Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-687/2008
{T 0/2}

Urteil vom 9. Juli 2009

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Michael Beusch,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Urban Broger.

Parteien

A._____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; geldwerte Leistung.

Sachverhalt:

A.
Die A._____ AG («Gesellschaft») wurde am 19. August 1992 mit Sitz in Basel gegründet und am 29. Oktober 1992 ins Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen. Das Aktienkapital der Gesellschaft beträgt Fr. 100'000.--. Es ist vollständig liberiert und in 100 Inhaberaktien zu Fr. 1'000.-- eingeteilt. Einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist B._____.

B.
Am 18. November 2002 prüfte die ESTV die Bücher der Gesellschaft über die Geschäftsjahre 1996 bis 2001. Dabei fiel der ESTV auf, dass die Gesellschaft im Jahr 1996 als Beteiligung in die E._____ AG in Liquidation mit Sitz in Zug eingebucht worden war, wobei ein Kaufpreis von Fr. 1.6 Mio. bezahlt wurde. Weil die Bücher nach Ansicht der ESTV nicht vollständig vorlagen bzw. nur die Konti, nicht aber die Verträge, Vereinbarungen, Korrespondenzen und Buchhaltungsbelege vorhanden waren, brach die ESTV die Prüfung ab und forderte die Gesellschaft mit Schreiben vom 20. November 2002 auf, die fehlenden Unterlagen nachzureichen. Die ESTV verlangte ausdrücklich Angaben über Namen und Adressen der Aktionäre und die von diesen gehaltenen Quoten, sodann Grundbuchauszüge, Kaufverträge und Korrespondenzen bezüglich Liegenschaften sowie entsprechende Mietverträge und -abrechnungen, insbesondere Kopien des Kontos «Mieteinnahmen». Ebenso forderte die ESTV die Gesellschaft auf, ihr Einsicht in die Darlehensverträge mit den finanzierenden Banken sowie in die Konti «Darlehen» bzw. «Darlehenszinsen» zu gewähren.

C.
Da das Schreiben der ESTV vom 20. November 2002 ohne Antwort blieb und die verlangten Unterlagen nicht vorgelegt wurden, sandte sie am 20. Februar 2003 ein weiteres Schreiben an die Gesellschaft, diese nochmals auffordernd, die verlangten Dokumente einzureichen. Die Gesellschaft antwortete mit Schreiben vom 29. März 2005 und versprach, die verlangten Dokumente bis zum 30. April 2005 auszuhändigen. Weil die Unterlagen binnen angekündigter Frist nicht eintrafen, schritt die ESTV zu einer Ermessensveranlagung und machte mit Schreiben vom 1. November 2005 gegenüber der Gesellschaft für die Jahre 2000 und 2001 geschuldete Verrechnungssteuern in der Höhe

von total Fr. 131'250.-- geltend. Die ESTV bestätigte diese Forderung mit Verfügung vom 28. März 2006 bzw. 10. November 2006.

D.
Eine hiergegen erhobene Einsprache vom 13. Dezember 2006 hiess die ESTV mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2007 im Umfang von rund Fr. 10'000.-- gut, lehnte sie im Übrigen aber ab. Die ESTV verfügte sinngemäss, dass

- die Gesellschaft der ESTV Verrechnungssteuern in der Höhe von (neu) Fr. 121'451.25 zu bezahlen habe;

- dass die Gesellschaft Verzugszinsen von 5% auf dem Betrag von Fr. 58'238.60 (ab dem 31. Januar 2001 bis zum Datum der Entrichtung) und auf dem Betrag von Fr. 63'212.65 (ab dem 31. Januar 2002 bis zum Datum der Entrichtung) schulde;

- dass die Gesellschaft Betreibungskosten in der Höhe von Fr. 200.-- zu entrichten habe und dass der in der Betreibung Nr._____ des Betreibungsamtes Basel-Stadt erhobene Rechtsvorschlag beseitigt werde.

D.a Die ESTV begründete den Einspracheentscheid im Wesentlichen damit, dass die Gesellschaft ihr obliegende Mitwirkungspflichten verletzt habe. Das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) erlaube die Vornahme einer Ermessensveranlagung, wenn die Steuerpflichtige die verlangten Unterlagen nicht einreiche. Die in Art. 39 Abs. 1 VStG verankerte Auskunftspflicht erstrecke sich auf alle Tatsachen, die für die Feststellung der Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können. Die vom Steuerpflichtigen verlangten Auskünfte sollen ermöglichen, Richtigkeit und Vollständigkeit der Selbsteinschätzung nachzuprüfen. Dementsprechend könne die ESTV vom Steuerpflichtigen auch Belege verlangen und in die Geschäftsbücher und Korrespondenzen Einsicht nehmen. Anlässlich der (angekündigten) Buchprüfung habe die Gesellschaft lediglich die Konti vorgelegt; die einverlangten Belege seien trotz mehrmaliger Aufforderung nie eingereicht worden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfe der Steuerpflichtigen, die ungenügende oder widersprüchliche Auskünfte erteile, kein Vorteil erwachsen. Sie dürfe sich nicht beschweren, wenn die ESTV den Sachverhalt auf Grund von Indizien, wozu auch das Verhalten der Steuerpflichtigen gehöre, feststelle.

D.b Die aus dem Legalitätsprinzip fliessende Pflicht der Steuerbehörde, den steuerlich massgebenden Sachverhalt zu untersuchen, finde ihre Grenze in der Zumutbarkeit. Der Nachweis der die Steuerschuld mindernden oder aufhebenden Tatsachen obliege der Steuerpflichtigen, wenn die behördliche Darstellung auf Grund der Anhaltspunkte oder der Lebenserfahrung wahrscheinlich sei. Das Vorliegen einer für die Verrechnungssteuer relevanten geldwerten Leistung dürfe deshalb auch bejaht werden, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen zugekommen, aufdränge und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden sei. Wolle oder könne eine steuerpflichtige Aktiengesellschaft bei überprüf- oder belegbaren Angaben trotz Aufforderung der ESTV nicht dartun, an wen oder wofür sie eine als Aufwand behandelte Leistung erbracht habe, sei diese folglich als Teil ihres steuerbaren Ertrages zu behandeln, der (direkt oder indirekt) an ihre Aktionäre oder an diesen nahe stehende Personen weitergeleitet worden sei und damit der Verrechnungssteuer unterliege.

