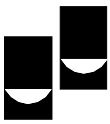
Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1506/2006
{T 0/2}

Urteil vom 3. Juni 2008

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz), Richter Daniel Riedo, Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident), Gerichtsschreiberin Sonja Bossart.

Parteien

X._____, ...,
vertreten durch ...
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (faktische Liquidation, Ermessensveranlagung).

Sachverhalt:

A.
Die A. AG mit Sitz in ... bezweckt gemäss Handelsregistereintrag hauptsächlich die Durchführung von Finanzierungen und Anlageberatung in allen Sparten, die treuhänderische Verwaltung von Vermögen aller Art, den An- und Verkauf von Wertschriften und Beteiligungen sowie den An- und Verkauf und die Vermittlung von Liegenschaften. Einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft ist X..

Da es die Gesellschaft und X. für die Geschäftsjahre 1990-1996 (bzw. 1998) trotz wiederholter Aufforderung der Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) unterlassen hatten, die Deklarationen nach Formular 103 sowie die dazugehörenden Jahresrechnungen einzureichen, fällte die ESTV wegen vorsätzlicher Steuergefährdung im Sinn von Art. 62 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) Bussen gegen die Gesellschaft und X. aus.

B.
Mit Schreiben vom 6. Juni 2000 forderte die ESTV X. noch einmal "dringend" auf, die Jahresrechnungen wie auch das Formular 103 für die Geschäftsjahre 1995-1999 einzureichen; ansonsten werde "eine Steuerrechnung nach Ermessen" zugestellt. Nachdem das Amt für Handelsregister und Zivilstandswesen des Kantons ... am 23. Juni 2000 – gestützt auf den Antrag der Steuerverwaltung des Kantons ... – mit der Bitte um Zustimmung zum amtlichen Löschungsverfahren an die ESTV gelangt war, stellte diese der A. AG Rechnung über den Betrag von Fr. ....--. Die A. AG habe eine faktische Liquidation vorgenommen, wobei mangels Mitwirkung der Steuerpflichtigen der Liquidationsüberschuss nach Ermessen festzusetzen sei. Da bei einer solchen Auflösung kein Liquidator zum Eintrag ins Handelsregister bestimmt sei, hafteten die amtierenden Organe, hier also X., solidarisch für die Steuer bis zum Betrag des Liquidationsüberschusses. Nach wiederholter Korrespondenz und mehreren (telefonischen) Unterredungen stellte die ESTV am 10. Februar 2005 ein Betreibungsbegehren gegenüber X. und erliess darauf unter Bezugnahme auf die erwähnte Steuerrechnung vom 3. August 2000 am 16. März 2005 einen förmlichen Entscheid, in dem sie festhielt, X. schulde der ESTV als einziger Verwaltungsrat der A. AG den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. ....-- sowie Betreibungskosten von Fr. 200.--. Weiter wurde der von X. erhobene Rechtsvorschlag

beseitigt. Eine dagegen gerichtete Einsprache hiess die ESTV am 13. September 2005 teilweise gut und reduzierte den zu entrichtenden Betrag auf Fr. ....--. Weiter stellte die ESTV fest, die Betreibung werde mit Rechtskraft des Einspracheentscheids fortgesetzt.

C.
Gegen diesen Entscheid erhob X. (Beschwerdeführer) am 10. Oktober 2005 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Er beantragte neben dem Rückzug der angehobenen Betreibung, der Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben. Eventualiter sei die Sache zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die ESTV schloss in ihrer Vernehmlassung vom 30. Dezember 2005 auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz; VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung

des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor Eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, S. 59 f., Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1

2.1.1 Der verfassungsrechtlich in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) garantierte und in den Art. 26-33 VwVG exemplarisch konkretisierte Grundsatz des rechtlichen Gehörs als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt (vgl. Art. 32 Abs. 1 VwVG; vgl. auch [anstelle vieler] BGE 129 I 232 E. 3.2). Daraus folgt die grundsätzliche Pflicht der Behörden, sich mit den wesentlichen Vorbringen des Rechtssuchenden zu befassen und ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann, indem sie kurz die wesentlichen Überlegungen nennt, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinander setzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. BGE 133 III 439 E. 3.3). Nimmt die Behörde zu entscheidwesentlichen Fragen – aus welchen Gründen auch immer – keine Stellung, so ist das rechtliche Gehör verletzt und die Streitsache zur Wahrung des gesetzlich vorgesehenen Instanzenzuges grundsätzlich zurückzuweisen (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1709 ff.).

2.1.2 Gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG finden die Vorschriften dieses Gesetzes über die Anhörung von Zeugen im Steuerverfahren keine Anwendung; es gelten die spezialgesetzlichen Vorschriften, nicht die allgemeinen Bestimmungen des VwVG über die Sachverhaltsermittlung und betreffend das rechtliche Gehör (vgl. schon BGE 103 Ib 192 E. 3b; vgl. auch schon PETER SALADIN, Das Verwaltungsverfahrensrecht des Bundes, Basel 1979, S. 51). Auch im Steuerverfahren kann aber die

Anhörung von Parteien in bestimmten Fällen geboten sein, gehen doch die direkt aus der Verfassung fliessenden minimalen Verfahrensgarantien (insbesondere das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV) den Bestimmungen von Art. 2 Abs. 1 VwVG vor (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.110/2000 vom 26. Januar 2001 E. 3b). Eine solche Beweismassnahme rechtfertigt sich aber nur, wenn sie als geeignet erscheint, Tatsachen, die sich aus den vorgelegten Unterlagen ergeben, zu bestätigen, zu präzisieren oder zu ergänzen (Entscheid der SRK vom 27. Juli 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.7 E. 4b.bb, mit weiteren Hinweisen). Falls eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass die angebotenen Beweise unerheblich sind oder sich der Sachverhalt auch sonst genügend ermitteln lässt, darf auf angebotene Beweismittel verzichtet werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_115/2007 vom 11. Februar 20008 E. 2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1; MOSER, a.a.O., S. 122 ff. Rz. 3.68 ff.). Auf eine Parteibefragung kann namentlich dann verzichtet werden, wenn sich daraus offensichtlich keine neuen Tatsachen ergeben würden bzw. davon auszugehen ist, dass an einer mündlichen Befragung nichts anderes würde behauptet werden, als was sich bereits aus den bisherigen Eingaben ergibt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1599/2006 vom 10. März 2008 E. 2.4; Entscheid der SRK vom 6. April 2000, veröffentlicht in VPB 64.111 E. 5b).

2.1.3 Das Verfahren vor erster Instanz wird auch im Steuerrecht grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 105). Demnach muss die entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände abklären sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Hat eine der Untersuchungsmaxime unterworfene Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder hat sie dies nur unvollständig getan, so bildet das einen Beschwerdegrund nach Art. 49 Bst. b VwVG. Der Untersuchungsgrundsatz wird indessen gerade im Steuerrecht dadurch eingeschränkt, dass den Beteiligten gewisse Mitwirkungspflichten auferlegt werden (KÖLZ/HÄNER, a.a.O., Rz. 107). Wo der Untersuchungsgrundsatz endet und die Mitwirkungspflicht beginnt, lässt sich nicht allgemein festlegen. Indes ist es anerkannt, dass die Steuerbehörde für die steuerbegründenden Tatsachen den Nachweis zu erbringen hat, während dem

Steuerpflichtigen der Nachweis der Tatsachen obliegt, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben ([anstelle vieler] Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3069/2007 vom 29. Januar 2008 E. 1.2; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85 E. 2e; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 454; vgl. auch unten E. 3.2).

2.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, wie aus den Akten eindeutig hervorgehe, sei er sämtlichen Auflagen des Revisors um Einreichung von Unterlagen jeweils nachgekommen und habe sämtliche Geldflüsse lückenlos dokumentiert. Die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung seien nicht gegeben. Auf die von ihm gemachten Ausführungen betreffend Liegenschaften der B. AG sei nicht eingegangen worden, und es sei die diesbezüglich beantragte Schätzung unterblieben. Schliesslich würden über die verschiedenen Besprechungen, welche mit der Steuerverwaltung stattgefunden hätten, keine Protokolle existieren und die ESTV habe dem im Einspracheverfahren gemachten Begehren um eine Vorladung nicht stattgegeben. Dergestalt sei die notwendige Untersuchung nur unvollständig vorgenommen worden und liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

2.3 Der Beschwerdeführer hat in seiner damaligen Einsprache vom 11. April 2005 zwar in der Tat geltend gemacht, die ESTV habe den Sachverhalt ungenügend abgeklärt und den Entscheid nur rudimentär begründet. Mit diesen Vorbringen hat sich die ESTV in ihrem Einspracheentscheid vom 13. September 2005 indessen auseinandergesetzt und insbesondere aufgezeigt, dass und weshalb sie sich nach ihrer Auffassung infolge Fehlens der gesetzlich vorgeschriebenen notwendigen Unterlagen, insbesondere der Jahresrechnungen der A. AG, und der weiteren Sachumstände veranlasst sah, eine mit Schreiben vom 6. Juni 2000 ausdrücklich in Aussicht gestellte Ermessenseinschätzung vorzunehmen. Im Rahmen ihrer Ausführungen hat sich die ESTV auch dazu geäussert, weshalb sie die vom Beschwerdeführer beigebrachten Unterlagen betreffend die Rechtsbeziehung der A. AG zu C. und der B. AG als nicht weiterführend erachtete. Damit wurde der Begründungspflicht (E. 2.1.1) Genüge getan. Das – etwas spitzfindige – Vorbringen des Beschwerdeführers, er "sei den Auflagen des untersuchenden Revisors um Einreichung von Unterlagen jeweils immer nachgekommen", trifft im Übrigen allenfalls für die Aufforderungen "des Revisors" zu, nicht aber für jene der ESTV generell. Ob die ESTV zu Recht zu einer Ermessensveranlagung

geschritten ist, ist eine Frage der rechtlichen Würdigung (hierzu sogleich) und nicht der Gewährung des rechtlichen Gehörs. Was das Gesuch um Vorladung zu einer Besprechung im Einspracheverfahren betrifft, so durfte eine solche in der vorliegenden Konstellation angesichts der zahlreichen Korrespondenz ohne weiteres in antizipierter Beweiswürdigung unterbleiben (vgl. oben E. 2.1.2), woran im Ergebnis auch nichts ändert, dass sich der Einspracheentscheid zu dieser Frage nicht ausdrücklich äussert. Was schliesslich die Rüge der unterlassenen Protokollierung der Besprechungen angeht, so erweist sich diese als aktenwidrig, befinden sich doch sowohl bezüglich der Besprechung vom 30. April 2001 als auch derjenigen vom 11. Oktober 2002 Besprechungsnotizen bei den Akten, aus denen hinreichend hervorgeht, worüber anlässlich der Treffen gesprochen worden ist. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs erweist sich als unbegründet. Der auf Rückweisung lautende Eventualantrag ist damit abzuweisen.

3.

3.1 Das Verrechnungssteuerrecht wird – mit Ausnahme des nunmehr vor der Aufhebung stehenden Art. 38 Abs. 3 VStG (BBl 2007 2328) – vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Gemäss dem diese Verpflichtungen konkretisierenden Art. 21 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) haben inländische Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung unaufgefordert der ESTV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind, und die Steuer auf den mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig gewordenen Erträgen zu entrichten (Art. 21 Abs. 1 VStV). Die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der

Jahresrechnung fällig oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art), ist aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30-tägige Frist am Tage, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird, zu laufen (Art. 21 Abs. 3 VStV). Wird die Jahresrechnung nicht innert sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres genehmigt, so hat die Gesellschaft der ESTV vor Ablauf des siebenten Monats den Grund der Verzögerung und den mutmasslichen Zeitpunkt der Rechnungsabnahme mitzuteilen (Art. 21 Abs. 4 VStV). Diese Einreichungs- bzw. Mitteilungspflichten gelten auch und selbst dann, wenn keine Dividenden oder andere steuerbare Leistungen ausgerichtet werden. Erfolgt eine Liquidation der Gesellschaft, so sieht Art. 22 VStV spezifische Melde- und Abrechnungspflichten vor.

3.2 Art. 39 Abs. 1 VStG sieht neben den bereits aus Art. 38 VStG in Verbindung mit Art. 21 f. VStV fliessenden Verpflichtungen vor, dass der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, 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. Ist das Vorliegen einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung nachgewiesen, wofür nach der allgemeinen steuerrechtlichen Beweislastverteilung die ESTV beweisbelastet ist (vgl. oben E. 2.1.3), und macht der Steuerpflichtige über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben, sind diese nach Ermessen festzusetzen. Dies ergibt sich implizit aus Art. 39 und 41 Bst. a VStG (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 1974, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 44 S. 394 E. 1; Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 922 E. 3a). Dabei haben die Steuerbehörden auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge und auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abzustellen. Sie müssen von haltbaren Grundlagen ausgehen. Die Ermessenstaxation soll dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahe kommen. Fehlen schlüssige Anhaltspunkte, ist auf Erfahrungswerte abzustellen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. August 1988, veröffentlicht in ASA 57 S. 516 E. 2a, mit

Hinweisen). Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation erfüllt, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Dabei hat er sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessenstaxation im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. zu der insoweit vergleichbaren Situation bei der Mehrwertsteuer [anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4 und A-1527/28 vom 6. März 2008 E. 5). Bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzung auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht auch im Verrechnungssteuerrecht – in Weiterführung der ständigen Rechtsprechung der SRK – eine gewisse Zurückhaltung und setzt nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (hierzu und zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.43 E. 4a, mit Hinweisen; vgl. etwa für den Bereich der Mehrwertsteuer auch anstelle vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 1.3, mit Hinweisen).

4.

4.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer insbesondere die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien dabei jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die nicht Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellen. Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinn gehören bei Aktiengesellschaften neben den aufgrund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden allfällige ausserordentliche Ausschüttungen (Bonus usw.), Bauzinsen und Liquidationsüberschüsse anlässlich der Auflösung der Gesellschaft.

4.2 Der verrechnungssteuerliche Liquidationsbegriff ist nicht im engen zivilrechtlichen Sinn zu verstehen, sondern wirtschaftlich. Nach ständiger Praxis ist die Verrechnungssteuer auf Liquidationsüberschüssen denn auch nicht nur geschuldet, wenn die Gesellschaft förmlich nach

den Bestimmungen des Obligationenrechts aufgelöst wird, sondern auch dann, wenn sie durch Aufgabe ihrer Aktiven faktisch liquidiert wird (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 739 E. 4, mit Hinweisen). Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es reicht, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa). Nach der – freilich nicht unumstrittenen – Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch nicht nötig, dass ein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft vorliegt (BGE 115 Ib 274 E. 10; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa mit Hinweisen auf die erwähnte Kritik; vgl. auch [kritisch] KALOYAN STOYANOV, La créance d'impôt, in: OREF [éd.], Les procédures en droit fiscal, 829 ff., 835). Als Beginn der faktischen Liquidation ist der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts vom 9. Oktober 1989, veröffentlicht in ASA 58 S. 707 E. 2b; Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 70 S. 92 E. 3a). Eine faktische Liquidation liegt zwar nicht bereits bei jedem geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand (verdeckte Gewinnausschüttung an Aktionäre oder der Gesellschaft nahestehende Dritte) vor. Ein solcher kann im konkreten Einzelfall aber gleichwohl ein (erster) Schritt auf dem Weg zur faktischen Liquidation sein (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2c).

4.3 Die Verrechnungssteuerforderung entsteht unmittelbar von Gesetzes wegen; sie ist eine so genannte obligatio ex lege (Entscheid der SRK vom 3. Oktober 2003, veröffentlicht in VPB 68.59 E. 2b). Bei Kapitalerträgen ist dies in dem Zeitpunkt der Fall, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz). Wird – wie bei faktischen Liquidationen – keine Fälligkeit bestimmt, so entsteht die Verrechnungssteuerforderung mit der Ausrichtung des (eigentlich) der Verrechnungssteuer unterliegenden Betrags (vgl. MICHAEL BEUSCH, in Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel etc. 2005, Rz. 38 zu Art. 12). Für die Bestimmung

des Liquidationserlöses sind die den Anteilsinhabenden abgetretenen Vermögenswerte zum Verkehrswert einzusetzen; von diesem Betrag sind die Schulden der Aktiengesellschaft und das einbezahlte Aktienkapital abzuziehen (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/bb, mit Hinweisen).

4.4

4.4.1 Die ESTV hat die A. AG wie auch den Beschwerdeführer mehrmals erfolglos zur Einreichung von Unterlagen, nämlich der Jahresrechnungen, des Formulars 103, der Buchhaltung 1994 mit allen Belegen, der Darlehensverträge und zur Offenlegung der Aktionärsverhältnisse, aufgefordert. In der Weigerung, diesen zulässigerweise erfolgten Aufforderungen nachzukommen, liegt eine klare Verletzung der Pflichten nach Art. 21 Abs. 1 und Art. 22 VStV (E. 3.1) sowie des Selbstveranlagungsprinzips im Allgemeinen, aus dem sich wie erwähnt die Pflicht zur Einreichung aller Unterlagen, die für die Bestimmung der Steuerpflicht und des Steuerobjekts erforderlich sind, ergibt (E. 3.2). Vorliegend blieb der ESTV damit nichts anderes übrig, als die Frage des Steuerobjektes aufgrund der vorhandenen Angaben und Akten zu prüfen. Die ESTV stützte sich dabei namentlich auf die Meldung des Handelsregisteramtes bzw. der kantonalen Steuerverwaltung, wonach die A. AG über keine verwertbaren Aktiven mehr verfüge. Weiter stellte die ESTV auf das Schreiben des Vertreters der A. AG vom 5. Oktober 2001 ab. Danach seien deren per Ende 1994 noch vorhandenen Wertschriften verkauft worden und die Verkaufserlöse seien (z.T.) der B. AG als Darlehen zur Verfügung gestellt worden, welche diese in der Folge nicht zurückgezahlt habe und welche als nicht mehr einbringbar und abzuschreiben zu erachten seien. Das gleiche habe für die bilanzierten treuhänderischen Geldanlagen bei Herrn C. (Verwaltungsrat der B. AG) zu gelten. Dieser sei schwer krank und überschuldet (es lägen Verlustscheine gegen ihn vor). Einziges Aktivum bilde noch ein Kontoguthaben von Fr. ... bei der Crédit Suisse.

4.4.2 Wie die ESTV im Einspracheentscheid zutreffend ausführt, hätte die A. AG bzw. der Beschwerdeführer darlegen können, dass geschäftsmässig begründete Aufwände zwischen 1995 bis 2000 die Verluste verursacht hätten. Zu Recht hält die ESTV indessen fest, aus den eingereichten Unterlagen der A. AG gehe einzig hervor, dass Kapitalanlagen versilbert worden und zugunsten der B. AG Geldüberweisungen erfolgt seien. Nicht zu beanstanden ist auch der

Schluss, die Abschreibungen dieser Darlehen durch die A. AG seien geschäftsmässig nicht begründet, weil für die Darlehen an die B. AG keine speziellen Sicherheiten gefordert worden seien und diesbezüglich keine Verlustscheine gegen diese vorgelegen hätten. Nicht die Rede sein kann nämlich davon, die Geldflüsse seien unter dem Aspekt von deren geschäftsmässiger Begründetheit lückenlos dokumentiert. Gleiches gilt für die unbelegte Behauptung, der Beschwerdeführer habe "alles versucht, um die Rückzahlung der Darlehen an die B. AG zu erwirken". Der durch nichts belegte pauschale Hinweis auf die Zahlungsunfähigkeit der B. AG und auf gegenüber Herrn C. bestehende Verlustscheine vermag den erforderlichen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ebenfalls nicht zu erbringen. Folgerichtig ist angesichts dieser Umstände und der Aktenlage sodann, dass die ESTV die Vermögensdispostionen nicht mehr als geschäftliche Transaktionen, sondern als im Jahr 1995 beginnende, sukzessive faktische Liquidation qualifiziert hat, während der die A. AG ihre Aktiven an ihre Aktionäre (deren Nennung der Beschwerdeführer im Übrigen bis zu Letzt verweigert hat) abgetreten hat (vgl. E. 4.1, 4.2; Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 922 E. 3b).

4.4.3 Ist das Bestehen eines Steuerobjekts – nämlich eines steuerbaren Liquidationsüberschusses aufgrund einer faktischen Liquidation – erstellt, so durfte und musste die ESTV angesichts der für die Steuerbemessung nötigen, von der Steuerpflichtigen jedoch nicht eingereichten Angaben bzw. Unterlagen (siehe bereits E. 2.3, 4.4.1) den zu entrichtenden Verrechnungssteuerbetrag ermessensweise festsetzen (oben E. 3.2; vgl. Entscheid der SRK vom 25. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 922 E. 3c).

4.4.4 Was die Höhe der ermessensweise festgesetzten Steuerforderung betrifft, so vermögen die pauschalen Vorbringen des bei zulässiger Ermessenseinschätzung beweisbelasteten Beschwerdeführers (vgl. oben E. 3.2) und auch der Nachweis bezahlter kantonaler Steuern bzw. der direkten Bundessteuer diese nicht zu erschüttern.

4.4.5 Nach dem Gesagten kann festgehalten werden, dass die ESTV zu Recht von einer faktischen Liquidation der A. AG ausgegangen ist und den zu entrichtenden Verrechnungssteuerbetrag zutreffend ermittelt hat.

5.

5.1 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. Die Liquidatoren sind dabei auch dann haftbar, wenn die juristische Person nicht formell aufgelöst, sondern bloss faktisch liquidiert worden ist (BGE 115 Ib 274 E. 14b). Zu den Personen, die mit der Liquidation betraut sind, gehören vorab die gesetzlich oder statutarisch bestellten Organe, welche (mangels eines Generalversammlungsbeschlusses über die Auflösung) die bloss faktische Liquidation durchführen (BGE 115 Ib 274 E. 14c).

5.2 Gemäss Art. 15 Abs. 2 VStG haften die Liquidatoren 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. Diese Bestimmung stellt 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 (BGE 115 Ib 274 E. 14d; BGE 115 Ib 393 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 4.2; Entscheide der SRK vom 10. Februar 2006, veröffentlicht in VPB 70.61 E. 2c; vom 14. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.15 E. 4a, je mit weiteren Hinweisen). In der Lehre wird daran anschliessend gar vertreten, bei der Liquidatorenhaftung handle es sich im Ergebnis um eine reine Erfolgshaftung, unabhängig von Schuld, Kausalität und Adäquanz (THOMAS MEISTER, Haftungstatbestände im Schweizerischen Steuerrecht – ein Überblick, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 – Best of zsis, Zürich 2008, S. 76).

5.3 Der Beschwerdeführer ist als einziger Verwaltungsrat Organ der A. AG und gilt damit bei Bestehen einer faktischen Liquidation (vgl. oben E. 4) von Vornherein als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 VStG. Dass der hierfür nachweisbelastete Be-

schwerdeführer, der als Inhaber eines Treuhandbüros über besondere berufliche Qualifikationen im Sinn der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung verfügt, alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung getan hätte, ist weder aus den Akten ersichtlich noch wird es substanziiert geltend gemacht. Dies gilt insbesondere für die durch nichts untermauerte Behauptung, der Beschwerdeführer habe sich um die Rückzahlung der von der Gesellschaft ungesichert gewährten Darlehen bemüht (vgl. oben E. 4.4.2). Dem Beschwerdeführer ist damit der Exkulpationsbeweis nicht gelungen (Art. 15 Abs. 2 VStG). An den massgeblichen Fragen vorbei zielen schliesslich in Anbetracht der zutreffenden Annahme einer faktischen Liquidation (oben E. 4.4.2) die Ausführungen, es sei angesichts des noch auf dem Konto verbliebenen Betrags von Fr. ... kein Liquidationsüberschuss vorhanden. Damit hat die ESTV den Beschwerdeführer zu Recht zur Bezahlung der im Übrigen masslich nicht umstrittenen Verrechnungssteuerforderung herangezogen.

6.

Der Beschwerdeführer wendet sich schliesslich gegen die gegen ihn erhobene, "schwer kreditschädigend[e]" Betreibung, da Rechtsmittel aufschiebende Wirkung hätten und während der Hängigkeit der Beschwerde die Bezahlung der Steuerschuld nicht verlangt werden könne. Letzteres ist zwar durchaus zutreffend, und es ist der ESTV – angesichts des hängigen Beschwerdeverfahrens, während dem die Betreibung nicht fortgesetzt werden kann – im Moment nicht möglich, ihre Forderung zwangsvollstreckungsrechtlich durchzusetzen. Dass die ESTV indessen zuerst einen rechtskräftigen Entscheid erwirken müsste, ehe sie die ihres Erachtens geschuldete Verrechnungssteuerforderung auf dem Betreibungsweg geltend machen könnte, trifft nicht zu und lässt sich auch Art. 45 Abs. 1 VStG nicht entnehmen. Die ESTV war auch ohne rechtskräftigen Entscheid befugt, die Forderung in Betreibung zu setzen und den Rechtsvorschlag selbst zu beseitigen (BGE 107 III 60; Entscheid der SRK vom 9. November 2004 [SRK 2003-169] E. 7; JEANNINE MÜLLER, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny (Hrsg.), Kommentar Stempelabgaben, Zürich 2006, Rz. 5-9 zu Art. 42 StG [entsprechend Art. 45 VStG]). Da die Forderung wie dargelegt zu Recht besteht, ist auch die Beseitigung des Rechtsvorschlags zu bestätigen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4192/2007 vom 19. September 2007).

7.
Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV zu bestätigen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 5'500.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Dem Beschwerdeführer als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 5'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. ... des Betreibungsamtes ... vom ... wird im Umfang von Fr. ....-- (zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen sowie Betreibungskosten von Fr. 200.--) beseitigt.

5.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch Sonja Bossart

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: