Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6191/2008
{T 0/2}

Urteil vom 10. Juni 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Daniel de Vries Reilingh,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG in Liquidation,
X._____,
beide vertreten durch Y._____,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; Mantelhandel.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG wurde am 2. September 1987 gegründet. Am 21. Juni 1995 erhöhte sie ihr Aktienkapital von Fr. 50'000.-- auf Fr. 100'000.--. Es ist eingeteilt in 100 Namenaktien zu Fr. 1'000.-- und hälftig liberiert. Mit Statutendatum vom 30. Januar 2003 verlegte die A._____ AG den Sitz nach S._____. Sie wurde am 12. Januar 2007 mangels Verwaltung und Domizil von Amtes wegen als aufgelöst erklärt.

B.
Gemäss indossiertem Aktienzertifikat war bis am 5. Juli 2002 X._____ Alleinaktionär der A._____ AG. Auf ihn folgte Y._____ (5. Juli bis 5. August 2002), danach Z._____. Gemäss Eintrag im Handelsregister amtete X._____ bis am 4. November 2002 als Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift. Auf ihn folgte B._____, der auf Ende des Jahres 2005 aus dem Verwaltungsrat ausschied.

C.
Am 5. Mai 2006 reichte B._____ der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zwei Formulare 112 («Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen») ein und deklarierte Folgendes: Transaktion 1: Verkauf durch X._____, steuerbare Leistung Fr. 156'000.--, Fälligkeitsdatum 5. August 2002, und Transaktion 2: Verkauf durch Y._____, steuerbare Leistung Fr. 67'000.--, Fälligkeitsdatum 5. September 2002. B._____ stellte in beiden Fällen ein Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung und liess Kopien der Formulare X._____ und Y._____ zur Kenntnis zukommen.

D.
Mit Schreiben vom 1. Juni 2006 bestritt Y._____ gegenüber der ESTV in seinem und im Namen von X._____, geldwerte Leistungen in angegebener Höhe bezogen zu haben. Die ESTV antwortete mit Schreiben vom 30. Juni 2006 und erklärte, die beiden im Juli und August 2002 abgewickelten Aktienverkäufe stellten je einen Mantelhandel dar, denn die A._____ AG habe sich in der fraglichen Zeit in liquider Form befunden. Schliesslich bezahlte X._____ die Verrechnungssteuerschuld aus der ersten Transaktion.

E.
Nach weiteren Korrespondenzen verfügte die ESTV mit Entscheid vom 28. September 2007 sinngemäss, die A._____ AG in Liquidation schulde aus der zweiten Transaktion Fr. 40'950.-- Verrechnungssteuern sowie Zins zu 5% ab 5. September 2002. X._____ als Liquidator hafte hierfür solidarisch aufgrund Art. 15 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21). Den Liquidationsüberschuss errechnete die ESTV aus dem Verkaufserlös (Fr. 167'000.--), von welchem sie das einbezahlte Aktienkapital (Fr. 50'000.--) abzog. Dies ergab Fr. 117'000.-- (x 35% = Fr. 40'950.--). Auf Einsprache hin reduzierte die ESTV die Verrechnungssteuerforderung auf Fr. 37'946.65. Bei einem Mantelhandel, so die Begründung im Einspracheentscheid vom 29. August 2008, werde der Liquidationserlös praxisgemäss aus dem Reinvermögen der Gesellschaft und nicht aus dem Verkaufspreis errechnet, sofern – wie hier – der Verkaufspreis höher ausfalle als das Reinvermögen. Dies ergab Folgendes:

Einbezahltes Aktienkapital	50'000.00
Gesetzliche Reserven (per 31. Dezember 2001)	26'000.00
Gewinn Vorjahr (per 31. Dezember 2001)	78'615.40
Gewinn 2001	2'358.50
Gewinn 2002 (anteilsmässig bis 5. August 2002 = 215/360)	1'445.55
Reinvermögen per 5. August 2002 (gerundet)	**158'419.00**
Abzüglich einbezahltes Aktienkapital	-50'000.00
Liquidationsüberschuss	**108'419.00**
davon 35% Verrechnungssteuer	**37'946.65**

F.
Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 29. August 2008 erhoben die A._____ AG in Liquidation und X._____ mit Eingabe vom 26. September 2008 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragten sinngemäss, den Einspracheentscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Bundes aufzuheben.

G.
Die ESTV verlangte mit Vernehmlassung vom 18. Dezember 2008 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

H.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidwesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV und damit eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (Art. 31, Art. 32 e contrario und Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführenden beantragen dem Bundesverwaltungsgericht sinngemäss, weitere Beweise zu erheben bzw. eine Expertise erstellen zu lassen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.144 mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf das Erheben weiterer Beweise wird verzichtet.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht, wobei die angefochtene Verfügung nicht wegen Unangemessenheit zuungunsten einer Partei geändert werden darf, es sei denn, sie werde zugunsten einer Gegenpartei geändert (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Das Bundesgericht macht von der reformatio in peius nur Gebrauch, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts 2A.19/2002 vom 3. Dezember 2002 E. 4; BGE 108 Ib 227 E. 1b). Das Bundesverwaltungsgericht übt die gleiche Zurückhaltung aus (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts C-909/2008 vom 11. März 2010 E. 12.2, A-2999/2007 vom 12. Februar 2010 E. 4.2.2, A-1708/2006 und A-1709/2006 vom 28. Oktober 2008 E. 1.5; Madeleine Camprubi, in: Auer/Müller/Schindler (Hrsg.), Kommentar zum

Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), Zürich 2008, N. 6 zu Art. 62 VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.200).

2.
Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101] und Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). 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 (Entscheide der SRK 1996-035 vom 19. November 1997, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 62.81 E. 4b und 2004-207 vom 10. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.61 E. 2a). Zu den steuerbaren Erträgen zählt jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt (Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Als geldwerte Leistung gilt kraft ausdrücklicher Anordnung in Art. 20 Abs. 1 VStV auch ein Liquidationsüberschuss. Die Gesetzmässigkeit der genannten Verordnungsbestimmung hat das Bundesgericht wiederholt bestätigt (anstelle zahlreicher: BGE 115 Ib 274 E. 9a).

3.
3.1 Während das Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG, SR 641.10) in Art. 5 Abs. 2 Bst. b den Handwechsel der Mehrheit der Aktien einer inländischen, wirtschaftlich liquidierten oder in liquide Form gebrachten Gesellschaft ausdrücklich der Steuer (Emissionsabgabe) unterstellt, enthält das VStG keine entsprechende Regelung. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts hat der Mantelhandel jedoch auch Verrechnungssteuerfolgen, da er in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt wird (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4 [in fine] mit Hinweisen; VPB 62.81 E. 4b und VPB 70.61 E. 2b; vgl. auch MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005, N. 153 zu Art. 4 VStG; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuer-

recht, Band I [§ 1-38], 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001 und dieselben, Steuerrecht, Band II [§ 39-55], 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 21 Rz. 20, § 39 Rz. 119, § 40 Rz. 45 und § 48 Rz. 156; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Rz. 3.48 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 4. Aufl., Basel/ Therwil 2006, Fallbeispiel 3, S. 111 f. und S. 163 ff.).

3.2 Ein Mantelhandel liegt stets dann vor, 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Mai 1993, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 62 S. 628 ff. E. 2b [betreffend StG]; VPB 70.61 E. 2b). Beim Mantelhandel zahlt die Gesellschaft keinen Liquidationsüberschuss im eigentlichen Sinne aus, sondern ein solcher wird vielmehr durch den übernehmenden dem veräussernden Aktionär in der Form des Kaufpreises für die erworbenen Aktien ausbezahlt. Insofern bildet der Kaufpreis wirtschaftlich und steuerrechtlich den Liquidationserlös (vgl. erwähntes Urteil des Bundesgerichts 2C_349/2008 vom 14. November 2008 E. 2.4; MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 82 zu Art. 20 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]).

3.3 Als steuerbarer Liquidationsüberschuss gilt bei einem Mantelhandel demnach jener Betrag, den die Aktionäre beim Verkauf der Aktien über ihre Anteile am Grundkapital hinaus als Kaufpreis erhalten (Urteil des Bundesgerichts vom 16. September 1986, veröffentlicht in ASA 55 S. 646 ff. E. 2a). Dieser Betrag stellt aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 20 Abs. 1 VStV dar. Unerheblich für die Besteuerung einer geldwerten Leistung ist, ob die handelnden Organe eine Steuerumgehung beabsichtigt haben (VPB 62.81 E. 4b [in fine]; VPB 70.61 E. 2b, je mit Hinweisen; anders noch: Entscheid der SRK 1997-067 vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in VPB 64.114 E. 2b.cc; vgl. sodann JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME PIGUET, in Xavier Oberson/Pascal Hinny [Hrsg.], Kommentar Stempelabgaben, Zürich/Basel/Genf 2006, N. 51 ff. zu Art. 5; MARCEL BOURQUIN, Steuerrechtliche Probleme beim Handel mit Aktienmänteln, Entlebuch 1985, S. 60 ff., wonach aber das Verschleiern des Liquidationsvorhabens durch einen Mantelhandel als Steuerumgehung zu werten sei

und folglich die Regeln über die Steuerumgehung Anwendung fänden; MARCO DUSS/JULIA VON AH/ROMAN SIEBER, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/3, Basel 2006, N. 79 zu Art. 5 StG, wobei auch diese Autoren die Verrechnungssteuerfolgen des Mantelhandels als Anwendungsfall der Steuerumgehung betrachten, bei dem jedoch nicht im Einzelnen geprüft werde, ob die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt seien).

4.

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. Diese Personen 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; VPB 70.61 E. 2c mit Hinweisen). Die Liquidation einer Aktiengesellschaft obliegt von Gesetzes wegen dem Verwaltungsrat, sofern sie nicht in den Statuten oder durch einen Beschluss der Generalversammlung anderen Personen übertragen wird (Art. 740 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Der einzige Verwaltungsrat einer Gesellschaft ist Organ derselben und gilt damit ohne Weiteres als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (anstelle zahlreicher: Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5).

5.

5.1 Vorliegend ist unbestritten, dass der erste Verkauf (erste Transaktion) vom 5. Juli 2002, bei welchem die A-_____-Aktien von X._____ zu Y._____ wechselten, einen Mantelhandel darstellte. Die ESTV hat diesen Vorgang wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt und auf dem Liquidationsüberschuss 35% Verrechnungssteuern erhoben, was dem Betrag von Fr. 37'100.-- entsprach. Diese Forderung ist getilgt und bildet nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens. Von den Beschwerdeführenden anerkannt wird weiter, dass auch der nachfolgende Aktienverkauf vom 5. August 2002 einen Mantelhandel darstellte. Hierbei wechselten die A._____-Aktien von Y._____ zu Z._____ (gemäss indossiertem Aktienzertifikat). Auch ist nicht umstritten, dass sich die A._____ AG im Zeitpunkt der zweiten Transaktion noch immer in liquider Form be-

fand, was im Übrigen ein Vergleich der Bilanzen 2001 und 2002 bestätigt. Zudem werden in der Erfolgsrechnung für das Jahr 2002, von wenigen Zinseinnahmen abgesehen, keine Erträge ausgewiesen.

5.2 Strittig ist hingegen die Berechnung des Liquidationsüberschusses bezüglich der zweiten Transaktion. Y._____ als Verkäufer und Z._____ als Käufer vereinbarten hierbei für die 100 Namenaktien der A._____ AG einen «Kaufpreis» von Fr. 12'000.--. Zusätzlich verpflichtete sich der Käufer, das Aktionärsdarlehen zu übernehmen, dessen Saldo gemäss den Buchhaltungsunterlagen am 1. Juli 2002 Fr. 155'614.85 betrug. Aus dem «Kaufpreis» und dem Saldo des übernommenen Aktionärsdarlehens errechnete die ESTV einen effektiven Kaufpreis von Fr. 167'000.-- (abgerundet). In Beachtung der hiervor unter E. 3 dargestellten Praxis behandelte sie den Kaufpreis als Liquidationsüberschuss und belastete ihn (nach Abzug des einbezahlten Grundkapitals von Fr. 50'000.--) mit 35% Verrechnungssteuern. Dies ergab die Verrechnungssteuerforderung von Fr. 40'950.--.

Die ESTV hat nun im Einspracheentscheid vom 29. August 2008 den für die Berechnung der Verrechnungssteuerforderung massgebenden Betrag von Fr. 117'000.-- auf Fr. 108'419.-- korrigiert mit der Begründung, es sei auf das tiefere Reinvermögen und nicht auf den Kaufpreis abzustellen. Damit blieben aus der zweiten Transaktion Verrechnungssteuern von Fr. 37'946.65 geschuldet (35% von Fr. 108'419.--). Hiergegen und gegen die Besteuerung des Liquidationsüberschusses generell ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Denn das Abstellen auf das Reinvermögen und nicht auf den Kaufpreis für die Berechnung der Verrechnungssteuerforderung kann insofern nicht als offensichtlich unrichtig bezeichnet werden, als mit dem Kaufpreis der Käufer nicht nur den Wert des Mantels selber, sondern unter Umständen auch allfälligen, zusätzlichen Aufwand des Verkäufers bezahlt oder bereit ist, mehr zu bezahlen, weil er etwa die Gründungskosten spart. Das Konzept der Erhebung der Verrechnungssteuer auf dem Mantelhandel beruht aber darauf, dass ein Mantelhandel behandelt wird wie eine Liquidation und eine Neugründung, wobei der Liquidationserlös «reinvestiert» wird und auf diesem die Verrechnungssteuer zu bezahlen ist. Demnach ist nur auf dem effektiv reinvestierten Betrag, das heisst auf dem effektiven Wert des Mantels die Verrechnungssteuer zu bezahlen. Aus diesem Grund ist die Berechnung der Verrechnungssteuer auf dem Reinvermögen, wie sie die ESTV im vorliegenden Fall vorgenommen hat, zulässig. Welche Auffassung (Kaufpreis oder Reinvermögen)

die richtige ist, kann hier aber ohnehin offen bleiben, weil die betragliche Differenz nicht erheblich im Sinn der Rechtsprechung ist (vgl. E. 1.3 hievor).

5.3 Nach Ansicht der Beschwerdeführenden hätte die anlässlich der ersten Transaktion vorgenommene «Ausschüttung» in der Höhe von Total Fr. 106'000.-- im Rahmen der zweiten Transaktion berücksichtigt werden müssen. Der genannte Betrag habe sich aus einer Dividende von Fr. 68'900.-- an den Alleinaktionär X._____ und Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 37'100.-- zusammengesetzt. Die «Ausschüttung» sei sodann mit dem Aktionärsdarlehen verrechnet worden, welches sich hierdurch von Fr. 158'114.85 (Betrag gemäss Bilanz per 31. Dezember 2001) auf Fr. 52'114.85 reduziert habe. Dies ergebe ein Total an Aktiven von Fr. 102'849.40, womit nach Abzug von Schulden und Aktienkapital ein Liquidationsüberschuss von Fr. 973.90 vorläge und nicht, wie von der ESTV errechnet, von Fr. 117'000.-- bzw. Fr. 108'419.--.

Die von den Beschwerdeführenden angestellte Berechnung wäre dann korrekt, wenn nach der ersten Transaktion eine Ausschüttung des Liquidationsüberschusses, nicht aber auch eine Neugründung angenommen worden wäre. Beim Mantelhandel wird jedoch zwingend von beidem ausgegangen, denn zivilrechtlich liegt eben gerade keine formelle Liquidation, sondern ein Aktienkauf vor. Dieser wiederum wird für Zwecke der Verrechnungssteuern wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden waren deshalb keine Ausschüttungen bzw. Buchungen vorzunehmen und die Bilanz per 31. Dezember 2002 ist auch nicht falsch bzw. unwahr. Liegt ein Mantelhandel vor, was vorliegend sowohl betreffend der ersten wie auch der zweiten Transaktion unbestritten ist, darf mit anderen Worten nicht allein eine Liquidation, sondern es muss sachlogisch auch die Neugründung verrechnungssteuerrechtlich angenommen werden. Vorliegend wurde demnach der aus der ersten Transaktion resultierende Liquidationsüberschuss (in Form des Kaufpreises bzw. des Reinvermögens) ausgeschüttet und mit Verrechnungssteuern belegt. Damit war der Vorgang aber nicht abgeschlossen, sondern der Liquidationsüberschuss wurde – so wird unterstellt – in eine «neue» Gesellschaft eingebracht und zwar einerseits in Form von Aktienkapital, andererseits bzw. darüber hinaus als Agio.

Eine formelle Liquidation mit anschliessender formeller Neugründung hätte den Beschwerdeführenden im Übrigen ohne Weiteres offengestanden, hätte aber – und darum geht es bei der dargestellten Behandlung des Mantelhandels – die gleichen Steuerfolgen gezeitigt. Als Zwischenfazit ist damit festzuhalten, dass die A._____ AG im Rahmen der ersten Transaktion entleert und wieder aufgefüllt wurde, sich aber an der Höhe und Zusammensetzung des Eigenkapitals nichts änderte.

5.4 Bei der zweiten Transaktion geschah dasselbe erneut. Auch dieser Vorgang wurde wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt. Das Aktienkapital von Fr. 50'000.-- konnte demnach ohne Verrechnungssteuerfolgen aus der A._____ AG entnommen werden, was darüber hinausging, unterlag der Verrechnungssteuer (Nennwertprinzip). Wie ein solcher Vorgang, der wohl teilweise zurecht als stossend empfunden wird, nach Einführung des Kapitaleinlageprinzips zu behandeln sein wird, muss hier nicht beurteilt werden, da die entsprechenden Bestimmungen erst auf den 1. Januar 2011 in Kraft treten (Ziff. II/4 und III des Bundesgesetzes vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II, AS 2008 2893], welches einen neuen Art. 5 Abs. 1bis VStG schafft, wonach die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet). Auch bei der zweiten Transaktion konnte nicht nur von einer Liquidation, sondern musste auch von einer Neugründung ausgegangen werden, das heisst, auch hier wurde angenommen, dass der Liquidationsüberschuss wieder eingebracht wurde. Wäre dies nicht der Fall gewesen, hätte unter Umständen – was die Beschwerdeführenden selber anerkennen – eine unzulässige Eigenkapitalrückgewähr vorgelegen.

5.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV die Berechnung des vermeintlichen Liquidationsüberschusses bezüglich der zweiten Transaktion korrekt durchführte. Das anlässlich der ersten Transaktion – vermeintlich – ausgeschüttete und bei der anschliessen-

den, angenommenen Neugründung wiedereingebrachte Geld floss in der Höhe von Fr. 50'000.-- ins Aktienkapital, der Rest war Agio. Beim zweiten Mantelhandel wurde richtigerweise erneut eine Ausschüttung mit anschliessender Neugründung unterstellt.

5.6 Richtig war auch, dass die ESTV zwecks rechtzeitiger Erfüllung der Steuerpflicht den im fraglichen Zeitpunkt (5. August 2002) einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat X._____ ins Recht fasste. Er haftet als Garant solidarisch mit der A._____ AG in Liquidation bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Einen Exkulpationsgrund hat er weder geltend gemacht, noch ist ein solcher ersichtlich.

6.

6.1 Schliesslich bringen die Beschwerdeführenden vor, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden, weil ihnen verschiedene Unterlagen nicht vorgelegen hätten, wobei unter anderem das Aktienbuch, der Aktienkaufvertrag vom 5. August 2002 und Korrespondenzen zwischen der ESTV und dem damaligen Verwaltungsrat, B._____, genannt werden.

6.2 Der in Art. 29 Abs. 2 BV garantierte und in den Art. 26 bis 33 VwVG konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs beinhaltet das Recht der Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihrem Begehren angehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (anstelle zahlreicher: BGE 130 II 425 E. 2.1, BGE 129 I 232 E. 3.2; BVGE 2007/30 E. 5.6, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5738/2007 vom 17. Januar 2008 E. 3.1 und A-1349/2006 vom 22. Mai 2007 E. 2.9; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1672 f.). Der Gehörsanspruch ist formeller Natur, was zur Folge hat, dass seine Verletzung ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheides führt (anstelle zahlreicher: BGE 126 I 19 E. 2d.bb; BVGE 2008/26 E. 5.2.1, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1543/2006 vom 14. April 2009 E. 2.1, A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.1). Nach der Rechtsprechung kann eine Verletzung des Gehörsanspruchs aber als geheilt gelten, wenn die unterbliebene Ge-

währung des rechtlichen Gehörs in einem Rechtsmittelverfahren, in dem die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Prüfungsbefugnis entscheidet wie die untere Instanz, nachgeholt wird. Die Heilung ist ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt, zudem darf den Beschwerdeführenden kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (BGE 126 V 130 E. 2b, Urteil des Bundesgerichts 1A.234/2006 vom 8. Mai 2007 E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4 und A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2; HÄFELIN/MÜLLER/ UHLMANN, a.a.O., Rz. 986 f.).

6.3 Es ist zwar kaum vorstellbar, dass den Beschwerdeführenden – also der A._____ AG in Liquidation und ihrem einstigen Verwaltungsrat – Dokumente wie das Aktienbuch oder der Aktienkaufvertrag vom 5. August 2002 nicht bekannt waren. Es kann jedoch sein, dass zumindest X._____ nach dem Verkauf der A._____ AG nicht mehr im Besitze dieser Unterlagen ist bzw. war. Jedoch stand den Beschwerdeführenden im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht die Möglichkeit offen, in sämtliche Akten, welche die ESTV mit der Vernehmlassung vom 18. Dezember 2008 eingereicht hat und somit auch ins Aktienbuch, in den Aktienkaufvertrag und die Korrespondenz zwischen ESTV und B._____ Einblick zu nehmen. Sofern, was nicht erstellt ist, die Vorinstanz den Gehörsanspruch der Beschwerdeführenden tatsächlich verletzt hat, wäre dieser Mangel im Verfahren vor Bundesverwaltungsrechts als geheilt zu betrachten.

7.

Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'000.-- sind bei diesem Ausgang den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art 63 Abs. 1 VwVG) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG a contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. _____; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo Urban Broger

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 am 11. Juni 2010