D.c Vorliegendenfalls sei es der Gesellschaft zuzumuten gewesen, die geforderten Belege einzureichen. Jede buchführungspflichtige Gesellschaft, welche ihre Bücher ordentlich führe, könne entsprechende Buchhaltungsunterlagen für eine Bücherrevision zur Verfügung stellen. Ihrer Untersuchungspflicht habe die ESTV Genüge getan; die Buchprüfung sei der Gesellschaft angekündigt worden und habe vor Ort stattgefunden. Die Gesellschaft sei in der Folge mehrmals erfolglos aufgefordert worden, die nötigen Unterlagen nachzureichen. Wenn das Steuersubjekt als hauptsächlicher Informationsträger die gebotene Mitwirkung pflichtwidrig unterlasse, könne die amtliche Untersuchungspflicht keine nützlichen Resultate erzielen und laufe ins Leere. Weil nach Abschluss der Untersuchungshandlungen hinsichtlich des Tatbestandes eine Ungewissheit bestehen bleibe, welche die Steuerpflichtige zu verantworten habe, sei es der ESTV erlaubt, die Einnahmen der Gesellschaft ermessensweise festzulegen. Es obliege nun der Einsprecherin, die ermessensweise Berechnung zu entkräften.

D.d Ermessensweise gehe die ESTV davon aus, dass die Gesellschaft in den Jahren 2000 und 2001 Mieterträge im Umfang von jeweils Fr. 100'000.-- nicht verbucht habe und dass diese direkt den Aktionären oder nahe stehenden Personen zugeflossen seien. Die ESTV komme zu diesem Schluss, weil die Gesellschaft mit den Liegenschaften über eine längere Zeitperiode keine bzw. eine erheblich niedrigere

Rendite erzielt habe, als aufgrund des Anschaffungswertes zu erwarten gewesen wäre. Zudem seien in den Erfolgsrechnungen jeweils nicht die Mietertragseingänge, sondern lediglich die Jahressaldi verbucht worden. Die Gesellschaft habe, mit anderen Worten, die Bruttomietzinserträge mit den Unterhaltskosten saldiert, so dass aus der Buchhaltung nur noch der Nettomietzinsertrag entnommen werden könne. Dies verunmögliche es der ESTV festzustellen, ob sämtliche Mieterträge verbucht worden seien. Mit ihrem Vorgehen habe die Gesellschaft gegen diverse Grundsätze der Buchführung verstossen. Schliesslich sei es der Gesellschaft nicht gelungen, glaubhaft darzutun, aus welchem Grund sie mit den Liegenschaften über Jahre hinweg Verluste erzielt habe.

Für die Schätzung des Ertrages der Liegenschaften zog die ESTV deren Verkehrswert heran und multiplizierte diesen mit einer Bruttorendite von 6%. Daraus resultierten mutmassliche, nicht verbuchte Mieterträge bzw. Ertragsaufrechnungen von je Fr. 100'000.-- für die Jahre 2000 und 2001. Entsprechend wurden Fr. 70'000.-- Verrechnungssteuern nachverlangt (Fr. 200'000.-- x 35%).

D.e Im Weiteren taxierte die ESTV verschiedene von der Gesellschaft für Verwaltungs- und Reisekosten sowie für Darlehenszinsen geltend gemachte Aufwendungen als nicht geschäftsmässig begründet. So liege kein Darlehensvertrag vor und es sei auch nicht klar, wohin allfällige Darlehenszinsen geflossen seien. Auch bezüglich Reise- und Repräsentationsspesen fehlten jegliche Belege. Die für die Jahre 2000 und 2001 bezahlten Verwaltungsratshonorare in der Höhe von Fr. 10'000.-- bzw. 20'000.-- erachtete die ESTV hingegen als geschäftsmässig begründet. In diesem Umfang (Fr. 30'000.-- x 35% = Fr. 10'500.--) hiess sie die Einsprache gut. Daraus ergab sich folgendes Bild:

Jahr 2000

Unverbuchte Mietzinseinnahmen	Fr. 100'000.00	*Ertragsseite*
Verwaltungsaufwand	Fr. 15'629.10	*Aufwandseite*
Reisekosten	Fr. 15'366.85	*Aufwandseite*
Darlehenszinsen	Fr. 35'400.00	*Aufwandseite*
Total	**Fr. 166'395.95**	
Davon 35% Verrechnungssteuer		**Fr. 58'238.60**

Jahr 2001

Unverbuchte Mietzinseinnahmen	Fr. 100'000.00	*Ertragsseite*
Verwaltungsaufwand	Fr. 15'218.10	*Aufwandseite*
Reisekosten	Fr. 20'994.50	*Aufwandseite*
Darlehenszinsen	Fr. 44'395.00	*Aufwandseite*
Total	**Fr. 180'607.60**	
Davon 35% Verrechnungssteuer		**Fr. 63'212.65**

Total der geldwerten Leistungen	**Fr. 347'003.55**	

Total der nachgeforderten Verrechnungssteuer	**Fr. 121'451.25**

E.
Mit Eingabe vom 31. Januar 2008 erhebt die Gesellschaft (ab hier auch «Beschwerdeführerin») Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss,

- es seien der Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2007 und die entsprechende Steuerrechnung vom 1. November 2005 im Betrag, der Fr. 1'130.30 übersteige, aufzuheben;

- eventualiter sei für die Verrechnungssteuer infolge Aufrechnung von Darlehenszinsen auf verdecktem Eigenkapital, die an die E._____ AG bezahlt worden seien, das Meldeverfahren zu bewilligen;

- die Verfügung betreffend die Rechtsöffnung in der beim Betreibungsamt des Kantons Basel-Stadt angehobenen Betreibung Nr._____ sei aufzuheben;

- alles unter ordentlicher und ausserordentlicher Kostenfolge.

E.a Die Beschwerdeführerin legt zusammen mit ihrer Eingabe an das Bundesverwaltungsgericht eine Kopie des am 20. Dezember 1996 abgeschlossenen Kaufvertrages über die Liegenschaft F._____ ins Recht. Sie macht geltend, sämtliche vorhandenen Unterlagen und Belege hätten anlässlich der Buchprüfung vor Ort zur Einsichtnahme aufgelegen. Es stimme nicht, dass die Gesellschaft im Rahmen der Revision ihre Mitwirkungspflichten verletzt habe. Es habe deshalb kein Anlass bestanden, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

E.b Das gesamte Verfahren mache stark den Anschein, dass der zuständige Revisor seine Aggressionen gegen die Gesellschaft richte. Die Gesellschaft besitze Liegenschaften im Rotlichtmilieu. Sie trete aber lediglich als Vermieterin auf, darüber hinaus sei sie in keiner Art und Weise im Rotlichtmilieu tätig. Insbesondere sei sie nicht in die Vermittlung von Prostituierten involviert. Aversionen eines Revisors gegen die Tätigkeit der Beschwerdeführerin dürften nicht dazu führen, dass ohne weitere Abklärungen eine Revision abgebrochen und aufgrund von Klischees geurteilt werde.

E.c Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass alle Empfänger der relevanten und von ihr geltend gemachten Aufwendungen bekannt seien. Ihre Aufwendungen seien wirtschaftlich begründet und nachvollziehbar. Die Aufrechnung von je Fr. 100'000.-- an nicht verbuchten Mietzinseinnahmen für die Jahre 2000 und 2001 sei willkürlich. Eine stichhaltige und schlüssige Begründung oder Erklärung für diesen Betrag gebe es nicht. Die ESTV verweise lediglich auf theoretische Renditen und Werte. Die wirkliche Situation der Liegenschaft vor Ort sowie die Probleme betreffend die risikobelasteten Investitionen im Ausland seien nicht angemessen berücksichtigt worden. Die Aufrechnung sei ein steuerbegründender Sachverhalt, der von der ESTV zu beweisen sei. Es gehe nicht an, über den Umweg einer Ermessensveranlagung die Beweislast umzukehren, ohne die Revision vor Ort abgeschlossen zu haben.

E.d Korrekt sei hingegen, dass sie, die Beschwerdeführerin, nur die *Saldi* der Mietzinserträge verbucht habe. Dieses Vorgehen sei mit ihrer Revisionsstelle abgesprochen gewesen und habe in all den früheren Jahren zu keinen Beanstandungen der ESTV geführt. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb sie nun plötzlich gegen diverse Grundsätze der korrekten Buchhaltung verstossen haben sollte. Die gewünschten Details seien der Liegenschaftsabrechnung zu entnehmen, welche der ESTV vorgelegen habe. Da sich die Liegenschaften im Rotlichtmilieu befänden, bestünden normalerweise keine schriftlichen Mietverträge. Die Dauer der jeweiligen Mietverhältnisse sei im Voraus jeweils schwer abzuschätzen. Oft würden Mietverträge nur für kurze Dauer abgeschlossen und die Mieter wünschten explizit keinen langen Mietvertrag. Schriftliche Verträge seien oft unerwünscht. Auch seien häufig Leerstände und Mietzinsausfälle wegen Mieter zu verzeichnen, welche plötzlich «verschwunden» seien. Die ESTV habe den Verkehrswert der Liegenschaft F._____ mit Fr. 4'260'000.-- bewertet und berufe sich

dabei auf einen im Jahr 1996 bezahlten Kaufpreis, der angeblich um Fr. 1.7 Mio. über dem im Jahr 2001 eingesetzten Buchwert von Fr. 2'560'000.-- liegen solle. Der im Jahr 1996 bezahlte Kaufpreis habe jedoch gemäss (nunmehr von ihr ins Recht gelegtem) Vertrag lediglich Fr. 2'325'000.-- betragen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die gleiche Liegenschaft plötzlich Fr. 4'260'000.-- wert sein solle.

F.
Mit Vernehmlassung vom 8. Mai 2008 beantragt die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht eine Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 70'000.--. Dies entspricht jenem Teil der von der ESTV geltend gemachten Verrechnungssteuern, der seine Grundlage in den für die Jahre 2000 und 2001 aufgerechneten Mietzinsen von je Fr. 100'000.-- fand (Fr. 200'000.-- x 35% = Fr. 70'000.--). Die ESTV erachtet gestützt auf den von der Beschwerdeführerin erstmals im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ins Recht gelegten Kaufvertrag einen Anschaffungswert von Fr. 2'325'000.-- als nachgewiesen. Bezugnehmend auf ihre eigene, im Einspracheentscheid aufgestellte Berechnung, wonach der Ertrag der Liegenschaft dem Produkt aus Liegenschaftswert und einer 6-%-Rendite entspricht, erscheine es als plausibel, dass entgegen ihrer früheren Annahme sämtliche Mietzinseinnahmen der Beschwerdeführerin in die Erfolgsrechnung geflossen seien. Allerdings hätte die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag schon früher ins Recht legen können. Da sie dies unterliess, sei sie ihrer Auskunftspflicht nicht nachgekommen. Trotz teilweisen Obsiegens seien deshalb die gesamten Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin zu überbinden. In den übrigen Punkten hält die ESTV an ihrem Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2007 fest und beantragt sinngemäss,

- die Gesellschaft habe Verrechnungssteuer in der Höhe von (neu) Fr. 51'451.25 zu bezahlen;

- die Gesellschaft habe Verzugszinsen zu 5% auf den Betrag Fr. 23'238.60 (ab 31. Januar 2001 bis zum Datum der Entrichtung) und auf den Betrag von Fr. 28'212.65 (ab 31. Januar 2002 bis zum Datum der Entrichtung) zu bezahlen;

- die Gesellschaft habe die in der Betreibung Nr._____ des Betreibungsamtes Basel-Stadt angefallenen Kosten in der Höhe von Fr. 200.-- zu bezahlen;

- es sei der in der Betreibung Nr._____ des Betreibungsamtes Basel-Stadt erhobene Rechtsvorschlag zu beseitigen;

- die Verfahrenskosten seien der Gesellschaft aufzuerlegen.

Dies ergibt – tabellarisch dargestellt – Folgendes:

Jahr 2000

Verwaltungsaufwand	Fr. 15'629.10	*Aufwandseite*
Reisekosten	Fr. 15'366.85	*Aufwandseite*
Darlehenszinsen	Fr. 35'400.00	*Aufwandseite*
Total	**Fr. 66'395.95**	
Davon 35% Verrechnungssteuer		**Fr. 23'238.60**

Jahr 2001

Verwaltungsaufwand	Fr. 15'218.10	*Aufwandseite*
Reisekosten	Fr. 20'994.50	*Aufwandseite*
Darlehenszinsen	Fr. 44'395.00	*Aufwandseite*
Total	**Fr. 80'607.60**	
Davon 35% Verrechnungssteuer		**Fr. 28'212.65**

Total der geldwerten Leistungen	**Fr. 147'003.55**	

Total der nachgeforderten Verrechnungssteuer	**Fr. 51'451.25**

G.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien, insbesondere auf jene zu den einzelnen durch die ESTV aufgerechneten Positionen (Verwaltungsaufwand, Reisekosten und Darlehenszinsen), wird, soweit überhaupt entscheidwesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Angefochten ist ein Einspracheentscheid der ESTV. Damit richtet sich die vorliegende Beschwerde gegen eine Verfügung nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zuständige Beschwerdeinstanz (vgl. 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 – mit der nachfolgend in E. 1.5 gemachten Einschränkung – einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest. An die von den Parteien oder der Vorinstanz vorgebrachten Begründungen ist es nicht gebunden (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BVGE 2007/41 E. 2; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.54 und 3.197).

1.3 Die Beschwerdeführerin beantragt die Befragung (als Zeuge) von G._____. Nach der höchstrichterlichen 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 – gerade umgekehrt – die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist (anstelle vieler: BGE 131 I 153 E. 3 mit Hinweisen; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.144 mit weiteren Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht erachtet aufgrund der ihm vorliegenden Beweise den Sachverhalt für genügend geklärt. Auf die Befragung von G._____ ist zu verzichten.

1.4 Die Behandlung der Sache, die Gegenstand der mit Beschwerde angefochtenen Verfügung bildet, geht mit Einreichung der Beschwerde auf die Beschwerdeinstanz über (Devolutiveffekt; Art. 54 VwVG). Für das Verwaltungsverfahren gilt insofern eine Sonderregelung, als dass die Vorinstanz bis zu ihrer Vernehmlassung die angefochtene Verfügung in Wiedererwägung ziehen kann (Art. 58 Abs. 1 VwVG). Die Vorinstanz kann aber im Rahmen der Vernehmlassung auch eine (teilweise) Gutheissung beantragen, ohne dadurch formell auf ihre Verfügung zurückzukommen. Am Streitgegenstand, wie er sich aus den Anträgen der beschwerdeführenden Partei zur angefochtenen Verfügung ergibt, vermag die Vernehmlassung hingegen nichts zu ändern (vgl. dazu Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.41). Der im vorliegenden Fall von der ESTV dem Bundesverwaltungsgericht zu Gunsten der Beschwerdeführerin gestellte Antrag auf eine teilweise Gutheissung hat folglich keinen Einfluss auf den Streitgegenstand. Dem Antrag kommt nur – aber immerhin – der Charakter einer prozessualen Anregung zu (vgl.

die Ausführungen bei MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.42, zu einem im Rahmen der Vernehmlassung gestellten Antrag *zu Ungunsten* der Beschwerdeführerin). Im konkreten Fall liegt somit nach wie vor die gesamte mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2007 geltend gemachte Verrechnungssteuerforderung von Fr. 121'451.25 im Streit. Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass die ESTV selber noch den Betrag von Fr. 51'451.25 als geschuldet erachtet.

1.5 Die Beschwerdeführerin beantragt sodann nicht nur die Aufhebung des vorinstanzlichen Einspracheentscheides vom 17. Dezember 2007; sie ficht offensichtlich auch eine entsprechende Steuerrechnung vom 1. November 2005 an, soweit diese den Betrag von Fr. 1'130.30 übersteige. Abgesehen davon, dass der genannten Steuerrechnung der Verfügungscharakter wohl abgeht, könnte die Steuerrechnung auch im anderen Fall nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ist nämlich einzig der vorinstanzliche Entscheid (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.7), hier also der Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2007.

2.

2.1 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]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten grundsätzlich nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten und unmittelbar den Finanzbedarf des Bundes decken zu helfen. Die Verrechnungssteuer ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern auf beweglichem Kapitalvermögen und seinem Ertrag durch die der schweizerischen Steuerhoheit unterworfenen Steuerpflichtigen einzudämmen (Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Botschaft VStG], BBl 1963 II 953, 955). Entsprechend wird die Verrechnungssteuer nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt im Inland in aller Regel nur für Defraudanten eine endgültige Belastung dar (Botschaft VStG, BBl 1963 II 953, 954; vgl. Art. 23 VStG).

2.2 Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Über-

weisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört auch *jede geldwerte Leistung* der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211]). Die Gesetzmässigkeit dieser Verordnungsbestimmung hat das Bundesgericht wiederholt bestätigt (BGE 115 Ib 274 E. 9a; BGE 110 Ib 321 E. 3, je mit Hinweisen).

2.3 Zu den *geldwerten Leistungen* an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts namentlich Zuwendungen zu rechnen, welche unter folgenden Umständen gewährt werden:

- Die Gesellschaft erhält keine gleichwertige Gegenleistung, und die Erfolgsrechnung wird dadurch belastet;

- die Aktionäre oder die ihnen nahe stehenden Personen kommen in den Genuss einer Leistung, die aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt worden wäre;

- das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung muss für die Organe der Gesellschaft erkennbar sein.

In diesem Zusammenhang wird kein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung den Aktionären zugekommen ist. Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann vielmehr auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen zugekommen, aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 115 Ib 274 E. 9b mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2; 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, jeweils mit Hinweisen).

2.4 Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleichbehandelt wie offene Gewinnausschüttungen (ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 21, S. 524 f. Rz. 13).

In der Lehre wird terminologisch zwischen *verdeckten Gewinnausschüttungen* einerseits und *Gewinnvorwegnahmen* andererseits unterschieden.

2.4.1 Eine *verdeckte Gewinnausschüttung* liegt vor, wenn die Gesellschaft dem Anteilsinhaber oder einer nahe stehenden Person zu Lasten der gegenwärtigen oder einer künftigen Erfolgsrechnung eine Leistung erbringt, welche im Vergleich zu der ihr erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt ist (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 525 f. Rz. 15). Die gegenwärtige Erfolgsrechnung wird dann belastet, wenn die Gesellschaft einen *zu hohen Aufwand* verbucht (HÖHN/ WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 525 f. Fn. 34). Die zukünftige Erfolgsrechnung wird belastet, wenn ein Aktivum überpreislich erworben und erst in einer späteren Rechnungsperiode auf den Marktwert abgeschrieben wird oder wenn eine Leistung zu Unrecht in vollem Umfang aktiviert wird und deshalb in der Zukunft wertberichtigt oder abgeschrieben werden muss (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 525 f. Fn. 35). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt zum Beispiel vor, wenn eine Gesellschaft einem Gesellschafter auf einem von diesem der Gesellschaft gewährten Darlehen einen übersetzten Zins bezahlt (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 53 S. 84 E. 2; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 525 f. Rz. 15).

2.4.2 Um eine *Gewinnvorwegnahme* handelt es sich hingegen, wenn die Gesellschaft vom Anteilsinhaber oder von einer nahe stehenden Person für erbrachte Leistungen *weniger Ertrag* fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 526 Rz. 16). Eine Gewinnvorwegnahme besteht zum Beispiel darin, dass eine AG ihren Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten ein Mietobjekt zu einem unter dem Marktpreis liegenden Preis überlässt (vgl. dazu grundlegend BGE 107 Ib 325 [«Bellatrix»]; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 S. 526 f. Rz. 16 mit weiteren Hinweisen). Diesfalls ist nicht der Aufwand der Gesellschaft zu hoch, sondern ihr Ertrag zu tief.

3.

3.1 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten 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 VStV haben inländische Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung der ESTV unaufgefordert 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).

3.2 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 siebten 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.

3.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich im Urteil A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 3 ausführlich zu den Folgen der Verletzung der

Einreichungs- bzw. Mitteilungspflichten und somit zu den Voraussetzungen der Ermessensveranlagung im Bereich der Verrechnungssteuern geäussert. Es hat dabei nochmals festgehalten, dass Art. 39 Abs. 1 VStG neben den bereits aus Art. 38 VStG in Verbindung mit Art. 21 f. VStV fliessenden Verpflichtungen auch vorsieht, dass die 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 ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (Urteil bestätigt mit Entscheid des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008).

3.4 Ist das Vorliegen einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung nachgewiesen, wofür nach der allgemeinen steuerrechtlichen Beweislastverteilung die ESTV beweisbelastet ist, macht aber die Steuerpflichtige über das *Ausmass* der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben, so ist dieses nach Ermessen festzusetzen. Dies ergibt sich implizit aus Art. 39 und Art. 41 Bst. a VStG (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 1974, veröffentlicht in ASA 44 S. 394 E. 1; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. Juni 1996, veröffentlicht in ASA 65 S. 922 E. 3a). Bei der Ermessensveranlagung haben die Steuerbehörden auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge und auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abzustellen. Sie müssen von haltbaren Grundlagen ausgehen. Die Ermessensveranlagung 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). Die Veranlagungsbehörde stellt im Rahmen der Ermessensveranlagung das «wahrscheinlich Wahre» fest (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], ASA 77 S. 658 ff., insbesondere S. 665 [mit weiteren Hinweisen auf die Lehre in Fn. 32] und S. 669 ff.).

3.5 Bleibt mit anderen Worten das Ausmass einer geldwerten Leistung beweislos, weil der Steuerpflichtige an der Ermittlung steuerbegründender oder -mehrender Tatsachen nicht gehörig mitgewirkt und dadurch den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis vereitelt hat, darf dies für die Steuerpflichtige keinen Vorteil und für den Fiskus, der

die Folgen der Beweislosigkeit nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung zu tragen hätte, keinen Nachteil bedeuten. Die Folge der Beweislosigkeit besteht diesfalls in der Vornahme einer Ermessensveranlagung und nicht in einem Verzicht auf die Annahme eines Ertrages (vgl. zum Ganzen: ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., ASA 77 S. 658 ff., S. 669 f.). Wäre es anders, würde eine steuerpflichtige Gesellschaft, die – obwohl sie könnte – keine Angaben über die an ihre Aktionäre oder an nahe stehende Dritte erbrachte Leistungen macht, gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen privilegiert; ihr säumiges und unkooperatives Verhalten würde vom Fiskus geradezu belohnt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2).

3.6 Sind die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung einmal erfüllt, obliegt es der Steuerpflichtigen, den *Beweis für die Unrichtigkeit* der Schätzung zu erbringen. Dabei hat sie sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessensveranlagung 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] die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1525/2006 vom 28. Januar 2008 E. 2.4 und A-1527/28 vom 6. März 2008 E. 5; Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2).

3.7 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 Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 69.43 E. 4a, mit Hinweisen; vgl. etwa für den Bereich der Mehrwertsteuer auch [anstelle vieler] das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1393/2006 vom 10. Dezember 2007 E. 1.3 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.162).

4.

Während, wie dargestellt, im Falle des beweislos gebliebenen Ausmasses des Ertrages die Veranlagungsbehörden zur Ermessensveranlagung schreiten dürfen und müssen, gilt Gleiches jedoch grundsätzlich nicht im Falle einer beweislos gebliebenen Aufwandposition. Eine

Ausnahme kann bestehen, wenn der steuerpflichtigen Person die Mitwirkung an der Ermittlung steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar wäre (vgl. hierzu: ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., ASA 77 S. 658 ff., S. 669 f.). Ansonsten trägt nach der im Steuerrecht geltenden allgemeinen Regel der Beweislastverteilung, wonach die Steuerbehörde das Steuerbegründende, der Steuerpflichtige das Steuermindernde zu beweisen hat, die Steuerpflichtige die Folgen einer beweislos gebliebenen Aufwandposition. Leistungen, deren Aufwandcharakter die steuerpflichtige Gesellschaft in keiner Weise – auch nicht ansatzweise – nachweist, sind deshalb in vollem Umfange als steuerpflichtig zu betrachten. Will oder kann eine steuerpflichtige Gesellschaft bei überprüf- oder belegbaren Angaben trotz Aufforderung der Steuerbehörde nicht dartun, an wen oder wofür sie eine als Aufwand behandelte, als solche verbuchte oder durch «Netto»-Verbuchung in ihren Bücher unterdrückte Leistung erbracht hat, so ist diese als Teil ihres steuerbaren Ertrages zu betrachten, der direkt oder indirekt an ihre Aktionäre oder an diese nahe stehende Personen weitergeleitet wurde und damit der Verrechnungssteuer unterliegt (Urteil des Bundesgerichts vom 6. Juni 1991, publiziert in ASA 60 S. 558 E. 3c mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.3).

5.

5.1 Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG). Es ist der ESTV verwehrt, andere Arten der Erfüllung anzuordnen oder zuzulassen (TONI HESS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N. 1 zu Art. 11 VStG). Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung *kann* gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 VStG).

5.2 Die Fälle, in welchen an Stelle der Entrichtung eine Meldung möglich ist, müssen in der Verordnung ausdrücklich vorgesehen sein (vgl. Art. 20 Abs. 2 VStG; IVO P. BAUMGARTNER, Kommentar VStG, N. 3 zu Art. 20 VStG mit Hinweisen). Unter anderem kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist.

5.3 Mit den Vorjahren sind jene Kalenderjahre gemeint, welche vor dem Jahr liegen, in welchem das Kontrollverfahren beendet worden ist. Wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in einem der so umschriebenen Vorjahre fällig geworden ist, könnten die Leistungsempfänger sofort einen Rückerstattungsantrag stellen. Die ESTV würde dann von der Gesellschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. Eine gewisse «Doppelspurigkeit» (Erhebung der Steuer beim Schuldner der geldwerten Leistung; Rückerstattung desselben Steuerbetrages an die Empfänger der geldwerten Leistung) gehört jedoch zum System der Verrechnungssteuer und bezweckt die Deklarations-, Einnahmen- und Bezugssicherung (vgl. Entscheid der SRK 2003-118 vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164 E. 2d/bb)

5.4 Das Meldeverfahren ist aber in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer hat (Art. 24 Abs. 2 VStV; BGE 115 Ib 274 E. 20, vgl. auch IVO P. BAUMGARTNER, a.a.O., N. 60 ff. zu Art. 20 VStG mit Hinweisen). Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen, weil eine Verwirkung der Rückerstattungsansprüche ernstlich in Betracht fällt, so ist die Bewilligung des Meldeverfahrens ausgeschlossen (BGE 115 Ib 274 E. 20c; BGE 110 Ib 324 E. 6b). Keinen Rückerstattungsanspruch hat, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift nicht deklariert (Art. 23 VStG). In diesem Fall wird die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer (BERNHARD ZWAHLEN, Kommentar VStG, N. 1 zu Art. 23 VStG). Erst durch diese Klausel wird der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis gilt, durchgesetzt (BERNHARD ZWAHLEN, a.a.O., N. 1 zu Art. 23 VStG).

5.5 Weiter setzt das Meldeverfahren voraus, dass eine Meldung auch tatsächlich erfolgt ist. Das Gesuch ist schriftlich zu stellen (Art. 25 Abs. 1 VStV). Die Meldung ersetzt nur die Entrichtung der Steuer, nicht aber die Deklaration der steuerpflichtigen Leistung (P. BAUMGARTNER, Kommentar VStG, N. 84 zu Art. 20 VStG; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Rz. 14.1 ff. zu Art. 20 VStG).

6.
Im vorliegenden Fall ist zuerst zu prüfen, ob die ESTV einen rechtsgenügenden Anlass hatte, zu einer Ermessensveranlagung zu schreiten (Punkt 7). Nur wenn dies bejaht werden kann, ist in einem zweiten Schritt (Punkt 8) zu prüfen, ob die Ermessensveranlagung, das heisst die Schätzung und Aufrechnung der unverbuchten Mietzinseinnahmen, umfangmässig korrekt erfolgte.

7.
7.1 Bei der Beschwerdeführerin fand am 18. November 2002 unbestrittenermassen eine Buchprüfung statt. Ebenfalls unbestritten ist, dass die Prüfung abgebrochen wurde und dass die steuerpflichtige Gesellschaft in ihrer Buchhaltung die Mieteinnahmen lediglich saldiert, als «Netto»-Verbuchungen, auswies. Uneinig sind sich die Parteien hingegen in der Frage, ob anlässlich der Prüfung die Buchhaltung komplett aufgelegen bzw. ob genügend Anlass bestanden hatte, die Prüfung abzubrechen.

Die Frage ist – entgegen der offensichtlichen Ansicht der Beschwerdeführerin – ohne Belang. Mit dem Abbruch der Buchprüfung wurde der Gesellschaft nicht verunmöglicht, die erforderlichen Akten einzureichen bzw. nachzureichen. Immerhin ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass die Gesellschaft mit der Führung saldierter Konti elementare Grundsätze der Rechnungslegung verletzte. Sie hat damit ihre tatsächlichen Mieterträge und die entsprechenden Aufwände verschleiert und es verunmöglicht, diese zu überprüfen. Dass sich die Gesellschaft für das Vorlegen saldierter Konti auf eine Auskunft ihrer – sonst nicht in Erscheinung tretenden – Revisionsstelle beruft, ist unbehelflich. Nicht weiter diskutiert werden muss auch der Hinweis, die ESTV habe dieses Vorgehen in den Vorjahren nicht beanstandet. Es liegt in der Natur einer Selbstveranlagungssteuer, dass selbst gravierende Mängel der Buchführung von der ESTV erst im Rahmen einer Buchprüfung entdeckt werden können.

7.2 Dennoch entstanden der Gesellschaft durch den Abbruch der Buchprüfung keinerlei Rechtsnachteile, trat doch die ESTV bereits mit Schreiben vom 20. November 2002 erneut an die Gesellschaft heran und forderte diese ausdrücklich auf, Angaben über die Aktionäre und die von diesen gehaltenen Quoten zu machen. Die ESTV verlangte insbesondere und ausdrücklich nach Grundbuchauszügen und Kaufverträgen, nach Verträgen und Abrechnungen zu den ab dem Jahr

1997 vereinnahmten Mietzinsen sowie nach Unterlagen, Verträgen und Korrespondenzen mit den finanzierenden Banken. Weiter verlangte sie Einblick in die Konti «Darlehen» und «Darlehenszinsen» sowie in die entsprechenden Darlehensverträge und jährlichen Zinsabrechnungen.

7.3 Weil das Schreiben vom 20. November 2002 unbeantwortet blieb, forderte die ESTV die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 20. Februar 2003 – also rund drei Monate später – nochmals auf, entsprechende Unterlagen einzureichen und, sollte dies nicht möglich sein, wenigstens die Verhinderungsgründe zu nennen und bekanntzugeben, bis zu welchem Zeitpunkt mit einer Antwort zu rechnen sei. Erst am 23. Juli 2004 ist der ESTV ein Grundbuchauszug über die Liegenschaft F._____ zugegangen, wobei aus den Akten nicht erhellt, ob der Auszug von der ESTV oder der Beschwerdeführerin bestellt worden war und im Übrigen der interessierende Wert der Liegenschaft aus dem Auszug gerade nicht ersichtlich war bzw. ist.

7.4 Erst mit Schreiben vom 29. März 2005 teilte die Gesellschaft mit, sie werde die «ausstehenden Dokumente und Unterlagen bis spätestens 30. April 2005 nachreichen». Da innert der von der Beschwerdeführerin genannten Frist wiederum keine Dokumente eingereicht worden waren, schritt die ESTV schliesslich am 1. November 2005 und damit fast drei Jahre nach der abgebrochenen Buchprüfung zu einer Ermessensveranlagung. Gleichzeitig forderte die ESTV die Gesellschaft auf, begründete und belegte Einwendungen gegen die Schätzung innert einer Frist von 30 Tagen anzubringen und die vollständigen Buchhaltungen der betroffenen Jahre samt entsprechenden Belegen einzureichen. Auch diese Aufforderung der ESTV blieb – trotz anderweitiger Ankündigung der Beschwerdeführerin – ohne Erfolg, weshalb die ESTV die ermessensweise veranlagte Verrechnungssteuer mit Entscheid vom 28. März 2006 bzw. 10. November 2006 formell verfügte.

7.5 Auf Grund des Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungspflichten unzweifelhaft und in grober Weise verletzt hat. Die Gesellschaft kann nicht darlegen, weshalb es ihr nicht möglich gewesen sein soll, die verlangten Dokumente innert einer Frist von gesamthaft mehr als drei Jahren einzureichen. Die ESTV war in der Folge nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, die Höhe der nicht verbuchten Mietzinseinnahmen ermessensweise festzusetzen. Im Übrigen wird von der Beschwerdeführerin weder behauptet noch belegt, dass die ESTV den Rahmen dessen, was sie von Gesetzes wegen an Un-

terlagen bzw. Belegen hat einfordern dürfen, überschritten haben soll. Als Zwischenergebnis ist demnach festzuhalten, dass die ESTV zu Recht zu einer Ermessensveranlagung geschritten ist.

8.

8.1 Damit ist nun zu prüfen, ob die Ermessenveranlagung, die in einer Aufrechnung nichtverbuchter Mietzinseinnahmen mündete, auch korrekt erfolgte. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die ESTV an der Aufrechnung von je Fr. 100'000.-- unverbuchter Mietzinseinnahmen für die Jahre 2000 und 2001 im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht mehr festhält und in ihrer Vernehmlassung eine Gutheissung der Beschwerde im Umfang von Fr. 70'000.-- Verrechnungssteuern beantragt.

8.2 Der Einspracheentscheid der ESTV hingegen fusste noch auf einem geschätzten Wert der Liegenschaft F._____ von Fr. 4'200'000.--. Dieser awar mit einer mutmasslichen Bruttorendite von 6% multipliziert worden, wofür sich die ESTV auf den Schweizer Immobilienindex stützte (abrufbar unter www.wuestundpartner.com/news/dokumente/Index_Swiss_2006.pdf, besucht am 8. Juli 2009). Der Index nennt für das Jahr 2002 für «Sonstige Nutzungen» einen «Total Return» von 7.5%, für «Gemischte Nutzungen» 6.8%, für «Wohnimmobilien» 5.2% und für «Alle Liegenschaften» 5.6%. Der von der ESTV eingesetzte Wert von 6% erscheint demnach für Liegenschaften der vorliegenden Nutzungsart (Rotlichtmilieu) nicht ausserhalb dessen zu liegen, was auf dem schweizerischen Immobilienmarkt durchschnittlich erzielbar gewesen wäre.

8.3 Die Beschwerdeführerin hat den Kaufvertrag über die Liegenschaft F._____ nun erstmals zusammen mit ihrer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht ins Recht gelegt. Gemäss diesem Vertrag wurde für die Liegenschaft im Jahr 1996 ein Kaufpreis in der Höhe von Fr. 2'325'000.-- bezahlt. Aufgrund der Tatsache, dass sich die ESTV für die Renditeberechnung ausdrücklich auf den – damals noch angenommenen – Kaufpreis stützte, erachtet es das Bundesverwaltungsgericht als konsequent, für die Renditeberechnung den tatsächlich vereinbarten und nun bekannten Kaufpreis einzusetzen und die Rendite neu basierend auf diesem Wert zu berechnen. Auf Grund dieses Kaufpreises (Fr. 2'325'000.--) lässt sich aber – wie die ESTV selber geltend macht – eine Aufrechnung von je Fr. 100'000.-- an unverbuchten Mietzinseinnahmen für die Jahre 2000 und 2001 nicht mehr aufrechterhalten. In-

sofern ist die Beschwerde, wie von ESTV beantragt, im Umfang von Fr. 70'000.-- (i.e. 35% von Fr. 200'000.--) gutzuheissen.

9.
Damit bleibt auf die verschiedenen Aufwandpositionen einzugehen, denen die ESTV die geschäftsmässige Begründetheit ganz oder teilweise abspricht. Es handelt sich hierbei um die Positionen Verwaltungsaufwand (Punkt 9.1), Reisekosten (Punkt 9.2) und Darlehenszinsen (Punkt 9.3).

9.1 Verwaltungsaufwand
Für das Jahr 2000 werden von der ESTV Verwaltungskosten im Umfang von Fr. 15'629.10 als geschäftsmässig nicht begründet qualifiziert. Die Beschwerdeführerin hatte Aufwendungen von Fr. 25'629.10 geltend gemacht, hierfür jedoch – ausser einem Kontoblatt – keinerlei Belege eingereicht. Die ESTV akzeptiert ein Verwaltungsratshonorar von Fr. 10'000.--.

Für das Jahr 2001 wird bei einem Total von geltend gemachtem Verwaltungsaufwand von Fr. 35'218.10 ein Verwaltungsratshonorar von Fr. 20'000.-- anerkannt und damit Fr. 15'218.10 als nicht geschäftsmässig begründet qualifiziert. Die Beschwerdeführerin trägt vor, dass die von der ESTV nicht akzeptierten Aufwendungen im Wesentlichen unter dem Titel Rechtskosten bzw. als ausserordentliche Honorare an den Verwaltungsrat (B._____) bezahlt worden seien, welcher diese Beträge als Einkommen in seine Buchhaltung habe einfliessen lassen. Sein Einkommen sei deklariert und mit der AHV abgerechnet worden.

Die Beschwerdeführerin hat weder im Verfahren vor der ESTV noch in jenem vor dem Bundesverwaltungsgericht ihre Behauptungen mit Belegen zu stützen versucht. Sie hat weder eine Salärabrechnung, eine Honorarnote noch eine AHV-Abrechnung eingereicht. Dennoch liess die ESTV Verwaltungsratshonorare in der Höhe von Fr. 10'000.-- (für das Jahr 2000) bzw. 20'000.-- (für 2001) zum Abzug zu. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diese Beträge aufgrund der gesamten Umstände als angemessen. Einen darüber hinaus gehenden Verwaltungsaufwand vermag die Beschwerdeführerin jedoch nicht nachzuweisen. Die Beschwerdeführerin trägt die Folgen der Beweislosigkeit. Der zusätzlich von ihr geltend gemachte Verwaltungsaufwand (Fr. 15'629.10 für das Jahr 2000 und Fr. 15'218.10 für das Jahr 2001)

ist geschäftsmässig nicht begründet, wird aufgerechnet und mit Verrechnungssteuern belastet.

9.2 Reisekosten

Für das Jahr 2000 qualifizierte die ESTV von der Gesellschaft geltend gemachte Reisekosten im Umfang von Fr. 15'366.85 als geschäftsmässig nicht begründet; für das Jahr 2001 solche in der Höhe von Fr. 20'994.50. Die Beschwerdeführerin macht zu diesem Punkt geltend, dass ein grosser Teil der Reisespesen insbesondere auf Fahrten nach Stuttgart zurückzuführen sei. Allein auf die gesamthaft gefahrenen 6'000 Kilometer würden Fr. 6'000.-- entfallen. Ziehe man zusätzlich noch die Verpflegungskosten ab, verblieben für die Jahre 2000 und 2001 unerklärbare Reise- und Repräsentationsspesen in der Höhe von Fr. 3'229.50, deren Aufrechnung sie anerkenne; entsprechend werde eine Verrechnungssteuerforderung von Fr. 1'130.30 akzeptiert.

Bezüglich Reisekosten gilt, was bereits zu den Verwaltungskosten gesagt wurde. Die Beschwerdeführerin hat keinerlei Belege ins Recht gelegt, welche entsprechende Aufwendungen auch nur ansatzweise plausibel erscheinen liessen. Es wäre der Beschwerdeführerin durchaus zumutbar gewesen, den Nachweis für die geltend gemachten Aufwendungen – zum Beispiel mittels Belegen für die Mittagessen – zu erbringen. Da sie dies unterliess, und damit die Beweislosigkeit selber verschuldete, trägt sie auch in diesem Punkt die Folgen der Beweislosigkeit; die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung von Reisekosten im Umfang von Fr. 15'366.85 (Jahr 2000) und Fr. 20'994.50 (Jahr 2001) ist nicht zu beanstanden.

9.3 Darlehenszinsen

Für das Jahr 2000 hat die ESTV Darlehenszinsen im Umfang von Fr. 35'400.-- und für das Jahr 2001 solche im Umfang von Fr. 44'395.-- als geschäftsmässig nicht begründet eingestuft und mit Verrechnungssteuern belegt. Die ESTV tat dies mit der Begründung, dass keine Darlehensverträge eingereicht worden seien und nicht klar sei, wohin allfällige Darlehenszinse geflossen seien. Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Darlehensvertrag sei ursprünglich mit einer Drittgesellschaft abgeschlossen worden. Im Rahmen einer Übernahme der Beschwerdeführerin sei die E._____ AG in Liquidation in diesen Vertrag eingetreten. Es sei kein Sonderfall, dass in einem solchen Moment kein neuer Vertrag ausgefertigt werde, sondern der bisherige inhaltlich weitergeführt werde. Bekanntlich sei für den Abschluss eines

Darlehensvertrages keine Schriftlichkeit verlangt. Erfolge im Ergebnis eine steuerliche Umqualifizierung von verbuchtem Zinsaufwand in eine der Verrechnungssteuer unterliegende Dividende, sei zu berücksichtigen, dass das Verrechnungssteuergesetz gerade für derartige, im Rahmen einer Buchprüfung aufgegriffene Fälle das Meldeverfahren vorsehe. Infolge der offensichtlich gegebenen Rückerstattungsberechtigung der E._____ AG in Liquidation als Aktionärin scheine ein Beharren auf der Entrichtung der Verrechnungssteuer als unangemessen. Daher sei für den Fall einer Aufrechnung das Meldeverfahren zu bewilligen und von einer Entrichtung der Steuer in bar sei abzusehen.

Der Beschwerdeführerin ist zu entgegen, dass sie in Bezug auf die geltend gemachten Aufwendungen für Darlehenszinse keinerlei Verträge oder Zahlungsbelege ins Recht gelegt hat. Es gelingt ihr auch diesem Punkt nicht, ihren Aufwand zu belegen. Im Übrigen ist der Beschwerdeführerin darin beizupflichten, dass – sollte tatsächlich ein Darlehensvertrag bestanden haben – das Darlehen zu einem wesentlichen Teil als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren und entsprechende Zinsen bei beiden Gesellschaften aufzurechnen wären. Das Meldeverfahren aber könnte entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ohnehin nicht bewilligt werden, da erhebliche Zweifel bestehen, ob und bei wem tatsächlich ein Anspruch auf Rückerstattung der Steuer besteht.

10.
Die Beschwerdeführerin wendet sich schliesslich gegen die Verfügung betreffend die Rechtsöffnung in der beim Betreibungsamt des Kantons Basel-Stadt angehobenen Betreibung Nr._____.

Dazu ist zu bemerken, dass die ESTV auch ohne rechtskräftigen Entscheid befugt war, 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 im nunmehr reduzierten Umfang zu Recht besteht, ist auch die Beseitigung des Rechtsvorschlags entsprechend zu bestätigen (vgl. die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4192/2007 vom 19. September 2007 und A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 6).

11.

11.1 Aufgrund des Gesagten ist die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist – in dem von der ESTV beantragten Umfang (Fr. 70'000.--) gutzuheissen. Die der ESTV gemäss Ziff. 2 des Einspracheentscheides vom 17. Dezember 2007 geschuldete Verrechnungssteuer ist entsprechend auf Fr. 51'451.25 zu reduzieren, wobei hiervon Fr. 23'238.60 auf das Jahr 2000 und Fr. 28'212.65 auf das Jahr 2001 entfallen. Im Übrigen ist der Einspracheentscheid der ESTV vom 17. Dezember 2007 zu bestätigten.

11.2 Die Kosten sind gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG nach Obsiegen und Unterliegen zu verteilen. Einer teilweise oder ganz obsiegenden Partei dürfen nur solche Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG). Dabei muss als unnötigerweise verursacht ein Verfahren insbesondere dann gelten, wenn eine Beschwerdeführerin ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel spät eingereicht hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1389/2006 vom 21. Januar 2008 E. 7.2 mit weiteren Hinweisen; Entscheid der SRK 2001-066 vom 23. April 2003, veröffentlicht in VPB 67.123 E. 5b mit weiteren Hinweisen).

Im vorliegenden Fall liegt die teilweise Gutheissung der Beschwerde einzig darin begründet, dass die Beschwerdeführerin den Kaufvertrag über die Liegenschaft F._____ erstmals im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht beigebracht hat. Sie wurde bereits zuvor mehrmals und ausdrücklich aufgefordert, den entsprechenden Kaufvertrag einzureichen. Die Beschwerdeführerin ist folglich ihren Mitwirkungspflichten nicht rechtsgenügend nachgekommen und sie hat das Verfahren insofern unnötigerweise verzögert bzw. verursacht. Trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde ist es deshalb gerechtfertigt, die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festgesetzt werden, ohne Ermässigung der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Sie sind mit dem bezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen.

11.3 Das Gleiche gilt bezüglich der Parteientschädigung, die das Bundesverwaltungsgericht einer ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf deren Begehren hin zusprechen könnte (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Würde der ohnehin nicht anwaltlich, sondern durch ihren einzigen Verwaltungsrat vertretenen Beschwerdeführerin im Teil, in welchem sie obsiegt, eine Parteientschädigung zugespro-

chen, würde sie für ihr trölerisches Verhalten belohnt. Die Beschwerdeführerin hat ihre Parteikosten gänzlich selber verursacht; ihr wird folglich keine Parteientschädigung zugesprochen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2036/2007 vom 29. Oktober 2008 in fine).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und der Einspracheentscheid im entsprechenden Umfang aufgehoben. Es wird festgestellt, dass die A._____ AG der ESTV noch eine Verrechnungssteuer von Fr. 51'451.25 (zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen) schuldet.

2.
Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.
Der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr._____ des Betreibungsamtes des Kantons Basel-Stadt vom 2. Februar 2006 wird im Umfang von Fr. 51'451.25 (zuzüglich gesetzlicher Verzugszinsen sowie Betreibungskosten von Fr. 200.--) beseitigt.

5.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. S-588'907/2957/BRI/2521; 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: