Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 730/2013

Urteil vom 4. Februar 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand
Verrechnungssteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 16. Juli 2013.

Sachverhalt:

A.

Die X._____ AG mit Sitz in Luzern (nachfolgend die Steuerpflichtige) beschloss an ihrer Generalversammlung vom 18. Dezember 2007, für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende von Fr. 235'000.– auszuschütten. Mit amtlichem Formular 103 vom 21. Januar 2008 deklarierte die Gesellschaft diese Dividende gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Als Fälligkeitsdatum nannte sie den 30. Juni 2008.

Dieser Fälligkeitstermin wurde in der Folge anlässlich von ausserordentlichen Generalversammlungen mehrmals verschoben, nämlich am 12. Juni 2008 auf den 31. März 2009, am 25. März 2009 auf voraussichtlichden 31. Mai 2010 und am 5. Oktober 2010 auf voraussichtlichden 31. Mai 2012. Die ESTV wurde darüber jeweils mit dem amtlichen Formular und einer Kopie des Protokolls der ausserordentlichen Generalversammlung in Kenntnis gesetzt.

Im Anschluss an den Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 5. Oktober 2010 teilte die ESTV mit Schreiben vom 18. Mai 2011 der Steuerpflichtigen mit, dass mit Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. März 2009 die Fälligkeit der Dividende auf den 31. Mai 2010 festgelegt worden sei. Diese Fälligkeit sei inzwischen eingetreten, und die Steuerforderung sei gemäss Art. 12 Abs. 1 des

Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) in diesem Zeitpunkt entstanden. Der Fälligkeitstermin könne daher nicht rund vier Monate später mit einem neuen Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung erneut verschoben werden. Die ESTV forderte daher die Steuerpflichtige auf, die Verrechnungssteuerschuld im Betrag von Fr. 82'250.– umgehend zu begleichen.

Am 22. September 2011 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung das Betreibungsbegehren. Gegen die Betreibung Nr. xxx des Betreibungsamtes Luzern erhob die Steuerpflichtige am 14. Oktober 2011 Rechtsvorschlag.

Mit Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. Mai 2012 verschob die Steuerpflichtige die Fälligkeit der Dividende 2006 erneut auf voraussichtlich 31. Mai 2013.

B.

Mit Entscheid Nr. 1968 vom 17. Januar 2012 setzte die ESTV die Verrechnungssteuerforderung auf Fr. 82'250.– (zuzüglich Verzugszins und Kosten der Betreibung) fest und beseitigte den Rechtsvorschlag vollumfänglich. Eine Einsprache wies sie mit Entscheid vom 21. August 2012 ab. Mit Urteil vom 16. Juli 2013 wies das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde der Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid ebenfalls ab.

C.

Hiergegen führt die X._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den sinngemässen Anträgen, der Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts sei aufzuheben, die Einsprache gutzuheissen und die Betreibung einzustellen.

Die ESTV betragt, die Beschwerde abzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Ein Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG liegt nicht vor. Die Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der verwaltungsrichterlichen Behörden ist auch in Bezug auf die Beseitigung des Rechtsvorschlags und der Erteilung der definitiven Rechtsöffnung gegeben (Art. 79 SchKG; BGE 107 III 60 E. 3 S. 64 ff.; s. auch Urteil 5A 316/2007 vom 13. Dezember 2007 E. 3 mit weiteren Hinweisen; Daniel Staehelin, Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, 1998, N. 16 zu Art. 79 SchkG, N. 101 zu Art. 80 SchKG). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Der Verrechnungssteuer unterliegen insbesondere Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Steuerbarer Ertrag von Aktien ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer, VStV; SR 642.211). Die von der Generalversammlung beschlossenen Dividenden an die Aktionäre unterliegen daher der Verrechnungssteuer.

2.2. Bei Kapitalerträgen entsteht die Verrechnungssteuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Der Begriff der Fälligkeit der steuerbaren Leistung entspricht grundsätzlich dem zivilrechtlichen Begriff (vgl. BGE 107 Ib 98 E. 3a S. 103; Urteil 2C 551/2009 vom 13. April 2010, E. 2.3 f., in: StR 65/2010 S. 876). Die Steuerforderung selbst wird 30 Tage nach ihrer Entstehung resp. Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Art. 12 VStG) ebenfalls fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die in diesem Zeitpunkt noch ausstehen, ist ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (Art. 16 Abs. 2 VStG).

2.3. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VSTG). Dieser erfüllt seine Steuerpflicht durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 11 Abs. 1 VStG). Inländische Aktiengesellschaften haben der Eidgenössischen Steuerverwaltung unaufgefordert innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung einzureichen sowie auf amtlichem Formular eine Aufstellung einzureichen, aus der unter anderem das Datum der Generalversammlung sowie die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind (Art. 21 Abs. 1 VStV). Ist für einen Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30-tägige Frist an demjenigen Tag zu laufen, an dem die Ausrichtung beschlossen worden ist oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird (Art. 21 Abs. 3 VStV).

2.4. Wie die Vorinstanz ausgeführt hat, bilden diese Regeln ein lückenloses System, so dass die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung auf Dividenden grundsätzlich immer bestimmt werden kann. Entweder legt die Generalversammlung mit dem Beschluss über die Ausrichtung der Dividende deren Fälligkeitstermin fest; in diesem Fall entsteht die Steuerforderung und beginnt die 30-tägige Frist (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG) zu laufen, wenn die Dividende fällig wird. Oder dann bestimmt die Generalversammlung über die Ausrichtung der Dividende, ohne einen Fälligkeitstermin ausdrücklich festzusetzen. In diesem Fall wird die Dividende mit dem Generalversammlungsbeschluss sofort fällig und beginnt die 30-tägige Frist sofort zu laufen.

Kein Raum besteht in diesem System aber für die Ansicht, mangels eines Beschlusses der Generalversammlung über die Fälligkeit der auszurichtenden Dividende könne der Fälligkeitstermin auch noch später bestimmt werden. Vielmehr stellt Art. 21 Abs. 3 VStV für diesen Fall die Regel auf, dass die Leistung im Sinne von Art. 12 VStG verrechnungssteuerrechtlich sofort fällig wird, womit auch die 30-tägige Frist zur Bezahlung der Steuerforderung zu laufen beginnt (s. auch Urteil 2A.64/1996 vom 28. April 1997 E. 2b, in: RDAT 1997 II Nr. 35t S. 404). Wird kein Fälligkeitstermin beschlossen, war nach der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts zu vermuten, dass die Dividende sofort fällig wird. Diese Rechtsprechung stütze sich auf die gesetzliche Vermutung von Art. 75 OR. Art. 21 Abs. 3 VStV hat diese Praxis übernommen (W. Robert Pfund, Verrechnungssteuer I. Teil, 1971, N. 2.7 zu Art. 12 Abs. 1 VStG mit Hinweisen zur früheren Rechtsprechung; vgl. Urteil der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 3. Oktober 2013 E. 3b, in: VPB 2004 68.59; Michael Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, N. 33 zu Art. 12 VStG).

3.

3.1. Es ist unbestritten und durch die Vorinstanz erstellt, dass die Generalversammlung der Beschwerdeführerin am 18. Dezember 2007 beschloss, für das Geschäftsjahr 2006 eine Dividende mit Fälligkeit am 30. Juni 2008 auszurichten. Dieser Fälligkeitstermin wurde in der Folge mehrmals verschoben, zunächst durch ausserordentliche Generalversammlung vom 12. Juni 2008 auf den 31. März 2009 und erneut durch ausserordentliche Generalversammlung vom 25. März 2009 auf voraussichtlichden 31. Mai 2010. Diese Verschiebungstermine wurden der ESTV jeweils auf dem amtlichen Formular mitgeteilt und von dieser anerkannt.

Der Fälligkeitstermin vom 31. Mai 2010 wurde aber erst mit der ausserordentlichen Generalversammlung vom 5. Oktober 2010 auf voraussichtlichden 31. Mai 2012 verschoben. Die ESTV und die Vorinstanz gehen davon aus, dass die Dividende deshalb bereits am 31. Mai 2010 fällig geworden ist und die ausserordentliche Generalversammlung von 5. Oktober 2010 daran nichts mehr ändern konnte.

3.2. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies. Sie wendet ein, die Vorinstanz habe sich mit der Bedeutung des

Wortes voraussichtlichnicht abschliessend auseinandergesetzt. Die Vorinstanz stütze sich zudem auf Tatsachen, die teilweise nach dem 31. Mai 2010 eingetreten seien. Tatsächlich habe die ausserordentliche Generalversammlung von 25. März 2009 den Fälligkeitstermin vom 31. März 2009 aufgehoben und habe sie mit dem Wort voraussichtlichzum Ausdruck gebracht bzw. erklärt, dass der neue Fälligkeitstermin durch eine neue Generalversammlung erst noch festgelegt werden müsse. Dieser Beschluss sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, da die Dividende noch nicht fällig gewesen sei. Solange diese Generalversammlung zur Festlegung des neuen Fälligkeitstermins noch nicht stattgefunden habe, sei weder der voraussichtlicheFälligkeitstermin definitiv geworden noch ein neuer Fälligkeitstermin entstanden.

3.3. Die Vorinstanz liess offen, ob aktienrechtlich der Dividendenbeschluss der Generalversammlung im Nachhinein derart relativiert werden könne, wie die Beschwerdeführerin das gemacht hat (Urteil E. 3.2). Sie argumentierte vielmehr verrechnungssteuerrechtlich. Sie erwog, das Wort voraussichtlichkönne im fraglichen Sachzusammenhang nicht die Bedeutung haben, dass der Fälligkeitstermin aufgehoben worden sei. Es handle sich vielmehr um eine Verschiebung des Fälligkeitstermins. Sie schöpfte diese Erkenntnis aus dem Umstand, dass einziges Traktandum der fraglichen Generalversammlung der Äufschub des Termins für die Ausschüttung der Dividende 2006gewesen sei. Der Termin für die Ausschüttung der Dividendebedeute in der juristischen Fachsprache den Fälligkeitstermin. Es sei folglich darum gegangen, den Fälligkeitstermin zu verschieben. Sowohl bei der ausserordentlichen Generalversammlung 2008 - wo für die Verschiebung des Fälligkeitstermins das Wort voraussichtlichnoch nicht verwendet worden sei - wie auch 2010 (unter Verwendung des Wortes voraussichtlich) habe das Traktandum gleich gelautet. Es sei somit mit oder ohne Zusatz immer um die Verschiebung des Fälligkeitstermins gegangen. Eine weitere Generalversammlung für die
Festsetzung des Fälligkeitstermins sei somit - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - nicht erforderlich gewesen. Es sei zudem widersprüchlich, wenn die Beschwerdeführerin behaupte, es sei für die Festlegung des Fälligkeitstermins eine Generalversammlung erforderlich, sie aber in weiteren ausserordentlichen Generalversammlungen den Fälligkeitstermin erneut hinausgeschoben habe.

3.4. Die Begründung der Vorinstanz überzeugt. Über die Dividendenausschüttung wird regelmässig anlässlich der ordentlichen Generalversammlung, welche die Jahresrechnung abnimmt, beschlossen. Die Dividende wird grundsätzlich sofort fällig, mit der Folge, dass die Steuerforderung sofort entsteht (Art. 12 VStG) und die Verrechnungssteuer innert 30 Tagen (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG) mit dem amtlichen Formular der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten ist. Die Generalversammlung kann aber beschliessen, das die Fälligkeit zu einem späteren Zeitpunkt eintritt (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 4. Aufl.1996, § 40 N. 54 und 62 f.). Wie erwähnt, stellen die verrechnungssteuerlichen Regeln über die Entstehung der Steuerforderung (Art. 12 VStG, Art. 21 Abs. 3 VStV) ein lückenloses System dar, das es erlaubt, die Fälligkeit der Leistung und damit die Entstehung der Steuerforderung grundsätzlich immer zu bestimmen (vorstehende E. 2.4). Vorliegend wurde der Fälligkeitstermin mit der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. März 2009 letztmals auf voraussichtlichden 31. Mai 2010 verschoben. Eine weiterer Fälligkeitsaufschub innert Frist unterblieb, so dass die Fälligkeit am 31. Mai 2010 definitiv eintrat.
In der Tat war für die Fälligkeit nach dem 31. Mai 2010 nichts mehr bestimmt, so dass die Dividende fällig wurde und die 30-Tage-Frist zu laufen begann (Art. 21 Abs. 3 VStV). Die ausserordentliche Generalversammlung vom 5. Oktober 2010 konnte daher rechtlich den Fälligkeitstermin nicht erneut verschieben, nachdem die beschlossene Dividende fällig geworden war.

3.5. Im Grunde genommen läuft der Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 5. Oktober 2010, was den Fälligkeitstermin betrifft, auf eine Berichtigung des Beschlusses der ausserordentlichen Generalversammlung vom 25. März 2009 hinaus in dem Sinn, dass der Fälligkeitstermin per 31. Mai 2010 (nachträglich) auf den 31. Mai 2012 verlegt werden soll.

Nach Eintritt der Fälligkeit der Leistung und Entstehung der Verrechnungssteuerforderung bleibt diese aber bestehen, auch wenn die Leistung nachträglich rückgängig gemacht - bzw. hier modifiziert - wird. Doktrin und Praxis stimmen in dieser Frage weitgehend überein. Das Bundesgericht hat in einem jüngeren Urteil diese Praxis bestätigt (Urteil 2C 115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 4 mit zahlreichen Hinweisen zur Doktrin, in: StR 63/2008 S. 368; RDAF 2009 II S. 149; s. ferner Beusch, a.a.O., N. 16 zu Art. 12 VStG; Behnisch/Opel, Die

steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2008, ZBJV 145/2009 S. 562 f.; Stählin/Schenk, Dividendenwiderruf mit ungeahnten Folgen, in: ST 2008 S. 717 ff.; kritisch: Grüninger/Oesterhelt, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW 81/2009 S. 56 f.). Es besteht daher keine Möglichkeit, auf die fällige Steuerforderung zurückzukommen.

4.

Mit dem Eintritt des Fälligkeitstermins vom 31. Mai 2010 wurde somit die beschlossene Dividende fällig und entstand die Steuerforderung (Art. 12 Abs. 1 VStG). Diese war innert 30 Tagen zu entrichten und mit Ablauf dieser Frist am 30. Juni 2010 ohne Mahnung zu verzinsen (Art. 16 Abs. 1 und 2 VStG). Die von der ESTV geltend gemachte Steuerforderung einschliesslich Verzugszinsen besteht damit zu Recht.

5.

Die Beschwerde ist abzuweisen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG)

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten sowie dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. Februar 2014
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann