betrag somit zu Recht überwiesen worden sei. Sie erwog im Wesentlichen, der Mantelhandel werde umschrieben als Handwechsel der Mehrheit der Aktien an einer inländischen Gesellschaft, die zwar wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sei, die aber dann nicht aufgelöst, sondern veräussert werde. Entscheidend für den Mantelhandel seien nicht die Absichten der Käufer der Aktien, sondern die Vorkehren der Gesellschaft, respektive des Hauptaktionärs vor dem Verkauf. Ein Mantelhandel sei stets zu bejahen, wenn die bisherigen Aktionäre die Aktiven in liquide Form gebracht hätten, hienach aber nicht zur Auflösung der Gesellschaft schreiten würden, sondern die Aktien der wirtschaftlich liquidierten Gesellschaft veräussern. Typischerweise – aber nicht zwingend – folgten dem Verkauf eines Aktienmantels Änderung von Zweck und Firma der Gesellschaft, eine Auswechslung des Verwaltungsrates und die Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit. Entscheidend zur Beurteilung, ob ein Mantelhandel vorliege, seien die objektiven Umstände, die aus wirtschaftlicher Sicht zu würdigen seien. Welche Absichten die Organe der Gesellschaft hegten, sei dabei nicht von Belang. Vorliegend seien gestützt auf den Aktienkaufvertrag vom 15. Dezember 2006 die Mehrheit der Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, die ab November 2006 unbestritten massen ausgehöhlt und deren Liquidation vorbereitet wurde, von der W._____ auf die V._____ übergegangen. Diese Übertragung bilde deshalb Gegenstand der Emissionsabgabe. Die von den Beteiligten mit dem Mantelhandel bezweckten Vorgänge seien nicht von Belang. Die bei einem Mantelhandel geschuldete Emissionsabgabe berechne sich vom gesamten Reinvermögen, mindestens aber vom Nennwert aller bestehenden Beteiligungsrechte der Gesellschaft im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabeforderung. Würde die sog. "Tax Provision" als Fremdkapital ertragsmindernd berücksichtigt, wie von der Gesellschaft verlangt, käme dies einer zweimaligen Berücksichtigung der Emissionsabgabe gleich. Die Emissionsabgabe könne zwar auf die zu erwartende Ausgabe aufgerechnet werden, doch nur einmal und dies vor allem erst nach Ermittlung des Reinvermögens.

D.

Mit Eingabe vom 7. November 2008 liess die Gesellschaft Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht einreichen und unter Kosten- und Ent-

schädigungsfolge beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Oktober 2008 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Verkauf der Aktien der X._____ nicht als Mantelhandel zu qualifizieren und deshalb keine Emissionsabgabe geschuldet sei. Die unter Vorbehalt bezahlte Emissionsabgabe im Betrag von Fr. 2'268'762.-- sei zuzüglich Zins zu 5% zurückzubezahlen. Eventualiter beantragte die Gesellschaft, es sei festzustellen, dass ihr Reinvermögen per 15. Dezember 2007 (recte: 2006) Fr. 123'912.-- betrage.

Die Beschwerdeführerin begründete ihre Anträge im Wesentlichen damit, es liege kein Mantelhandel vor, weil die Gesellschaft nach der Übernahme durch einen Dritten keine neue Geschäftstätigkeit aufgenommen habe, sondern durch den übernehmenden unabhängigen Dritten liquidiert worden sei. Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG sei eine spezifische Norm gegen eine Vorgehensweise, die eine Steuerumgehung im Bereich der Emissionsabgabe bei der Neugründung einer Gesellschaft entspreche. Es handle sich um einen legiferierten Steuerumgehungstatbestand und folglich um eine Norm mit wirtschaftlichem Hintergrund. Dementsprechend habe zwingend eine wirtschaftliche Betrachtungsweise stattzufinden. Diese Auslegung von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG entspreche nach herrschender Lehre dem Willen des Gesetzgebers, sei gerichtlich bestätigt worden und entspreche der Praxis der ESTV. Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG komme somit nur zur Anwendung, wenn durch Erfüllung der zwei Tatbestandselemente "Handwechsel der Mehrheit der Aktien" und "wirtschaftliche liquidierte Gesellschaft" eine Neugründung einer Gesellschaft vorliege, worauf die Emissionsabgabe geschuldet sei. Im vorliegenden Fall sei der Normzweck von Art. 5 Abs. 1 Bst. b StG gerade nicht erfüllt, denn die Übertragung der Aktien der Gesellschaft sei zwecks Fortführung der Liquidation der Gesellschaft erfolgt. Eine emissionsabgaberechtliche Neugründung habe nicht stattgefunden, womit eine Steuerersparnis ausgeschlossen sei. Gestützt auf Art. 27 Abs. 1 StG sei der wirkliche Rechtsvorgang bei der Anwendung von Art. 5 Abs. 1 Bst. b StG zu berücksichtigen. Damit stehe fest, dass der Normzweck der zuletzt genannten Bestimmung, nämlich die Erfassung eines verkappten Neugründungsvorgangs bzw. einer verkappten Eigenkapitalisierung, nicht vorliege.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 9. Januar 2009 schloss die Vorinstanz auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde und bestätigte ihre bisherigen Ausführungen.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidungsrelevant – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – mit der nachfolgend in E. 1.2 gemachten Einschränkung – einzutreten. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13, 114 V 203; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. schon RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Die Beschwerdeführerin beantragt u.a., es sei festzustellen, dass der Verkauf ihrer Aktien nicht als Mantelhandel zu qualifizieren und keine Emissionsabgabe geschuldet sei. Weiter beantragt sie eventualiter, "sofern ein Mantelhandel vorliegen sollte, sei festzustellen, dass das Reinvermögen der X._____ per 15. Dezember 2007" (recte: 2006) Fr. 123'912.-- betragen habe. Es kann jedoch bereits anhand des Leistungsbegehrens der Beschwerdeführerin entschieden werden, ob die beanstandete Steuerforderung zu Recht besteht, was das Fest-

stellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 1.3). Somit fallen die verlangten Feststellungen nicht unter Art. 25 Abs. 1 VwVG, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

2.

2.1 Die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften unterliegt nach Art. 5 Abs. 1 StG der Emissionsabgabe. Die Stempelabgabe ist eine Kapitalverkehrssteuer, die an bestimmte, im Gesetz umschriebene Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpft. Für ihre Festsetzung ist der wirkliche Inhalt der Urkunden oder Rechtsvorgänge massgebend. Dem formalen Charakter dieser Steuer entspricht, dass für die Abgabepflicht die rechtliche Gestaltung eines Geschäfts entscheidend ist und nicht der von den Beteiligten verfolgte wirtschaftliche Zweck. Die Verwaltung darf sich deshalb grundsätzlich nicht von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise leiten lassen. Eine Ausnahme gilt dort, wo das Gesetz selber wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen verwendet, insbesondere im Zusammenhang mit Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG, d.h. bei der Umschreibung des sog. Mantelhandels (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. Februar 1996, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 65 S. 666 E. 3a mit Hinweisen). Gemäss dieser Vorschrift ist der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinn von Art. 5 Abs. 1 StG der Handwechsel der Mehrheit der Aktien einer inländischen Gesellschaft gleichgestellt, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist. Mit der Gleichstellung soll verhindert werden, dass die Aktien stillgelegter Gesellschaften bei Inbetriebnahme einer Gesellschaft mit verändertem Gesellschaftszweck verwendet werden, ohne dass die bei einer Neugründung anfallende Emissionsabgabe entrichtet wird. Der Verkauf eines Aktienmantels ist somit der Emissionsabgabe unterworfen (vgl. dazu schon Urteil des Bundesgerichts vom 5. Mai 1993, veröffentlicht in ASA 62 S. 628 E. 2b mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4).

2.1.1 Unter einem solchen Mantelhandel verstehen Lehre und Praxis die Veräusserung von Beteiligungen an Gesellschaften, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sind, wobei sie zum einen ihren Geschäftsbetrieb eingestellt, zum andern aber – ohne

formell gefassten und im Handelsregister eingetragenen Auflösungsbeschluss – ihre Aktiven liquidiert haben. Auch eine Aktiengesellschaft, die auf der Aktivseite der Bilanz noch gewisse Werte ausweist, kann im Sinn dieser Bestimmung "wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht" worden sein. Nach erfolgtem Mantelerwerb werden regelmässig Zweck und Firma der Gesellschaft geändert und wird der Verwaltungsrat ausgewechselt. Den Liquidationsüberschuss zahlt die Gesellschaft beim Mantelhandel zwar nicht aus; er verbleibt ihr vielmehr in Form liquider Mittel. Er wird aber durch den übernehmenden dem abtretenden Aktionär als Preis für die erworbenen Aktien ausbezahlt, soweit dieser den Anteil am einbezahlten Grundkapital übersteigt. Der entsprechende Teil des Kaufpreises wird in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise" als Liquidationsgewinn der Verrechnungssteuer unterstellt (Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 5. Februar 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 666 E. 2a u. 3c, vom 5. Mai 1993, veröffentlicht in ASA 62 S. 628 E. 2b, vom 24. Februar 1984, veröffentlicht in ASA 52 S. 649 E. 1 u. 2; siehe ferner betreffend die Verrechnungssteuer: Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1986, veröffentlicht in ASA 55 S. 646 E. 2a, je mit Hinweisen; siehe auch Urteil des Bundesgerichts vom 26. August 2008, veröffentlicht in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2008 II 247 E. 5.1).

2.1.2 Gemäss einhelliger Lehre und Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen für das Vorliegen eines Mantelhandels zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein. Als erstes muss ein Handwechsel der Mehrheit der Aktien, Stammanteilen oder Genossenschaftsanteile an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft vorliegen. Die zweite Voraussetzung besteht darin, dass die betroffene Gesellschaft oder Genossenschaft wirtschaftlich liquidiert wurde oder ihre Aktiven in liquide Form gebracht worden sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des Bundesgerichts vom 5. Februar 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 666 E. 2a u. 3c, vom 5. Mai 1993, veröffentlicht in ASA 62 S. 628 E. 2b; THOMAS JAUSSI/ROLAND SCHWEIGHAUSER/MARKUS PFIRTER, *Die eidg. Stempelabgaben*, Muri/Bern 2007, S. 33; JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME FIGUET, in: Oberson/Hinny [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben*, Zürich etc. 2006, N 50 zu Art. 5 StG; MARCO DUSS/JULIA VON AH/ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, Band

II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben, Basel 2006, N 77 zu Art. 5 StG; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl., Therwil/Basel 2006, S. 41; vgl. ferner Botschaft des Bundesrates vom 25. Oktober 1972 an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben, BBI 1972 II 1278 ff, 1290 [hiernach: Botschaft Stempelabgaben]). Diese beiden kumulativen Bedingungen gehen klar aus Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG hervor.

2.2 Es trifft zwar zu, dass der Gesetzgeber den Mantelhandel in der Absicht steuerbar erklärte, um Umgehungen der Emissionsabgabe zu verhindern (Botschaft des Bundesrates vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBI 1983 II 745, S. 944 f.; Botschaft Stempelabgaben, S. 1290). Dieser Normzweck wird auch in der Rechtsprechung des Bundesgerichts erwähnt (vgl. E. 2.1 hievon und das dort zitierte Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 5. Mai 1993, veröffentlicht in ASA 62 S. 628 E. 2b). Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass die Anwendung von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG das Vorliegen einer Absicht der Steuerumgehung voraussetze. Bereits in seiner Rechtsprechung zum alten Stempelsteuergesetz (Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben [aStG BS 6 101]), das in Art. 21 Abs. 2 (in der Fassung vom 22. Dezember 1917) eine Bestimmung zum Mantelhandel enthielt, hat das Bundesgericht in diesem Sinn argumentiert. Damals hielt es fest, die Absicht, Steuern zu umgehen, sei nach dem Wortlaut und Sinn von Art. 21 aStG nicht Voraussetzung der Abgabepflicht (BGE 90 I 151 E. I.1; Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 1949, veröffentlicht in ASA 19 S. 355 E. 1). Die Anwendung von Art. 21 Abs. 2 aStG unterliege keiner solchen Bedingung ("Il est enfin sans importance que la recourante n'ait pas eu l'intention d'éviter le paiement du timbre d'émission; l'application de l'art. 21 al. 2 LT n'est pas subordonnée à cette condition" [BGE 80 I 30 E. 2 S. 33]). Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG bezieht sich ebensowenig auf den Rechtsmissbrauch wie Art. 21 Abs. 2 aStG. Die Bestimmung bezweckt die Verhinderung von Steuerumgehungen. Indessen ist die Absicht der Steuerumgehung nicht Voraussetzung der Abgabepflicht. Es genügt, dass der in Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG umschriebene Tatbestand erfüllt ist (vgl. zum alten Stempelsteuergesetz: Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 1949, veröffentlicht in ASA 19 S. 355 E. 1). Somit ist festzuhalten, dass die Besteuerung als Mantelhandel keinen Nachweis voraussetzt, dass die Absicht besteht, mit dem Handwechsel der

Mehrheit der Aktien einer Gesellschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist, eine Besteuerung zu umgehen (ECKERT/PIGUET, a.a.O., N 53 zu Art. 5 StG). Ob aufgrund der Verobjektivierung eines Missbrauchstatbestandes geschlossen werden kann, Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG unterliege nicht dem Vorbehalt der Steuerumgehung, wie dies in der Lehre z.T. postuliert wird (DUSS/VON AH/SIEBER, a.a.O., N 83 zu Art. 5 StG; a.M. ECKERT/PIGUET, a.a.O., N 53 zu Art. 5 StG), braucht nicht entschieden zu werden.

2.3 Für die Belange der Stempelabgabe ist der Mantelhandel der Neugründung einer Gesellschaft oder Genossenschaft gleichgestellt. Zu entrichten ist somit die Emissionsabgabe, wie sie bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG anfällt (DUSS/VON AH/SIEBER, a.a.O., N 102 zu Art. 5 StG; ECKERT/PIGUET, a.a.O., N 71 zu Art. 5 StG). Dementsprechend bestimmt Art. 8 Abs. 1 Bst. c StG, dass Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe das gesamte Reinvermögen bildet, das sich im Zeitpunkt des Handwechsels in der Gesellschaft oder Genossenschaft befindet, mindestens aber der Nennwert aller bestehenden Beteiligungsrechte. Dabei kann der Freibetrag von 1 Million Franken gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG beansprucht werden. Nur auf dem darüber liegenden Betrag wird die Emissionsabgabe von 1% erhoben (DUSS/VON AH/SIEBER, a.a.O., N 102 zu Art. 5 StG sowie N 30 zu Art. 8 StG; ECKERT/PIGUET, a.a.O., N 71 zu Art. 5 StG; MAJA BAUER-BALMELLI/HANS-PETER HOCHREUTENER/MARKUS KÜPFER [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 1, Basel [Loseblattwerk], letzter Nachtrag [hiernach: Praxis], Nr. 5 zu Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG; STOCKAR, a.a.O., S. 47).

2.4 Das Reinvermögen der Gesellschaft oder Genossenschaft, welches primäre Berechnungsgrundlage bildet, entspricht dem Eigenkapital. Es besteht in der Differenz zwischen Aktiven und den Verbindlichkeiten (DUSS/VON AH/SIEBER, a.a.O., N 27 zu Art. 8 StG). Übersteigt das so ermittelte Reinvermögen der Gesellschaft oder Genossenschaft den Nennwert aller Beteiligungsrechte, kommt die Praxis zur Überpari-Emission zur Anwendung (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 22. Februar 2000, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.79 E. 6a; Duss/von Ah/Sieber, a.a.O., N 28 zu Art. 8 StG).

3.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gesellschaft im Hinblick auf den Verkauf ihrer Aktien vom 15. Dezember 2006 in liquide Form gebracht worden ist. Unumstritten ist weiter, dass am 15. Dezember 2006 eine Handänderung stattgefunden hat. Streitig ist einzig und allein, ob aufgrund der Gleichstellung des Mantelhandels mit der Begründung von Beteiligungsrechten – womit, wie soeben gesehen (vgl. E. 2.1.2 hierauf), verhindert werden soll, dass die Aktien stillgelegter Gesellschaften bei Inbetriebnahme einer Gesellschaft mit verändertem Gesellschaftszweck verwendet werden, ohne dass die bei einer Neugründung anfallende Emissionsabgabe entrichtet werden muss – ein zusätzliches Kriterium, nämlich jenes (der Absicht) der Steuerumgebung, erfüllt sein muss.

3.1 Die beiden erwähnten kumulativen Bedingungen (siehe dazu E. 2.1.2 und 2.2 hierauf) waren vorliegend unbestrittenermassen erfüllt. Weitere Voraussetzungen sind von Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG nicht gefordert. Der am 15. Dezember 2006 vollzogene Verkauf der gesamten Aktien der in liquide Form gebrachten Gesellschaft unterliegt somit als Mantelhandel der Emissionsabgabe. Die dagegen vorgebrachte Argumente der Beschwerdeführerin dringen nicht durch: Es mag zwar sein, dass gemäss Praxis der ESTV zu Art. 5 Abs. 1 StG, auf Zuschüssen zwecks Sanierung an zu liquidierenden Gesellschaften die Emissionsabgabe nicht erhoben wird und die ESTV somit diesbezüglich u.U. eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anwendet. Aus dieser Praxis, die indes nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, kann die Beschwerdeführerin aber nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie oben dargelegt (E. 2.1), verwendet das Gesetz selber in Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG wirtschaftlich geprägte Begriffe und Umschreibungen. Auch wenn betreffend den Mantelhandel eine wirtschaftliche Betrachtungsweise erfolgt, bedeutet das nicht, dass bei einem Mantelhandel zwecks Fortführung der Liquidation Art. 5 Abs. 2 StG "wirtschaftlich" so ausgelegt werden muss, dass die Emissionsabgabe nicht erhoben werden darf. Wäre eine solche wirtschaftliche Betrachtungsweise "im weiteren Sinn" anwendbar, so gäbe es keinen Grund, den Mantelhandel im Gruppenverhältnis der Emissionsabgabe zu unterwerfen (BAUER-BALMELLI/HOCHREUTENER/KÜPFER [Hrsg.], Praxis, Nr. 1, 3, 25 und 27 zu Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG).

3.2 Die ESTV hat auf die Bilanz der Beschwerdeführerin per 15. Dezember 2006 abgestellt. Wie oben dargelegt (siehe Sachver-

halt B) hat die ESTV die Emissionsabgabe auf dem Aktienkapital (Fr. 103'260.--), den gesetzlichen Reserven (Fr. 20'652.--), dem Gewinnvortrag (Fr. 227'719'611.--) und der "Tax Provision" (Emissionsabgabe anlässlich des Mantelhandels) (Fr. 2'301'449.--) berechnet. Die Beschwerdeführerin ist jedoch der Ansicht, da ein Mantelhandel einer Neugründung gleichgestellt sei, müsse als Basis für die Berechnung der Emissionsabgabe der Betrag, welcher der Gesellschaft zuflüsse, dienen (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG). Bei der Festlegung der Berechnungsbasis müsse auf wirtschaftliche Umstände Rücksicht genommen werden. Durch den Ex-Coupon-Verkauf der Gesellschaft stehe das Nutzungsrecht am laufenden Gewinnvortrag bis zum Verkaufszeitpunkt der ursprünglichen Aktionärin zu. Dies sei denn auch von der ESTV schriftlich bestätigt worden. Da die V._____ als neue Aktionärin der Gesellschaft keinen Anspruch auf den Gewinnvortrag für die Periode vom 1. Januar bis 15. Dezember 2006 gehabt habe, sondern einzig auf das nominelle Aktienkapital und die gesetzlichen Reserven, was auch dem bezahlten Kaufpreis entspreche, sei das Reinvermögen der Gesellschaft per 15. Dezember 2006 identisch mit dem Kaufpreis, welcher die V._____ bezahlt hatte. Somit sei aufgrund des Abzugs der Freigrenze von Fr. 1'000'000.-- keine Emissionsabgabe geschuldet. Ferner sei die Vorinstanz in ihrer Argumentation inkonsistent, indem sie die als Fremdkapital ausgewiesene "Tax Provision" in Eigenkapital umqualifiziere und somit eine wirtschaftliche und nicht eine formelle Betrachtung einnehme. Die ESTV habe im Übrigen in ihrer Praxis nie zinslose Darlehen in Eigenkapital umqualifiziert und darauf die Emissionsabgabe berechnet.

3.3 Diese Argumentation der Beschwerdeführerin kann nicht gehört werden. Gemäss der vorliegenden Bilanz per 15. Dezember 2006 betrug der Gewinnvortrag Fr. 227'719'611.--. Gestützt auf Ziffer 7.1.1 des Aktienkaufvertrages vom 15. Dezember 2006 (bf. Beilage Nr. 5) verpflichtete sich denn auch die V._____, d.h. die Käuferin, diesen Betrag (abzüglich Überweisungskosten von Fr. 31.--) der Verkäuferin, d.h. der W._____, "als Gegenwert für deren Gewinnanspruch per Vollzugstermin bzw. anteilig zustehenden Dividendenertrag" zu leisten. Wirtschaftlich wie auch zivilrechtlich betrachtet, war der strittige Gewinnvortrag per 15. Dezember 2006 damit Teil des Reinvermögens der Gesellschaft. Daran ändert die eben genannte Verpflichtung der Käuferin nichts. Eine zukünftige Ausschüttung, über die sich vorliegend die beiden Parteien geeinigt haben, kann nicht schon im Zeitpunkt des Handwechsels der betroffenen Gesellschaft steuermindernd

berücksichtigt werden. Das Reinvermögen der Gesellschaft im Zeitpunkt des Handwechsels umfasste somit auch den Gewinnvortrag im Betrag von Fr. 227'719'611.--. Im Weiteren betrafen die von der Beschwerdeführerin zitierten Urteile des Bundesgerichts die Emissionsabgabe nach Art. 8 StG auf dem Agio, das eine Aktiengesellschaft bei der Platzierung der von ihr geschaffenen Vorratsaktien bei den wahren Aktionären ("véritables actionnaires") realisiert hat (Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 1998, veröffentlicht in ASA 67 S. 748 E. 4) bzw. die Emissionsabgabe auf Aktien im Falle der Umwandlung von Obligationen in Aktien (Wandelanleihen) (Urteil des Bundesgerichts vom 22. Dezember 1982, veröffentlicht in ASA 52 S. 158). Aus den erwähnten Urteilen kann die Beschwerdeführerin somit nichts zu ihren Gunsten ableiten, ging es doch darin nicht um die Emissionsabgabe bei Mantelhändeln.

Was die "Tax Provision" im Betrag von Fr. 2'301'449.-- betrifft, hat die ESTV im Wesentlichen ausgeführt, dass wenn die "Tax Provision" als Fremdkapital ertragsmindernd berücksichtigt würde, dies einer zweimaligen Berücksichtigung der Emissionsabgabe gleichkäme. In der Tat hat die Vorinstanz bei der Berechnung des Reinvermögens die zu bezahlende Emissionsabgabe berücksichtigt, indem sie das steuerbare Reinvermögen, nach Aufrechnung der "Tax Provision" und Abzug der Freigrenze von Fr. 1'000'000.-- durch 101% geteilt und danach mit 100% multipliziert hat (siehe Sachverhalt B). Somit wurde bei der Festlegung des steuerbaren Betrags die zu bezahlende Emissionsabgabe von 1% berücksichtigt, d.h. abgezogen. Das Reinvermögen der Gesellschaft wurde korrekt berechnet. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die ESTV habe in ihrer Praxis nie zinslose Darlehen in Eigenkapital umqualifiziert und die Emissionsabgabe eingefordert, ist ohnehin sachfremd, denn es betrifft nicht die (emissionsabgabe-)rechtliche Anerkennung von Rückstellungen.

4.

4.1 Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2).

4.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 16'000.-- festgesetzt und mit dem geleisteten

Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 16'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh

Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: