

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. Januar 2005 in Sachen X. Holding AG [SRK 2003-181])

Umsatzabgabe. Effektenhändler. Massgeblichkeit des ursprünglich vertraglich vereinbarten Entgelts. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Untersuchungsmaxime. Beweislastregeln.

Art. 15, Art. 16 StG.

- Erhebung der Stempelabgabe bei der entgeltlichen Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effektenhändler ist (E. 2a).
- Verhältnis zwischen Untersuchungsmaxime und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Steuerveranlagungsverfahren (E. 2b).
- Das vertraglich vereinbarte Entgelt ist für die Berechnung der Umsatzabgabe massgeblich und die Steuer auf diesem Entgelt ist von einer Effektenhändlerin auch dann zu erheben, wenn die Vertragsparteien zu einem späteren Zeitpunkt eine neue - abweichende - Vereinbarung treffen (E. 3).

Droit de timbre de négociation. Commerçant de titres. Caractère déterminant de la contre-prestation convenue contractuellement à l'origine. Devoir de collaboration de l'assujéti. Maxime inquisitoriale. Règles en matière de fardeau de la preuve.

Art. 15, art. 16 LT.

- Prélèvement du droit de timbre en cas de transfert à titre onéreux de la propriété de documents soumis à l'impôt, dans la mesure où les parties au contrat ou l'un des intermédiaires est un commerçant de titres suisse (consid. 2a).
- Relation entre la maxime inquisitoriale et le devoir de collaboration de l'assujéti dans la procédure de fixation de l'impôt (consid. 2b).
- La contre-prestation convenue contractuellement est déterminante pour le calcul du droit de négociation et l'impôt doit être également prélevé sur cette contre-prestation par une commerçante de titres, même si les parties au contrat ont, à un moment ultérieur, conclu une nouvelle convention divergeant sur ce point (consid. 3).

Tassa di bollo di negoziazione. Commerciante di titoli. Carattere determinante della controprestazione originariamente stabilita nel contratto. Obbligo di collaborazione del contribuente. Massima inquisitoria. Regole dell'onere della prova.

Art. 15, art. 16 LTB.

- Riscossione della tassa di bollo in caso di trasferimento della proprietà di documenti che sottostanno all'imposta, nella misura in cui una delle parti contrattuali o uno degli intermediari è commerciante svizzero di titoli (consid. 2a).
- Relazione tra massima inquisitoria e obbligo di collaborare del contribuente nella procedura di fissazione dell'imposta (consid. 2b).
- La controprestazione prevista contrattualmente è decisiva per il calcolo della tassa sulla negoziazione e l'imposta su tale controprestazione di una commerciante di titoli deve essere riscossa anche quando le parti contrattuali concludono in seguito un nuovo accordo dal contenuto diverso (consid. 3).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. Holding AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Erwerb, die Verwaltung und Veräusserung von in- und ausländischen Beteiligungen aller Art, insbesondere im Immobilienbereich. Die Gesellschaft kann Beteiligungen aller Art begründen sowie in irgendwelcher Form finanzieren, übernehmen oder veräussern. Das Aktienkapital beträgt Fr. 51'063'450.-, eingeteilt in 1'021'269 Inhaberaktien zu je Fr. 50.-.

B. Am 19. November 2001 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Betrieb der X. Holding AG eine Revision durch. Dabei stellte die Verwaltung in Bezug auf die Umsatzabgabe fest, dass der Verkauf der Beteiligung X. International N.V. an die International Y. Holding N.V. im Jahre 1998 nicht deklariert worden sei.

Mit Kontrollbericht vom 5. Dezember 2001 forderte die ESTV die X. Holding AG auf, ihr die Umsatzabgabe von Fr. 98'643.70 zu vergüten. Zur Begründung führte die Verwaltung insbesondere aus, die X. Holding AG habe mit Vertrag vom 7. August 1998 die X. International N.V. verkauft. Gemäss Ziff. 2 des Vertrages berechne sich der Verkaufspreis anhand der Bilanz der veräusserten Gesellschaft (Stichtag 31. Mai 1998). Gemäss dieser Bilanz würden die Eigenmittel per 31. Mai 1998 Fr. 30'096'292.40 betragen. Das vereinbarte Entgelt für den Verkauf der Gesellschaft betrage demnach Fr. 30'096'292.40 abzüglich Fr. 2'550.- (USD 1'500.- x 1,7). Auf dem Verkauf der X. International N.V. sei deshalb eine Umsatzabgabe von Fr. 90'281.20 geschuldet.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2002 ersuchte die X. Holding AG die ESTV um den Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

C. Mit Entscheid vom 16. Januar 2002 eröffnete die ESTV der X. Holding AG, diese schulde ihr Fr. 90'868.40 an Umsatzabgaben, nebst Verzugszins von 5% ab 1. November 1998. Zur Begründung führte die Verwaltung aus, die X. Holding AG sei Effektenhändlerin gemäss Art. 13 Abs. 3 Bst. d des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) und schulde nach Art. 17 Abs. 2 Bst. b StG je eine halbe Abgabe für sich selbst und die Gegenpartei, die sich nicht als registrierter Effektenhändler ausweise. Mit Vertrag vom 7. August 1998 habe die X. Holding AG die X. International N.V. an die International Y. Holding N.V. verkauft. Aufgrund der Kaufvertragsbestimmungen kam die ESTV zum Schluss, das steuerbare Entgelt betrage Fr. 30'289'473.65. Darauf schulde die X. Holding AG die Umsatzabgabe von 3%, somit Fr. 90'868.40.

D. Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 8. Februar 2002 erhob die X. Holding AG Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 16. Januar 2002 mit dem Antrag, dieser sei aufzuheben. Zur Begründung dieses Rechtsbegehrens wurde im Wesentlichen

angeführt, jene Gesellschaft, deren Aktien Gegenstand des Kaufvertrages gewesen seien, sei überschuldet gewesen. Die Aktien hätten deshalb im Zeitpunkt der Übertragung keinen Verkehrswert gehabt, der von der Käuferin hätte abgegolten werden können. Beide Parteien seien vielmehr davon ausgegangen, dass die Überschuldung in etwa den Kosten entspräche, die der Käuferin entstanden wären, wenn sie eine vergleichbare Gesellschaft gegründet hätte. Selbst wenn man darauf abstellen wollte, dass das Entgelt auch in übernommenen Drittverpflichtungen bestehen könne, wäre die Umsatzabgabe bereits deshalb nicht geschuldet, weil die X. International N.V. keine umsatzabgabepflichtigen Urkunden in ihrer Bilanz aufgewiesen habe.

E. Mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2003 wies die ESTV die Einsprache der X. Holding AG ab und hielt fest, diese habe ihr unverzüglich Fr. 90'868.40 zu bezahlen. Auf dem Steuerbetrag von Fr. 90'868.40 sei ein Zins, berechnet vom 1. November 1998 bis zur Abgabeneinrichtung zu bezahlen; der Zinssatz betrage 5%. Zur Begründung ihrer Verfügung führte die Verwaltung im Wesentlichen aus, die Höhe des Entgeltes bestimme sich nach dem der Eigentumsübertragung der steuerbaren Urkunden zugrunde liegenden Rechtsgeschäft, das heisst im vorliegenden Fall nach dem Vertrag vom 7. August 1998. In diesem hätten die X. Holding AG und die International Y. Holding N.V. festgehalten, als Kaufpreis gelte der innere Wert der X. International N.V. gemäss Bilanz vom 31. Mai 1998 abzüglich USD 1'500.-. Aus der Bilanz der X. International N.V. vom 31. Mai 1998, welche von den Parteien bei Vertragsschluss mitunterzeichnet worden sei, resultiere ein innerer Wert von insgesamt Fr. 30'292'023.65. Das zu bezahlende Entgelt für die Aktien der X. International N.V. betrage nach Abzug von Fr. 2'550.- Fr. 30'289'473.65.

Die betreffende Umsatzabgabebeforderung sei gemäss Art. 15 Abs. 1 StG am 7. August 1998 entstanden und betrage Fr. 90'868.40. Der Vermerk vom 15. September 1998, auf den sich die X. Holding AG berufe und wonach die Gültigkeit des Vertrages vom Verzicht auf die Darlehensforderung der X. International N.V. gegenüber der X. Holding AG im Betrage von Fr. 30'404'011.51 abhängig gemacht worden sei, stelle keinen integrierenden Bestandteil des Vertrages vom 7. August 1998 dar, enthalte doch dieser weder einen Gültigkeitsvorbehalt zugunsten irgendwelcher Vorschriften über das «in liquide Form bringen» noch zugunsten späterer Vereinbarungen. Die Bemerkung sei erst nach erfolgtem Vertragsabschluss angebracht worden und könne höchstens als eine nachträgliche Vertragsänderung qualifiziert werden. Vereinbarungen nach erfolgtem Geschäftsabschluss über eine nachträgliche Verminderung des Entgeltes würden zu keiner Reduktion der Umsatzabgabe führen. Auch das Argument, die Verpflichtung der Einsprecherin, die zu verkaufende Gesellschaft sei vor der Eigentumsübertragung der Aktien in liquide Form zu bringen, sei der Grund für den Forderungsverzicht gewesen, gehe fehl. Werde eine Gesellschaft in liquide Form gebracht, so würden deren

Forderungen einverlangt und nicht auf deren Eintreibung verzichtet. Keine Rolle spiele schliesslich, ob die X. International N.V. steuerbare Urkunden in ihrem Vermögen gehalten habe. Relevant sei einzig, dass sie solche emittiert habe und dass dieselben übertragen worden seien.

F. Mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 27. Oktober 2003 (recte: 27. November 2003; Posteingang) erhebt die X. Holding AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 24. Oktober 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragt, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die von der Beschwerdeführerin aufgrund der Übertragung der Aktien der X. International N.V. mit Kaufvertrag vom 7. August 1998 geschuldete Umsatzabgabe sei neu festzulegen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung liess sie im Wesentlichen ausführen, die Forderung der X. International N.V. gegenüber der X. Holding AG im Umfange von Fr. 30'404'011.51 dürfe nicht in die Berechnung des vereinbarten Kaufpreises einbezogen werden. Das zwischen den am Kaufvertrag beteiligten Parteien vereinbarte Entgelt belaufe sich allein auf die Übernahme des in der X. International N.V. verbliebenen Passivenüberschusses im Betrage von Fr. 111'987.88 abzüglich eines Rabattes von Fr. 2'550 (USD 1'500.-).

In ihrer Vernehmlassung vom 15. Januar 2004 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung ihres Antrages verweist die ESTV vorab auf den angefochtenen Einspracheentscheid.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2.a. Nach Art. 1 Abs. 1 Bst. b StG erhebt der Bund Stempelabgaben auf dem Umsatz bestimmter Urkunden (Umsatzabgabe). Gegenstand der Abgabe ist nach Art. 13 Abs. 1 StG die entgeltliche Übertragung von Eigentum an steuerbaren Urkunden, sofern eine der Vertragsparteien oder einer der Vermittler inländischer Effekthändler ist. Steuerbare Urkunden sind die von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Aktien, Anteilscheine von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Genossenschaften, Partizipationsscheine, Genussscheine und Anteilscheine von Anlagefonds, die von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden, welche in ihrer wirtschaftlichen Funktion den genannten Titeln gleichstehen - wobei der Bundesrat die Ausgabe von ausländischen Titeln von der Abgabe auszunehmen hat, wenn die Entwicklung der Währungslage oder des Kapitalmarktes es erfordert - und schliesslich Ausweise über Unterbeteiligungen an solchen von einem Inländer oder von einem Ausländer ausgegebenen Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG). Effekthändler sind unter anderem die Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden bestehen (Art. 13 Abs. 3 Bst. d StG, soweit diese Gesellschaften und Genossenschaften nicht bereits unter Art. 13 Abs. 3 Bst. a oder b StG fallen).

Die Abgabebeforderung entsteht mit dem Abschluss des Geschäftes, bei bedingten oder ein Wahlrecht einräumenden Geschäften mit der Erfüllung des Geschäftes (Art. 15 StG). Die Abgabe wird auf dem Entgelt berechnet und beträgt 1,5 Promille für von einem Inländer ausgegebene Urkunden und 3 Promille für von einem Ausländer ausgegebene Urkunden (Art. 16 Abs. 1 StG). Besteht das Entgelt nicht in einer Geldsumme, so ist nach Art. 16 Abs. 2 StG der Verkehrswert der vereinbarten Gegenleistung massgebend. Abgabepflichtig ist der Effekthändler (Art. 17 Abs. 1 StG). Er schuldet gemäss Art. 17 Abs. 2 StG eine halbe Abgabe für jede Vertragspartei, die sich nicht als registrierter Effekthändler ausweist (wenn er vermittelt; Bst. a) bzw. für sich selbst und die Gegenpartei, die sich nicht als registrierter Effekthändler ausweist (wenn er Vertragspartei ist; Bst. b). Die Abgabe wird 30 Tage nach Ablauf des Vierteljahres fällig, in dem die Abgabebeforderung entstanden ist (Art. 20 StG). Auf Abgabebeträgen, die nach Ablauf des Fälligkeitstermins ausstehen, ist nach Art. 29 StG (in der Fassung gemäss Ziff. I des Bundesgesetzes vom 24. März 1995, AS 1995 4259 f.) ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Dieser beträgt 5% für die Zeit ab 1.

Januar 1997 (Art. 1 der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben vom 29. November 1996, SR 641.153).

b. Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht grundsätzlich die Untersuchungsmaxime (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 627 E. 3a; Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in ASA 49 S. 99). Diese wird allerdings modifiziert durch die in Art. 35 StG geregelte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Diese Bestimmung sieht vor, dass der Steuerpflichtige

der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Er hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (vgl. Entscheide der SRK vom 26. Februar 1996 in Sachen P. AG [SRK 1995-003], E. 3, und vom 11. Juni 2004 in Sachen B. AG [SRK 2003-115], E. 2h). Indem die Steuerbehörde den Untersuchungsgrundsatz anwendet und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, werden die tatsächlichen Voraussetzungen für eine richtige und vollständige Veranlagung geschaffen.

Die Beweiswürdigung ist dann erforderlich, wenn der Sachverhalt schlüssig ermittelt werden kann und jede Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ausgeräumt ist. Bei der Würdigung der Untersuchung darf die SRK auch die Sorgfalt berücksichtigen, welche die Steuerbehörde bei der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse angewandt hat, aber auch die Art und das Mass der Mitwirkung des Steuerpflichtigen werten. Im Rahmen der Beweiswürdigung wirken sich im Weiteren auch natürliche Vermutungen aus. Das heisst, die SRK kann sich auf Wahrscheinlichkeitsfolgerungen stützen, die nach ihrer Auffassung aufgrund der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles gezogen werden können. Dabei ist abzuwägen, ob eine Sachbehauptung durch bewiesene umliegende Sachumstände so wahrscheinlich gemacht ist, dass sie sich zur richterlichen Überzeugung verdichtet (vgl. zum ganzen Max Kummer, Berner Kommentar, N. 362 ff. zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB], SR 210). Erst wenn aufgrund einer umfassenden Würdigung der Beweismittel, unter Berücksichtigung des Verhaltens der Parteien, eine Entscheidung nicht möglich ist, stellt sich die Frage nach der Beweislosigkeit und danach, wer allenfalls deren Folgen zu tragen hat.

Kann die SRK nach Ausschöpfen aller Untersuchungsmittel und auch nach Abnahme der angebotenen Beweismittel den Sachverhalt nicht schlüssig ermitteln, muss sie nach den Regeln der objektiven Beweislast entscheiden. Diese Regeln legen fest, ob die Steuerbehörde oder der Steuerpflichtige das Risiko trägt, wenn ein Beweis nicht erbracht werden kann. Nach allgemeiner Beweislastverteilung, die sich aus einer umfassenden Anwendung von Art. 8 ZGB herleitet, trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen die Beweislast trägt (statt vieler: Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110). Die weit reichende Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und - als Korrelat - die umfassende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen können jedoch unter besonderen Umständen zu einer Abweichung von der schematischen und zwingenden Risikoverteilung führen. Die Lehre spricht in diesem Zusammenhang von der so genannten mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (zum Ganzen: Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998, S. 303 f.).

3.a. Im vorliegenden Fall anerkennt die Beschwerdeführerin, dass sie im massgebenden Zeitpunkt Effektenhändlerin war. Ferner anerkennt sie im Rahmen des Beschwerdeverfahrens implizit, dass es sich bei den auf die International Y. Holdings N.V. übergegangenen Aktien der X. International N.V. um steuerbare Urkunden im Sinne von Art. 13 Abs. 2 StG handelt. Demgegenüber bestreitet sie, dass das Entgelt für die übertragenen Aktien wie von der ESTV berechnet Fr. 30'289'473.65 betragen habe, und bringt vor, der Kaufpreis habe lediglich Fr. 109'437.88 betragen.

b.aa. Aus dem Kaufvertrag der Beschwerdeführerin mit der International Y. Holdings N.V. vom 7. August 1998 ergibt sich, dass als Kaufpreis der innere Wert der veräusserten Gesellschaft gemäss Rechnungsabschluss vom 31. Mai 1998 festgelegt wurde, wie er sich aus der Bilanz ergebe, die dem Kaufvertrag beigeheftet wurde, abzüglich eines Discount von USD 1'500.-. Gemäss dieser Bilanz, welche von den Parteien paraphiert wurde, betrug der innere Wert der X. International N.V. per 31. Mai 1998 Fr. 30'292'023.65; er setzte sich zusammen aus dem Aktienkapital von Fr. 30'000'000.- plus zurückbehaltenen Gewinnen von Fr. 96'292.40. Damit ergibt sich, dass gemäss Kaufvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der International Y. Holdings N.V. das Entgelt für die Übertragung der Aktien der X. International N.V. total Fr. 30'289'473.65 betrug, nämlich der innere Wert der Aktien von Fr. 30'292'023.65, abzüglich eines Discount von USD 1'500.- bzw. von Fr. 2'550.- (umgerechnet mit einem unbestrittenen Kurs von 1.7).

bb. Daran vermag entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, dass im Kaufvertrag festgehalten wird, die Verkäuferin Sorge dafür, dass das Vermögen der Gesellschaft im Kaufzeitpunkt in liquide Form gebracht werde. Die ESTV weist diesbezüglich zu Recht darauf hin, dass eine Gesellschaft, welche in liquide Form gebracht werden soll, ihre Forderungen einverlangt und nicht auf deren Eintreibung verzichtet. Das heisst, aus dieser Vertragsbestimmung ergibt sich keineswegs, dass der innere Wert der veräusserten Gesellschaft nicht Fr. 30'292'023.65 betrug, hat doch die Verflüssigung der Aktiven der Gesellschaft keinerlei Einfluss auf die Zusammensetzung ihres Eigenkapitals.

cc. Die Beschwerdeführerin lässt im Weiteren vortragen, zwischen den am Kaufvertrag beteiligten Parteien habe nie die Absicht bestanden, ein Entgelt in Höhe von Fr. 30 Mio. zu vereinbaren. Der Kaufpreis habe sich gemäss dem Willen der Vertragsparteien allein auf die Differenz zwischen den in der Bilanz per 31. Mai 1998 ausgewiesenen kurzfristigen Verbindlichkeiten im Umfange von Fr. 114'860.17 und den liquiden Aktiven im Umfange von Fr. 2'872.29 abzüglich eines Rabattes von Fr. 2'550.- belaufen. Dies lasse sich an Hand der Vertragsentstehung nachweisen. Diese Vorbringen werden durch die aufgelegten Urkunden in keiner Weise gestützt. Vielmehr ergibt sich daraus - wie bereits erwähnt - dass die Vertragsparteien bei Vertragsabschluss vom 7. August 1998 vom genannten Kaufpreis von Fr. 30'289'473.65 ausgingen. Das von der Beschwerdeführerin Vorgetragene macht denn auch keinerlei Sinn: wäre ihre Darstellung richtig, so hätte die Beschwerdeführerin der International Y. Holdings N.V. für die Übernahme der X. International N.V. eine Entschädigung bezahlen müssen in Höhe der Differenz zwischen kurzfristigen Passiven von Fr. 114'860.17 und den liquiden Aktiven von Fr. 2'872.29, somit von Fr. 111'987.88, bzw. die Aktien wären ohne jegliche Entgeltsleistungen übergegangen und die Käuferin hätte wirtschaftlich einen Kaufpreis in Höhe der übernommenen Schulden entrichtet. Es ist nicht nachvollziehbar, wie bei einer solchen Absicht im Kaufvertrag festgehalten werden könnte, vom «Kaufpreis» werde ein Discount von USD 1'500.- in Abzug gebracht.

dd. Die Beschwerdeführerin stützt sich zur Bestärkung ihrer Argumentation auf den handschriftlichen Zusatz im Kaufvertrag vom 7. August 1998, wonach dieser Vertrag nur gültig sei mit dem beigehefteten Schuldverzicht. Gemäss dem genannten Schuldverzicht erlässt die X. International N.V. der Beschwerdeführerin die Schuld im Betrage von Fr. 30'404'011.51 gemäss Bilanz per 31. Mai 1998. Die Beschwerdeführerin lässt hierzu vortragen, ihr seien der auf den 7. August 1998 datierte Kaufvertrag samt Bilanz per 31. Mai 1998 zur Unterzeichnung zugestellt worden. Diese Entwürfe seien ihrem Rechtsvertreter zur Stellungnahme weitergeleitet worden, dieser habe sich jedoch mit der ihm vorgelegten Bilanz nicht anfreunden können. Namentlich habe er auf die Notwendigkeit eines vorgängig zur Aktienübertragung vorzunehmenden Forderungsverzichts hingewiesen. Da die Beschwerdeführerin keineswegs beabsichtigte, die X. International N.V. mit einer Forderung in der Höhe von Fr. 30'404'011.51 gegen sich selbst an die Käuferin zu übertragen, habe sie einen Forderungsverzicht ihrer Tochtergesellschaft mit Wirkung auf den 7. August 1998 veranlasst und diesen dem ansonsten unverändert unterzeichneten Kaufvertrag beigegefügt.

Aufgrund dieser Transaktion

sei die Bilanz der X. International N.V. um rund Fr. 30 Mio. gekürzt worden: auf der linken Seite sei die Forderung gegenüber der Beschwerdeführerin ausgebucht worden und auf der rechten Seite hätten die Eigenmittel um einen entsprechenden Betrag gekürzt werden können.

Es fällt ins Auge, dass diese erstmals vorgetragenen Argumente den Ausführungen des Vertreters der Beschwerdeführerin in der Einsprache vom 8. Februar 2002 widersprechen. Dort war ausgeführt worden, der Forderungsverzicht sei auf Wunsch der Käuferin erfolgt, weil diese eine Gesellschaft habe erwerben wollen, die vollständig in liquide Form gebracht worden sei. Ebenso widersprüchlich sind die Ausführungen betreffend die zeitliche Abwicklung des Veräusserungsgeschäfts, wie die ESTV zu Recht festhält: währenddem die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vortragen lässt, der mit dem 7. August 1998 datierte Vertrag sei erst im Oktober 1998 abgeschlossen worden, liess sie in der Einsprache vom 8. Februar 2002 ausführen, der handschriftliche Vermerk auf dem Kaufvertrag, datiert mit 15. September 1998, sei erst ungefähr ein Monat nach dem Vertragsabschluss angebracht worden. In gleicher Weise widersprüchlich sind schliesslich die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die äusserst knappe Regelung des Kaufvertrages auf zwei Seiten sich nur vor dem Hintergrund erklären lasse, dass die Parteien lediglich beabsichtigten, eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft, deren Passiven die Aktiven um rund Fr. 110'000.- überstiegen, zu

übertragen: sie übersieht dabei ganz offensichtlich, dass sich dieser knappe Kaufvertrag explizit auf die Bilanz per 31. Mai 1998 bezieht, und dass gemäss ihren eigenen Ausführungen in der Beschwerde der Forderungsverzicht erst nachträglich, nach Zustellung des «Vertragsentwurfes», beschlossen wurde. Bei diesem «Vertragsentwurf» handelt es sich gemäss dem vorstehend Ausgeführten nach Auffassung der SRK um den rechtsgültig unterzeichneten definitiven Vertragstext.

ee. Aufgrund dieser Widersprüchlichkeiten und der gesamten Umstände ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin ihre Behauptung nicht nachzuweisen vermag, wonach der sich aus Kaufvertrag und zugehöriger Bilanz per 31. Mai 1998 ergebende Veräusserungspreis von Fr. 30'289'473.65 nicht das Entgelt für die übertragenen Aktien darstellte und die International Y. Holding N.V. lediglich eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft mit einem Passivenüberschuss von Fr. 100'000.- hatte übernehmen wollen.

c. Die ESTV hat zu Recht festgehalten, diese Änderung stelle keinen Grund für eine Reduktion der Umsatzabgabe dar (vgl. Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener, Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 1, Rn. 8 zu Art. 16 StG). Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob bei der Umsatzabgabe die Steuer auf dem vertraglich vereinbarten Entgelt zu berechnen ist, selbst wenn die vertragliche Vereinbarung in der Folge abgeändert wird. Für die Massgeblichkeit des ursprünglich vertraglich vereinbarten Entgelts spricht Art. 15 Abs. 1 StG, wonach die Abgabeforderung mit dem Abschluss des Geschäftes entsteht. Nach Art. 16 Abs. 1 StG wird die Abgabe «auf dem Entgelt berechnet». Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 5. November 1965 in Bezug auf Art. 33 Abs. 1 aStG festgehalten, der für die Begründung der Steuerpflicht kausale Verkehrsvorgang beruhe im Abschluss des auf die Eigentumsübertragung gerichteten Rechtsgeschäfts (ASA 35 S. 317 E. 3). Mit Urteil vom 4. Februar 1977 führte das Bundesgericht sodann aus: «Le prélèvement du droit de négociation suppose ainsi que l'acquéreur de la propriété des titres négociés effectue en faveur de son cocontractant une certaine prestation qui ne doit

pas nécessairement consister dans le paiement d'une somme d'argent» (ASA 46 S 536 E. 5a). Mit Urteil vom 2. April 1982 hielt das Bundesgericht unter Bezugnahme auf das vorgenannte Urteil schliesslich fest: «En effet, selon la jurisprudence, il suffit qu'il existe un lien étroit entre le transfert de la propriété du titre et la prestation de l'acquéreur» (BGE 108 Ib 39 E. 5b). Gestützt auf den Gesetzeswortlaut und unter Berücksichtigung der zitierten Rechtsprechung kommt die SRK zum Schluss, dass ausschliesslich das vertraglich vereinbarte Entgelt für die Berechnung der Umsatzabgabe massgeblich ist und dass die Steuer auf diesem Entgelt auch dann zu erheben ist, wenn in der Folge die Vertragsparteien eine neue, abweichende Vereinbarung treffen.

d. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid zutreffend von einem Kaufpreis von Fr. 30'289'473.65 für die übertragenen Aktien ausgegangen ist. Die Berechnung der Umsatzabgabe durch die ESTV, basierend auf diesem Kaufpreis, wird von der Beschwerdeführerin nicht angefochten.

4. Nach Art. 15 Abs. 1 StG entsteht die Abgabeforderung mit dem Abschluss des Geschäftes. Nach Art. 20 StG wird die Abgabe 30 Tage nach Ablauf des Vierteljahres fällig, in dem die Abgabeforderung entstanden ist. Auf Abgabeforderungen, die nach Ablauf der in Art. 20 StG geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. In Anwendung der - bereits zitierten - Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über die Verzinsung ausstehender Stempelabgaben beträgt der Zinssatz für die Zeit seit dem 1. Januar 1997 5%.

Die ESTV hat gestützt auf diese Bestimmungen zu Recht festgehalten, die Beschwerdeführerin schulde auf dem Steuerbetrag von Fr. 90'868.40 einen Zins von 5%, berechnet ab 1. November 1998 bis zur Abgabentrachtung. Diese Berechnung wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht angefochten.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde in allen Punkten abzuweisen.

Dokumente der SRK