

Auszug aus dem Entscheid SRK 2004-207 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 10. Februar 2006 in Sachen X
Verrechnungssteuer. Emissionsabgabe. Mantelhandel. Aktiengesellschaft. Liquidation. Aktienrechtliche Verantwortlichkeit.
Verwaltungsrat. Solidarische Haftung.

Art. 4 Abs. 1 Bst. b, Art. 15 Abs. 1 Bst. a VstG. Art. 10 Abs. 1 Bst. b StG. Art. 20 Abs. 1 VstV. Art. 740 Abs. 1 OR.

- Gegenstand der Verrechnungssteuer ist jede auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende Leistung. Das Vorliegen einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung wird auch im Fall eines «Mantelhandels» angenommen; steuerlich wird dieser wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt (E. 2b).
- Die mit der Liquidation einer juristischen Person betrauten Personen haften solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Der Garant trägt Ergebnisverantwortung; an den Entlastungsbeweis sind höhere Anforderungen zu stellen, wenn der Liquidator besondere berufliche Qualifikationen (z. B. Rechtsanwalt, Bücherexperte, etc.) besitzt (E. 2c).
- Die Voraussetzungen für den Mantelhandel sind dann erfüllt, wenn die massgeblich an der Aktiengesellschaft Beteiligten diese faktisch aufgegeben haben und die wirtschaftlichen Umstände auf eine faktische Liquidation schliessen lassen (E. 3).
- Der einzige Verwaltungsrat der liquidierten Aktiengesellschaft, ein Rechtsanwalt, hätte dafür sorgen müssen, dass angesichts der Verflüssigung sämtlicher Aktiven allfällige Steuerforderungen sichergestellt werden (E. 5a). Er hat die Geschäftsführung durch Einräumung von Vollmachten an einen Dritten delegiert und hat es damit möglich gemacht, dass die Aktiengesellschaft ohne seine Mitwirkung faktisch liquidiert werden konnte. Diese Situation hat er sich selbst zuzuschreiben und er kann sich nicht darauf berufen, er sei bewusst umgangen worden, da diese Situation nur aufgrund der von ihm gewählten Organisation der Aktiengesellschaft möglich war (E. 5b).

Impôt anticipé. Droit de timbre d'émission. Vente d'un manteau d'actions. Société anonyme. Liquidation. Responsabilité selon le droit des sociétés anonymes. Conseil d'administration. Responsabilité solidaire.

Art. 4 al. 1 let. b, art. 15 al. 1 let. a LIA. Art. 10 al. 1 let. b LT. Art. 20 al. 1 OIA. Art. 740 al. 1 CO.

- L'impôt anticipé a pour objet toute prestation reposant sur un droit de participation et en découlant. L'existence d'une prestation soumise à l'impôt anticipé est admise également dans le cas d'une «vente d'un manteau d'actions»; celle-ci est traitée fiscalement comme une liquidation immédiatement suivie d'une nouvelle fondation (consid. 2b).
- Les personnes chargées de la liquidation d'une personne morale sont solidairement responsables avec celle-ci à concurrence du montant du produit de liquidation. Le garant supporte la responsabilité du produit de liquidation; la preuve libératoire doit être soumise à des exigences plus sévères lorsque le liquidateur est au bénéfice de qualifications professionnelles particulières (par ex. avocat, experts-comptables, etc.; consid. 2c).
- Les conditions d'une vente de manteau d'actions sont réunies lorsque les détenteurs de droits de participation déterminants dans la société anonyme renoncent de fait à ceux-ci et que les circonstances économiques permettent de conclure à une liquidation de fait (consid. 3).
- L'unique membre du conseil d'administration de la société anonyme liquidée, un avocat, voyant que l'ensemble des actifs se transformait en liquidités, aurait dû faire en sorte que d'éventuelles créances fiscales soient garanties (consid. 5a). Il a délégué la gestion de la société à un tiers en lui octroyant des procurations et il a ainsi rendu possible que, sans qu'il y participe, la société anonyme soit liquidée de fait. Cette situation lui est imputable et il ne peut pas se prévaloir du fait qu'il a été intentionnellement mis de côté, étant donné que cette situation n'a été possible qu'en raison de l'organisation de la société anonyme qu'il a lui-même choisie (consid. 5b).

Imposta preventiva. Tassa di bollo. Vendita di un mantello d'azioni. Società anonima. Liquidazione. Responsabilità in base al diritto societario. Consiglio d'amministrazione. Responsabilità solidale.

Art. 4 cpv. 1 lett. b, art. 15 cpv. 1 lett. a LIP. Art. 10 cpv. 1 lett. b LTB. Art. 20 cpv. 1 OIP. Art. 740 cpv. 1 CO.

- E' oggetto dell'imposta preventiva ogni prestazione basata e derivante dal diritto di partecipazione. Si considera che vi sia una prestazione soggetta all'imposta preventiva anche in caso di vendita di un mantello di azioni; dal punto di vista fiscale ciò è considerato come una liquidazione con susseguente nuova costituzione (consid. 2b).
- Le persone che si occupano della liquidazione di una persona giuridica sono responsabili solidalmente con quest'ultima fino all'importo risultante dalla liquidazione. Il garante è responsabile del prodotto della liquidazione; per la possibilità di liberarsi dalla responsabilità devono essere poste condizioni più restrittive se il liquidatore ha qualifiche professionali particolari (ad es. avvocato, esperto contabile, ecc.) (consid. 2c).
- Le condizioni di una vendita di un mantello di azioni sono date se coloro che partecipano in modo preponderante alla società anonima hanno di fatto abbandonato quest'ultima e se le circostanze economiche portano a considerare che vi sia una liquidazione di fatto (consid. 3).
- L'amministratore unico della società anonima liquidata, un avvocato, avrebbe dovuto preoccuparsi di garantire eventuali crediti del fisco, visto che tutti gli attivi sono stati resi liquidi (consid. 5a). Egli ha delegato la gestione ad un terzo attraverso la concessione di procure e ha quindi reso possibile la liquidazione di fatto della società anonima anche senza la sua partecipazione. Questa situazione gli è imputabile ed egli non può invocare il fatto di essere scientemente stato escluso, poiché questa situazione è stata resa possibile solo in seguito all'organizzazione che egli stesso ha scelto per la società anonima (consid. 5b).

A. Die A. Holding AG (nachfolgend auch Gesellschaft bzw. A. genannt) wurde am 28. September 1964 unter der Firma «B» mit dem Sitz in C. gegründet. Sie bezweckte den Betrieb von Sprachschulen zur Erlernung der englischen Sprache, insbesondere in England, und ferner auch auf dem europäischen Kontinent. Die Gesellschaft konnte sich an gleichen oder ähnlichen

Unternehmungen beteiligen und Liegenschaften erwerben. Ihr Grundkapital betrug Fr. 1'000'000.-, voll liberiert und eingeteilt in 1'000 Namenaktien zu Fr. 500.- und 500 Namenaktien zu Fr. 1'000.-. Mit Statutenänderung vom 27. November 1970 wurden die 1'000 Namenaktien zu Fr. 500.- in 500 Namenaktien zu Fr. 1'000.- zusammengelegt und die 500 Namenaktien zu Fr. 1'000.- wurden in Inhaberaktien umgewandelt. Mit ausserordentlicher Generalversammlung vom 22. Dezember 1972 wurde der Sitz der Gesellschaft nach F. verlegt; das Aktienkapital wurde von Fr. 1'000'000.- auf Fr. 500'000.- herabgesetzt durch Rückzahlung und Annullierung von 500 Namenaktien zu Fr. 1'000.-. Mit ausserordentlicher Generalversammlung vom 7. September 1977 wurde der Zweck wie folgt geändert: In erster Linie und vorwiegend Beteiligung an Sprachschulen im In- und Ausland, insbesondere in Grossbritannien.

Gemäss Handelsregistereintrag vom 23. Juli 1992 schied der bisherige Verwaltungsrat D., welcher anlässlich der Gründung der Gesellschaft als Präsident des Verwaltungsrates und zugleich Präsident der Direktion benannt wurde, aus und neuer einziger Verwaltungsrat wurde X, ein in C. praktizierender Rechtsanwalt. Gemäss Handelsregistereintrag vom 7. Dezember 1992 übernahm die Gesellschaft infolge Fusion die Aktiven und Passiven der «E. AG», die Aktiven und Passiven der «Q.» sowie Aktiven und Passiven der «G». Die Gesellschaft war Eigentümerin sämtlicher Aktien der übernommenen Gesellschaft. Mit Statutenänderung vom 22. November 1994 wurde das Aktienkapital durch Ausgabe von 500 Inhaberaktien zu Fr. 1'000.- auf Fr. 1'000'000.- erhöht. Gleichzeitig wurde der Zweck wie folgt neu gefasst: Vorwiegend Beteiligung an Sprachschulen im In- und Ausland, insbesondere in Grossbritannien und USA; kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen. Gemäss Handelsregistereintrag vom 3. Oktober 1994 übernahm die Gesellschaft infolge Fusion die Aktiven und Passiven der «I. AG»; da sie Eigentümerin sämtlicher Aktien der übernommenen Gesellschaft war, fand keine Kapitalerhöhung statt. Mit Handelsregistereintrag vom 15. März 2000 wurde X als Verwaltungsrat gelöscht. Neu eingetragen wurde H., als Mitglied mit Einzelunterschrift. Mit Statutenänderung vom 28. März 2002 wurde die Firma geändert in A.

B. Am 26. März 2003 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der A. eine Buchprüfung durch. Mit Schreiben vom 11. April 2003 teilte die Verwaltung der A. mit, sie habe festgestellt, dass die Gesellschaft am 14. März 2000 ihre drei Beteiligungen «J. (GB) Ltd.», «K. Ltd.», und «L. Inc. (USA)» zum Gesamtpreis von Fr. 3'250'454.55 an O. in GB verkauft habe. Die Käufer hätten die Kaufpreise am 9. und 10. März 2000 der Gesellschaft auf deren Konto bei der Bank T. einbezahlt. Diese Beteiligungskäufe seien bereits anfangs des Jahres 2000 geplant gewesen. Die erforderlichen Kaufverträge seien alsdann auf den 14. März 2000 vorbereitet worden. Mit Kaufvertrag vom 14. März 2000 habe die Foundation S., Vaduz, sämtliche 1'000 Inhaberaktien der Gesellschaft à nominell Fr. 1'000.- zum Preis von Fr. 2'778'157.18 an H. verkauft. Die Überweisung des Kaufpreises an die S. sei am 14. März 2000 auf deren Konto bei der Bank V. erfolgt. H. habe also die Aktien in einem Zeitpunkt erworben, nachdem die Gesellschaft ihre bisherige Tätigkeit eingestellt und ihre Aktiven in flüssige Form (Bankguthaben, Wertschriften) gebracht habe. Somit handle es sich um einen Mantelhandel. Mit einem Mantelhandel würden die zivilrechtlich gebotenen Liquidations- und Gründungsverfahren umgangen. Aus verrechnungs- und stempelsteuerlicher Sicht werde der Mantelhandel deshalb der Liquidation und Gründung einer Gesellschaft gleichgestellt. Im Weiteren führte die ESTV unter anderem aus, der Handwechsel löse Verrechnungssteuern von Fr. 622'355.- und Stempelabgaben von Fr. 30'899.75 aus.

Mit Schreiben vom 26. Mai 2003 ersuchte die ESTV die A., den geschuldeten Betrag von total Fr. 653'254.75 innert 15 Tagen zu überweisen. Mit weiterem Schreiben vom 17. Juni 2003 ersuchte die ESTV die Gesellschaft, den geschuldeten Betrag von total Fr. 653'254.75 bis zum 4. Juli 2003 anzuweisen. Mit einem weiteren Schreiben vom 19. August 2003 setzte die Verwaltung eine neue Zahlungsfrist bis 5. September 2003. Am 16. September 2003 stellte sie beim Betreibungsamt F. ein Betreibungsbegehren über Fr. 653'254.75, nebst Zins zu 5% seit 24. April 1999 gegen die Gesellschaft.

Die A. erhob am 30. September 1993 gegen den Zahlungsbefehl vom 18. September 2003 fristgerecht Rechtsvorschlag.

C. Am 14. Januar 2004 erliess die ESTV gestützt auf Art. 38 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG, SR 641.10) und Art. 41 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 641.21) einen förmlichen Entscheid, in welchem sie Folgendes erkannte:

1. Die A. schuldet der ESTV aus dem Handwechsel der Mehrheit der Beteiligungsrechte (Mantelhandel) die nachfolgenden Steuern, Abgaben und Betreibungskosten:
2. Die A. hat den Betrag von CHF 653'454.75 innert 15 Tagen nach Zustellung dieses Entscheides der ESTV zu entrichten.
3. Die Verrechnungssteuer ist auf den Begünstigten zu überwälzen.
4. Die A. schuldet der ESTV auf dem Emissionsabgabe- und Verrechnungssteuerbetrag den Zins seit Fälligkeit der Forderung bis zum Tage der Steuerentrichtung (Art. 29 StG und Art. 16 Abs. 2 VStG). Der Zinssatz beträgt seit dem 1. Januar 1997 5%.
5. Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften mit dem Steuerpflichtigen solidarisch, für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person, die mit der Liquidation betrauten Personen bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses.
6. Nach Art. 10 Abs. 1 Bst. b StG haften für die geschuldete Abgabe die Veräusserer der Beteiligungsrechte solidarisch mit dem Steuerpflichtigen.
7. Durch den vorliegenden Entscheid wird der in der Betreibung Nr. ... des Betreibungsamtes F erhobene Rechtsvorschlag beseitigt.

Zur Begründung verwies die ESTV im Wesentlichen auf die Abgabe- und Steuerrechnung vom 11. April 2003. Der Entscheid vom 14. Januar 2004 wurde der A. eröffnet und eine Durchschrift erging an X.

D. Gegen den Entscheid vom 14. Januar 2004 liess X am 16. Januar 2004 bei der ESTV Einsprache erheben mit dem sinngemässen Antrag, soweit sich der angefochtene Entscheid gegen X richte sei er aufzuheben. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, es fehle an einer Mitwirkungshandlung von X an einer Liquidation. Soweit eine solche Liquidation steuerrechtlich vorliege, sei diese ausschliesslich unter der Mitwirkung des neuen Verwaltungsrates erfolgt.

E. Mit Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2004 wies die ESTV die von X erhobene Einsprache ab und erkannte wie folgt:

1. Auf die Einsprache von Herrn X, vertreten durch (...) vom 16. Februar 2004 wird eingetreten. Sie wird abgewiesen.
2. Die A. schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Verrechnungssteuer von CHF 622'355.-, eine Emissionsabgabe von CHF 30'899.75, die Betriebskosten von CHF 200.- sowie den Verzugszins von 5% berechnet auf den beiden Steuerbeträgen jeweils ab 14. April 2000 bis zur Steuer- bzw. Abgabentrachtung.
3. Durch den vorliegenden Entscheid (recte: Einspracheentscheid) wird der in der Betreuung Nr. ... des Betriebsamtes F. erhobene Rechtsvorschlag beseitigt.
4. Für die Verrechnungssteuer von CHF 622'355.00 sowie den darauf geschuldeten Verzugszins von 5%, berechnet vom 14. April 2000 bis zur Steuerentrichtung, haftet X solidarisch.
5. Für die Emissionsabgabe von CHF 30'899.75 sowie den darauf geschuldeten Verzugszins von 5%, berechnet vom 14. April 2000 bis zur Abgabentrachtung, haftet die Foundation S. solidarisch.

Zur Begründung des Einspracheentscheides führte die ESTV insbesondere aus, die A. habe im März 2000 alle ihre Aktiven in liquide Form gebracht, indem sie ihre Beteiligungen an den Käufer O. veräusserte. Im Anschluss habe die Alleinaktionärin Foundation S. sämtliche Aktien der Gesellschaft an H. verkauft. Die später (2. April 2002) erfolgte Namensänderung sei bereits beim Verkauf der Beteiligungen im März 2000 verlangt worden. Nachdem die Aktiven der A. in liquide Form gebracht worden waren, hätte die Aktionärin den versilberten Liquidationsüberschuss mit den damit verbundenen Steuerfolgen und Liquidationskosten aus der Gesellschaft ziehen müssen; denn wie aus dem Sachverhalt hervorgehe, hätte dies dem beabsichtigten Zweck entsprochen. Stattdessen sei die faktisch liquidierte Gesellschaft verkauft worden, womit der Foundation S. mit dem Kaufpreis ein Teil des Liquidationsüberschusses zugeflossen sei. Die A. sei seither inaktiv. Zu Recht sei folglich im Erstentscheid davon ausgegangen worden, dass der Tatbestand des Mantelhandels realisiert und folglich auf dem Liquidationsüberschuss die Verrechnungssteuer und auf dem Reinvermögen die Emissionsabgabe zu erheben sei.

Wie bei der faktischen Liquidation treffe im Falle des Mantelhandels die Solidarhaftung insbesondere den Verwaltungsrat, dem nach Art. 740 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR], SR 220) die Liquidation obliege. Wer im Zeitpunkt der faktischen Liquidation respektive des anschliessenden Mantelverkaufs Verwaltungsrat der gehandelten Gesellschaft war, hafte gestützt auf Art. 15 Abs. 1 VStG solidarisch mit dem Steuerpflichtigen. Im vorliegenden Fall sei unklar, welche Tätigkeiten Verwaltungsrat X ausgeführt habe und welche er dem Alleinaktionär übertragen bzw. überlassen habe. Fest stehe hingegen, dass die Alleinaktionärin und der spätere Verwaltungsrat H. im Januar und Anfangs März 2000 über den Mantelhandel der A. verhandelt hätten. Wenn X bei diesen Vorbereitungen nicht beteiligt oder darüber nicht orientiert gewesen sein sollte, so habe er zumindest dem Alleinaktionär freie Hand gelassen, über die Gesellschaft zu verfügen. Damit habe er seine Sorgfaltspflichten verletzt. Vom 2. bis 10. März 2000 seien über CHF 3 Mio. auf das Bankkonto der A. geflossen. Wenn X tatsächlich über die Pläne nicht im Bild gewesen sei, so hätte er sich spätestens am 10. März 2000 einschalten sollen. Demgegenüber habe es ihn offensichtlich nicht gekümmert, was mit dem Verkaufserlös geschah. Er habe es sogar zugelassen, dass der Betrag von CHF 2'778'157.18 auf ein Konto der V. überwiesen wurde. Mit diesem Vorgehen habe er dem Aktionär völlig freie Hand gelassen. Er habe namentlich nicht verlangt, dass die Steuerschuld sichergestellt wird. Auch wenn er am Mantelhandel nicht mitgewirkt, und als Verwaltungsrat nur seinen Namen zur Verfügung gestellt habe, müsse er die Handlungen, die während seiner Geschäftsführung zur Verrechnungssteuerschuld aus dem Mantelhandel geführt hätten, selbst verantworten.

F. Mit Eingabe vom 12. November 2004 lässt X (Beschwerdeführer) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Oktober 2004 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrückskommission (SRK) erheben. Er stellt den Antrag, er sei von der solidarischen Mithaftung für die steuerpflichtige A. zu befreien; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin. Mit weiterer Eingabe vom 2. Dezember 2004 lässt X auf Aufforderung der SRK hin zusätzliche Belege einreichen und macht ergänzende Ausführungen zur Beschwerde.

In ihrer Vernehmlassung vom 14. Januar 2005 schliesst die ESTV auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Zusammenfassung des Sachverhalts:

Aus den Erwägungen:

1.a. Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG], SR 172.021, in Verbindung mit Art. 42a VStG sowie in Verbindung mit Art. 39a StG). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid der ESTV vom 12. Oktober 2004 mit Beschwerde vom 12. November 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Er hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. ... der SRK fristgerecht bezahlt.

b. Nach Art. 48 a VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat. Mit dem Begriff des schutzwürdigen Interesses wird zum Ausdruck gebracht, dass nicht jedes irgendwie geartete Interesse die Beschwerdeberechtigung verleiht, sondern nur eines, das Schutz verdient. Fehlt es an einer solchen Berechtigung, so ist das schutzwürdige Interesse an der Beschwerdeführung zu verneinen. Die Rechtsprechung betrachtet als schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 48 Bst. a VwVG jedes praktische oder rechtliche Interesse, welches eine von einer Verfügung betroffene Person an deren Änderung oder Aufhebung geltend machen kann. Das schutzwürdige Interesse besteht somit in praktischen Nutzen, den die Gutheissung der Beschwerde dem Verfügungsadressaten verschaffen würde, oder - anders ausgedrückt - im Umstand, einen Nachteil wirtschaftlicher, ideeller, materieller oder anderweitiger Natur zu vermeiden, welchen die angefochtene Verfügung mit sich bringen würde. Das rechtliche oder auch bloss tatsächliche Interesse braucht somit mit dem Interesse, das durch die von der Beschwerde führenden Person als verletzt bezeichnete Norm geschützt wird, nicht übereinzustimmen. Immerhin wird verlangt, dass die Person durch die angefochtene Verfügung stärker als jedermann betroffen sei und in einer besonderen, beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache stehe (BGE 127 V 3 E. 1b, 82 E. 3a/aa, BGE 125 V 342 E. 4a, je mit Hinweisen). Das Rechtsschutzinteresse des Rechtsmittelklägers - was als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen zu prüfen ist - setzt voraus, dass er als Partei durch das Dispositiv des angefochtenen Entscheides beschwert ist, das heisst in seinen steuerlichen Rechten betroffen ist, weshalb auch nur das Dispositiv angefochten werden kann (Alfred Kölz / Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998,

S. 193 ff. Rz. 535 ff., mit weiteren Hinweisen; André Moser, in Moser/Uebersax [Herausgeber], Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 36 ff. Rz. 2.22 ff., mit weiteren Hinweisen).

c. Der angefochtene Einspracheentscheid enthält im Dispositiv eine Bestimmung, wonach die A. der ESTV Verrechnungssteuer von Fr. 622'355.-, eine Emissionsabgabe von Fr. 30'899.75, die Betriebskosten von Fr. 200.- sowie den Verzugszins von 5% schulde. Weiter enthält er die Bestimmung, wonach der in der Betreibung Nr. ... des Betreibungsamtes F. erhobene Rechtsvorschlag beseitigt werde; diese Betreibung betrifft die A. Ferner enthält er die Bestimmung, dass die Foundation S. für die Emissionsabgabe und den darauf geschuldeten Verzugszins solidarisch hafte. Von diesen Bestimmungen des angefochtenen Einspracheentscheides ist der Beschwerdeführer nicht betroffen. Soweit sich die Beschwerde gegen diese richtet, kann auf sie daher nicht eingetreten werden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 16. September 1986, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 646 ff. E. 1a). Was die übrigen Punkte betrifft, ist der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die Beschwerde ist daher diesbezüglich einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

Die SRK überprüft die angefochtenen Einspracheentscheide grundsätzlich mit umfassender Kognition. Der Beschwerdeführer kann gemäss Art. 49 VwVG mit der Beschwerde die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Bst. a), die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Bst. b) sowie die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheides (Bst. c) rügen. Die Beschwerdeinstanz kann die angefochtene Verfügung zugunsten einer Partei ändern. Die SRK prüft den Sachverhalt von Amtes wegen; die Begründung der Begehren bindet sie nicht (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG): Dies bedeutet, dass sie eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (Moser, a.a.O., S. 17 f. Rz. 1.8). Aufgrund des Prinzips der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist die SRK verpflichtet, auch denjenigen Fragen nachzugehen, die weder vom Beschwerdeführer noch von der Verwaltung ausdrücklich aufgeworfen werden. Entsprechend kommt das sogenannte Rügeprinzip höchstens in stark abgeschwächter Form zur Anwendung, und zwar in dem Sinne, dass rechtliche Grundlagen oder Einwendungen, die nicht in die Augen springen und nach den Sachverhaltsfeststellungen auch nicht nahe liegen, nicht zu berücksichtigen sind, jedenfalls soweit die tatbeständlichen Vorbringen für solche rechtlichen Gesichtspunkte unvollständig sind, und dass die Beschwerdeinstanz nicht gehalten ist, nach allen möglichen Rechtsfehlern zu suchen. Für entsprechende Fehler müssen sich auch hier mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Moser, a.a.O., S. 18 Rz. 1.9 mit weiteren Hinweisen).

2.a. Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellten.

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem handelsrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn einer Aktiengesellschaft; massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 90 f. Art. 4 Abs. 1 Bst. b Rz. 3.12; Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern Stuttgart Wien 2001, S. 521 ff. § 21 Rz. 9 ff.). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus usw.), den Bauzinsen, der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen insbesondere auch der Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend). Bei der Auslegung von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG sind die Steuerbehörden

nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden; vielmehr haben sie den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (vgl. Entscheid der SRK vom 3. März 2005 in Sachen I. und B. [SRK 2004-006] E. 2b).

b. Es entspricht konstanter Lehre und Rechtsprechung, dass das Vorliegen einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung auch im Fall eines Mantelhandels angenommen wird (Höhn / Waldburger, a.a.O., S. 529 § 21 Rz. 20 und S. 532 § 21 Rz. 30; Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 470; Pfund, a.a.O., S. 113 f. Art. 4 Abs. 1 Bst. b Rz. 3.48; Conrad Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Aufl., Basel/Therwil 2000 [Übersicht], Fallbeispiel 3, S. 131 ff.). 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 (Entscheid der SRK vom 4. April 1997, veröffentlicht in: VPB 61.94 E. 3b). Unerheblich für die Besteuerung einer geldwerten Leistung ist, ob die handelnden Organe eine Steuerumgehung beabsichtigt haben (ASA 64 S. 496 f.; Entscheid der SRK vom 19. November 1997, veröffentlicht in VPB 62.81 E. 4b in fine; vgl. betreffend die «verdeckte Gewinnausschüttung» Pfund, a.a.O., S. 119 Art. 4 Abs. 1 Bst. b Rz. 3.55).

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 (ASA 52 S. 649; Ernst Höhn / Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Aufl., Bern Stuttgart Wien 1999, S. 97 § 31 Rz. 38; Cagianut / Höhn, a.a.O., S. 469 f.; Stockar, Übersicht, S. 27 Rz. 5.14 sowie Fallbeispiel 3, S. 77 f. und S. 131 ff.). 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 (ASA 62 S. 631 f.; Conrad Stockar / Hanspeter Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuern, Rz. 3 zu Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG). Zusammenfassend gilt als Mantelhandel typischerweise die Veräusserung von Beteiligungen an Gesellschaften, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sind, wobei sie zum einen ihren Geschäftsbetrieb eingestellt, zum anderen aber - ohne formell gefasst und im Handelsregister eingetragenen Auflösungsbeschluss - ihre Aktiven liquidiert haben.

Nach erfolgtem Mantelerwerb werden regelmässig Zweck und Firma der Gesellschaft geändert und der Verwaltungsrat ausgewechselt (ASA 62 S. 628 ff., insbesondere S. 631 mit Hinweisen auf die Literatur). Es geht in solchen Fällen im Wesentlichen darum, zu verhindern, dass zwecks Umgehung der bei der Neugründung anfallenden Emissionsabgabe (sowie weiterer Kosten und gegebenenfalls Steuern) die Aktien stillgelegter Aktiengesellschaften bei der Inbetriebnahme einer Gesellschaft mit verändertem Gesellschaftszweck verwendet werden (ASA 62 S. 630). Der Tatbestand des Mantelhandels ist nach anerkannter Lehre mithin dann erfüllt, wenn die massgeblich an einer Gesellschaft Beteiligten ihre Gesellschaft aufgeben, den Betrieb einstellen und ihre Beteiligungsrechte veräussern. Die faktisch liquidierte Gesellschaft zeichnet sich in der Praxis durch folgende

Wesensmerkmale aus: Die Gesellschaft hat ihre Kernbereiche abgestossen, ohne die eine Fortführung der Geschäftstätigkeit erschwert oder nicht mehr sinnvoll ist; die Aktivseite der Bilanz besteht zum überwiegenden Teil aus nicht mehr im Betrieb investierten Aktiven bzw. sie zeigt nach dem Desinvestitionsvorgang das Bild, das eine in Liquidation stehende Gesellschaft kennzeichnet; der Veräusserungserlös ist nicht für Reinvestitionen im weiteren Tätigkeitsbereich der Gesellschaft bestimmt, sondern wird entweder als nichtbetriebliche Finanzanlage verwaltet oder an die Beteiligten verteilt (vgl. Entscheid der SRK vom 19. November 1997, veröffentlicht in: VPB 62.81 E. 2b und c, mit weiteren Hinweisen; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, Rz. 1962c; Thomas Hilty, Die Besteuerung geldwerter Leistungen, St. Gallen 1988, S. 268 f.).

c. Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften die mit der Liquidation betrauten Personen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die Liquidatoren auch dann haftbar, wenn die juristische Person nicht formell aufgelöst, sondern bloss faktisch liquidiert worden ist. Die Liquidatoren haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden; ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 15 Abs. 2 VStG; vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 23. September 1999 in Sachen S., publiziert in *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 2000 II S. 227 ff., E. 4e und 7, mit weiteren Hinweisen). Art. 15 VStG statuiert eine Garantenhaftung zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht, wenn das Ende der Steuerpflicht infolge Auflösung oder Sitzverlegung ins Ausland zu nahen scheint (Thomas Meister, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Herausgeber], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2*, S. 445 ff., Art. 15 VStG Rz. 3 ff., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Garant nach Art. 15 VStG ist nicht bloss verantwortlich, durch geeignete Massnahmen dafür zu sorgen, dass seiner Aufsicht oder Gewalt unterworfenen Dritte sich keiner Rechtsverletzung schuldig machen, sondern er trägt Ergebnisverantwortung. Der Garant muss von Gesetzes wegen dafür einstehen, dass eine Drittperson (die Gesellschaft) die von ihr geschuldete Steuer tatsächlich entrichten kann. Tritt das angestrebte Ergebnis nicht ein und kann die Gesellschaft die geschuldete Steuer nicht entrichten, muss der Garant dafür einstehen, selbst ohne dass ihn ein Verschulden trifft (Meister, a.a.O. S. 445 f., Art. 15 VStG Rz. 5, mit Hinweis). Die Bestimmung von Art. 15 VStG stellt demnach gegenüber Art. 55 Abs. 1 OR (Geschäftsherrenhaftung) strengere Anforderungen an den Exkulpationsbeweis; «alles Zumutbare» reicht über das hinaus, was die nach den Umständen gebotene Sorgfalt verlangt. Um sich von der Liquidatorenhaftung zu befreien, muss der Liquidator seine Aufgabe nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt und für die Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung alles getan haben, was vernünftigerweise verlangt werden kann. An den Entlastungsbeweis sind höhere Anforderungen zu stellen, wenn der Liquidator besondere berufliche Qualifikationen besitzt (Rechtsanwalt, Notar, Ökonom, Bücherexperte usw.) und das Geschäftsleben kennt (ASA 59 S. 315 f., ASA 58 S. 711, ASA 55 S. 651; vgl. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004, S. 1619 f., § 13 Rz. 570 f.; Conrad Stockar, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in *Der Schweizer Treuhänder* [ST] 6/1990, S. 325 f.).

Der Liquidation einer Aktiengesellschaft obliegt dem Verwaltungsrat, sofern sie nicht in den Statuten oder durch einen Beschluss der Generalversammlung anderen Personen übertragen wird (Art. 740 Abs. 1 OR). Im Falle der faktischen Liquidation trifft die Solidarhaftung den Verwaltungsrat, dem nach Art. 740 Abs. 1 OR die Liquidation obliegt sowie auch denjenigen Verwaltungsrat, der - ohne formalrechtlich Organ zu sein - de facto geschäftsleitende Funktionen ausübt (ASA 65 S. 930 mit Hinweisen). Keine Rolle spielt es, ob eine Person formell als Liquidator im Handelsregister eingetragen wurde (ASA 55 S. 651 E. 2c). Die Solidarhaftung bezieht sich nicht auf ein Organ als solches, sondern auf die Personen, welche individuell bei der Liquidation eine Rolle gespielt haben (ASA 59 S. 320 E. 18b; vgl. Entscheid der SRK vom 21. Januar 1997 in Sachen N. und Z. [SRK 1996-008] E. 2c).

3.a. Im vorliegenden Fall steht unbestritten fest, dass die Foundation S. 100% ihrer Aktien an der A. am 14. März 2000 an H. veräussert hat. Damit ist die Voraussetzung für die Annahme eines Mantelhandels bezüglich des Handwechsels der Mehrheit der Aktien an einer inländischen Gesellschaft erfüllt. Der Beschwerdeführer erhebt zu Recht diesbezüglich keine Einwendungen.

b. Sodann ist - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Eingabe vom 2. Dezember 2004 - auch das Kriterium der wirtschaftlichen Liquidation bzw. der Versetzung der Gesellschaft in liquide Form erfüllt. Es ist unbestritten, dass die Gesellschaft ihre sämtlichen Beteiligungen, welche sie vor dem 14. März 2000 hielt, vor der Übertragung ihrer Aktien veräusserte und dass sie damit in liquide Form gebracht wurde. Insbesondere wird der von der ESTV in ihrem Schreiben vom 11. April 2003 dargestellte und dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde gelegte Sachverhalt vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Der liquidationsfähige Zustand der A. wird somit auch vom Beschwerdeführer implizit anerkannt, weshalb auf die diesbezüglichen Sachverhaltsumstände nicht näher eingegangen werden muss (vgl. E. 1d hievoro).

Der Beschwerdeführer lässt jedoch in seiner ergänzenden Eingabe vom 2. Dezember 2004 vortragen, die Gesellschaft habe am 14. März 2000 zwei neue Beteiligungen (Y. AG, Z. AG) gekauft. Die Holding habe damit ihren Hauptzweck beibehalten. Wie hierin von der Verwaltung ein Mantelhandel erblickt werden könne sei seiner Ansicht nach schleierhaft; dies könne nur bei einem äusserst extensiv ausgelegten Begriff des Mantelhandels angenommen werden. Es könne nicht sein, dass eine Holding nicht ihren gesamten Bestand an Beteiligungen auswechseln dürfe, selbst wenn dies praktisch auf einmal geschehe. Bei dieser Argumentation übersieht der Beschwerdeführer, dass sich der Tatbestand des Mantelhandels darin zeigt, dass die massgeblich an der Gesellschaft Beteiligten ihre Gesellschaft faktisch aufgeben, den Betrieb einstellen und ihre Beteiligungsrechte veräussern. Entscheidend sind damit nicht die Absichten der Käufer der Aktien, sondern die Vorkehren der Gesellschaft, respektive ihres Hauptaktionärs, vor dem Verkauf. Hat der Verkäufer die Gesellschaft im Hinblick auf ihren Verkauf in liquide Form gebracht, so hat er durch die beabsichtigte Umgehung der Liquidationsvorschriften einen Aktienmantel geschaffen (Marcel Bourquin, *Steuerrechtliche Probleme beim Handel mit Aktienmänteln*, jur. Diss., Zürich 1985, S. 37).

Gemäss der Rechtsprechung der 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 (VPB 62.81 E. 3c). Bereits aus diesem Grunde stösst die Argumentation des Beschwerdeführers vorliegend ins Leere. Hinzu kommt, dass vorliegend die Gesellschaft ganz offensichtlich auch für neue Zwecke eingesetzt wurde. Der vormalige Zweck der Gesellschaft war nicht bloss das Halten

von beliebigen Beteiligungen, sondern er lautete wie folgt: «In erster Linie und vorwiegend Beteiligung an Sprachschulen im In- und Ausland, insbesondere in Grossbritannien» bzw. "... in Grossbritannien und USA». Dementsprechend hatten die Beteiligungen, über welche die Gesellschaft vor der Veräusserung ihrer Aktien verfügte, bzw. bevor sie in liquide Form gebracht worden war, alle einen Zweck im erwähnten Bereich. Gemäss den eingeholten Internetinformationen über die Handelsregistrauszüge hatten demgegenüber aber die am 14. März 2000 erworbenen Gesellschaften einen völlig anderen Zweck. Die Y. AG bezweckt danach in der Hauptsache «technische und industrielle Vertretungen, Erwerb und Verkauf von Erfindungsrechten, Lizenzerteilung, Finanzierung von und Beteiligung an anderen Unternehmungen des In- und Auslandes, Durchführung von Handelsgeschäften aller Art für eigene und fremde Rechnung.» Die Z. AG hatte seit dem Jahre 1999 den folgenden Hauptzweck: «Entwicklung und Produktion von sowie internationaler Handel mit microverkapselten Produkten aus Fließ- und Textilstoffen.» Es ergibt sich damit ganz klar, dass die gesamte Gruppe nach der Veräusserung der Aktien der A. einen völlig anderen Zweck verfolgte. Entsprechend wurde per 2. April 2002 auch ihre Firma in A. geändert.

c. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Mantelhandels sind mithin erfüllt. Die ESTV hat daher zu Recht die Abgabepflicht bejaht. Die Verrechnungssteuer ist 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. Die ESTV ging bei der Berechnung des Liquidationsüberschusses vom Verkaufspreis des Aktienpaketes im Betrag von Fr. 2'778'157.18 aus und brachte davon das nominelle Aktienkapital von Fr. 1'000'000.- in Abzug. Diese Berechnung der Abgabe wird vom Beschwerdeführer nicht beanstandet. Gestützt auf die vorliegenden Akten ergeben sich im Übrigen auch keine Anhaltspunkte für irgendwelche Fehler der Verwaltung bei der Steuerberechnung.

d. Zusammenfassend ergibt sich, dass die A. der ESTV - wie im Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2004 festgestellt - eine Verrechnungssteuer von 35% auf Fr. 1'778'157.18, somit Fr. 622'355.-, schuldet.

4. Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 12 VStG wird die Steuer auf den Erträgen von Aktien innert 30 Tagen nach dem Zeitpunkt fällig, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Die steuerbare Leistung wurde am Tage des Handwechsels des Aktienmantels, somit am 14. März 2000, fällig. Dementsprechend ist die dafür geschuldete Verrechnungssteuer am 13. April 2000 fällig geworden. Nach Art. 16 Abs. 2 VStG in der ab 1. Januar 1998 in Kraft stehenden Fassung ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Die ESTV hat deshalb zu Recht festgehalten, der Verzugszins sei für die Zeit vom 14. April 2000 bis zum Tage der Steuerentrichtung geschuldet. Gemäss der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) beträgt der Zinssatz für die Zeit ab 1. Januar 1997 5%.

Die Berechnung des Verzugszinses wird denn auch vom Beschwerdeführer nicht beanstandet. Daher sieht auch die SRK keinen Anlass, diese Berechnung einer neuerlichen Überprüfung zu unterziehen.

5. Im Weiteren - und dies ist das Hauptvorbringen der Beschwerde - ist umstritten, ob der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG für die geschuldete Verrechnungssteuer sowie den darauf geschuldeten Verzugszins (solidarisch) haftet.

a. Zum Einen macht der Beschwerdeführer geltend, nicht die Organe würden für die Steuern einer aufgelösten juristischen Person haften, sondern die mit der Liquidation betrauten Personen. Er sei jedoch trotz seiner formell rechtlichen Organstellung in keiner Weise an der (faktischen) Liquidation beteiligt gewesen.

Mit diesem Vorbringen geht der Beschwerdeführer fehl. Zunächst ist unerheblich, ob er im massgeblichen Zeitpunkt an der faktischen Liquidation der Steuerpflichtigen aktiv beteiligt war. Ebenso unmassgeblich ist, ob er zur Vornahme der faktischen Liquidation beauftragt worden war. Steuerlich massgebend ist einzig, dass einerseits die fragliche Transaktion eine faktische Liquidation im Sinne der Rechtsprechung eingeleitet hat und dass andererseits der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft amtierte und damit Alleinverantwortlicher für deren Geschick war. Aus diesem Grunde ist auch irrelevant, dass der Beschwerdeführer am 14. März 2000 aus dem Verwaltungsrat der A. abgewählt wurde, waren doch zu jenem Zeitpunkt die wesentlichen Schritte, welche dazu führten, dass die Gesellschaft in einen liquidationsreifen Zustand überführt wurde und nur noch einen blossen Aktienmantel darstellte, bereits vollzogen worden. Die Übergangung des Aktienmantels stellt lediglich noch den Abschluss dieser Handlungen dar und der Beschwerdeführer hätte bereits zuvor als verantwortlicher Verwaltungsrat dafür sorgen müssen, dass angesichts der Verflüssigung sämtlicher Aktiven der Gesellschaft allfällige Steuerforderungen sichergestellt worden wären.

b. Von dieser Haftung, welche aufgrund seiner Stellung als Alleinverantwortlicher für die Gesellschaft begründet wird, könnte sich der Beschwerdeführer entsprechend dem vorstehend Ausgeführten (vgl. E. 2c hievon) lediglich dann befreien, wenn er nachweist, dass er das ihm obliegende und ihm zumutbare dafür getan hat, dass die Gesellschaft nicht faktisch liquidiert werden konnte bzw., dass im Falle einer faktischen Liquidation die geschuldeten Steuern sichergestellt wurden. Diesbezüglich macht der Beschwerdeführer geltend, die handelnden Parteien hätten ihn bewusst und gezielt ausgeschlossen und Liquidation, Mantelhandel und Abberufung so überfallartig vollzogen, dass ihm keine Möglichkeit geblieben sei, in irgendeiner Weise auf das Geschehen - und auf das Vermögenssubstrat - einzuwirken. Er macht damit sinngemäss geltend, es könne ihm keine Verantwortung für den erfolgten Mantelhandel treffen. In diesem Zusammenhang sind die Ausführungen relevant, welche der Beschwerdeführer zur Führung der Geschäfte der A. macht. Danach war die Administration der Gesellschaft so organisiert, dass die Bankbelege und -auszüge von der Bank T. an den Sitz der A. in F. gelangten und von dort an die U. AG, das heisst an M., weitergeleitet wurden, welcher für die Administration der Gesellschaft zuständig war. Die U. AG erstellte gestützt auf die Belege die Jahresrechnungen und unterbreitete diese dem Beschwerdeführer; die Belege blieben bei der Treuhandstelle. Vergütungen zulasten der Gesellschaft wurden in der Regel von M. veranlasst, der - neben dem Beschwerdeführer - sogar über Einzelunterschrift für das Gesellschaftskonto verfügte. Ausserordentliche Vorgänge, wie beispielsweise die Fusion mit der I. AG im Jahre 1996, wurden gemäss den Ausführungen des Beschwerdeführers von ihm und M. besprochen und in gegenseitiger Absprache abgewickelt.

aa. Nach Art. 716 Abs. 2 OR führt der Verwaltungsrat die Geschäfte der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Gemäss Art. 716b OR können die Statuten den Verwaltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Abs. 1). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung. (Abs. 2 Satz 1). Nach geltendem Recht ist damit klar festgelegt, dass es für jede

rechtmässige Delegation der Geschäftsführung zwei Ansatzpunkte braucht: eine Delegationsnorm in den Statuten, die den Verwaltungsrat ermächtigt, die Geschäftsführung zu delegieren, und einen Verwaltungsratsbeschluss, der die Delegation in die Tat umsetzt, das Organisationsreglement (Böckli, a.a.O., S. 1538 ff., § 13 Rz. 321 ff.; vgl. auch Peter Forstmoser / Arthur Meier-Hayoz / Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 326 f., § 29 Rz. 24 ff.). Soweit die Geschäftsführung nicht übertragen worden ist, steht sie allen Mitgliedern des Verwaltungsrates gesamthaft zu (Art. 716 Abs. 3 OR). Nach Art. 716a OR hat der

Verwaltungsrat verschiedene unübertragbare und unentziehbare Aufgaben, unter anderem folgende: die Oberleitung der Gesellschaft und Erteilung der nötigen Weisungen (Ziff. 1); die Festlegung der Organisation (Ziff. 2); die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist (Ziff. 3); die Ernennung und Abberufung der mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Personen (Ziff. 4); die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen (Ziff. 5). Nach Art. 717 Abs. 1 OR haben die Mitglieder des Verwaltungsrates ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Zu dieser Sorgfaltspflicht gehört unter anderem die Pflicht zur Sorgfalt in der Auswahl von mit Aufgaben der Geschäftsführung Betrauten (vgl. Böckli, a.a.O., S. 1619, § 13 Rz. 570 f.). Unsorgfalt kommt unter anderem vor, wenn ein Amtsträger eine ihm zukommende Aufgabe gar nicht erst erkennt, oder wenn er trotz der Erkenntnis nicht handelt. Zur Sorgfalt gehört die Wahrnehmung der Oberaufsicht gemäss Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR, das heisst nicht die direkte Beaufsichtigung, sondern die Gestaltung der Aufsicht und die Verfolgung ihrer Abläufe und Ergebnisse durch die kritische Lektüre der Berichte, das Stellen von Zusatzfragen. Die typische Unsorgfalt ist eine Unterlassung von Handlungen, die sich nachträglich als möglich und - auf den Erkenntnisstand in jenem ursprünglichen Zeitpunkt zurückbezogen - als unerlässlich herausstellen (Böckli, a.a.O., S. 1618 f., § 13 Rz. 566 f.).

bb. Der Beschwerdeführer trägt weder vor noch weist er nach, inwieweit er aufgrund der Statuten der Gesellschaft ermächtigt war, als einziger Verwaltungsrat die Geschäftsführung an eine Drittperson zu delegieren, und inwieweit er dies gegebenenfalls aufgrund eines Organisationsreglementes tat. Soweit er sich demnach darauf beruft, die Führung der täglichen Geschäfte - bzw. gemäss seinen Ausführungen «der wenig umfangreichen Administration» - inklusive die Abwicklung von Vergütungen sei durch M. von der U. AG, der unter anderem sogar über Einzelunterschrift für das Gesellschaftskonto verfügte, wahrgenommen worden, liegt daher bereits darin ein Verstoß gegen seine aktienrechtliche Verantwortlichkeit als Verwaltungsrat vor. Es mag sein, dass die getroffene Organisation zweckmässig und grundsätzlich ausreichend war. Zudem ist es zwar so, dass Hilfsaufgaben, die nicht eine Organstellung bedingen, also namentlich vorbereitende und ausführende Aufgaben, auch ohne entsprechende formelle Basis delegiert werden können (vgl. Forstmoser / Meier-Hayoz / Nobel, a.a.O., S. 338, § 30 Rz. 27). Die Kompetenzen, welche der Beschwerdeführer M. erteilt hat, gehen jedoch offensichtlich über solche blossen Hilfsaufgaben hinaus. Die gesetzlich vorgeschriebenen Strukturen für die fragliche Delegation der Geschäftsführungsbefugnisse wurden demnach nicht eingehalten. Relevant ist zudem vor allem, dass auch bei Zuweisung von Hilfsaufgaben der Verwaltungsrat eine Verantwortung bei der Auswahl, Unterrichtung und - vorliegend insbesondere wesentlich - Überwachung der mit den Aufgaben betrauten Personen wahrzunehmen hat (vgl. Forstmoser / Meier-Hayoz / Nobel, a.a.O., S. 338, § 30 Rz. 27).

Der Beschwerdeführer führt aus, M. habe den Vergütungsauftrag an die Bank T, Fr. 2'778'157.18 mit Valuta 14. März 2000 an die Bank V. zu überweisen, ohne seine vorgängige Konsultation und ohne seine Zustimmung - welche er sicher verweigert hätte - erteilt und damit einen enormen Vertrauensbruch und eine schwerwiegende Verletzung der Treue- und Sorgfaltspflicht begangen. Dies mag durchaus zutreffend sein. Massgebend ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass der Beschwerdeführer als einziger Verwaltungsrat der A. die Geschäftsführung so organisiert hat, dass dies überhaupt möglich war. Gerade als (praktizierender) Rechtsanwalt, der in diesem Bereich aufgrund seiner Ausbildung über besondere berufliche Qualifikationen verfügen muss, hätte der Beschwerdeführer über die aktienrechtlichen Verantwortlichkeiten und Verpflichtungen eines Verwaltungsrates Bescheid wissen müssen. Aufgrund des Umstandes, dass eine Drittperson - welche gleichzeitig mit der Aufgabe betraut war die Bankbelege und -auszüge entgegenzunehmen, die Verbuchung vorzunehmen und die Jahresrechnung zu erstellen - über Einzelunterschrift für das Gesellschaftskonto verfügte, gab der Beschwerdeführer jegliche Aufsichts- und Kontrollmöglichkeit als Verwaltungsrat

aus der Hand. Ergebnis war gemäss den Vorbringen des Beschwerdeführers denn auch, dass Gutschriften von insgesamt Fr. 3'321'627.87 innerhalb von acht Tagen vorgenommen werden konnten, ohne dass der Beschwerdeführer hiervon Kenntnis erhielt, und dass eine Zahlung über Fr. 2'778'157.18 mit Valuta 14. März 2000 in Auftrag gegeben werden konnte, dies ebenfalls ohne dass der Beschwerdeführer davon irgendwelche Kenntnisse hatte. Er ist damit seinen gesetzlichen Verpflichtungen zweifellos nicht genügend nachgekommen. Der Beschwerdeführer hat es damit offensichtlich möglich gemacht, dass die Gesellschaft faktisch liquidiert wurde, ohne dass er dies verhindern konnte und ohne dass er dafür sorgen konnte, dass die dafür geschuldeten Steuern entrichtet wurden. Daran ändert der Umstand nichts, dass das dargestellte System offenbar während acht Jahren einwandfrei funktionierte. Bei dieser Sachlage ist es im weiteren irrelevant, wenn der Beschwerdeführer vorträgt, er sei als einziger Verwaltungsrat bei der faktischen Liquidation der Gesellschaft bewusst umgangen worden und sei gar nicht in der Lage gewesen, irgendetwas zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung zu unternehmen. Er hat sich diese Situation selber zuzuschreiben,

bzw. diese Situation war nur aufgrund der Organisation der Gesellschaft möglich, für welche der Beschwerdeführer in erster Linie verantwortlich war.

c. Aufgrund des vorstehend Ausgeführten ist damit festzustellen, dass die ESTV zutreffend erkannt hat, der Beschwerdeführer hafte gestützt auf Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG für die infolge Mantelhandels geschuldete Verrechnungssteuer samt Verzugszins.

6. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Dokumente der SRK