Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1486/2006
{T 0/2}

Urteil vom 11. Juli 2007

Mitwirkung: Kammerpräsident Thomas Stadelmann (Vorsitz); Richter Michael Beusch; Richter Daniel Riedo; Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

X._____AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

betreffend
Verrechnungssteuer; Darlehensabschreibungen; Meldeverfahren; Art. 24 Abs. 1 Bst. a VSTV

Sachverhalt:

A. Die X._____AG wurde unter der Firma B._____ gestützt auf die Statuten vom 12. Juli 1925 mit Handelsregistereintrag vom 27. August 1925 mit Sitz in (...) gegründet. Mit Handelsregistereintrag vom 12. Juni 1996 wurde ihre Firma in X._____AG geändert. Als Zweck wurde gleichzeitig festgelegt: Erwerb, Verkauf und Vermietung von Liegenschaften; die Gesellschaft kann Beteiligungen und andere Rechte erwerben und verkaufen sowie Zweiggeschäfte im In- und Ausland errichten. Das Grundkapital beträgt Fr. 150'000.--, eingeteilt in 600 voll liberierte Namenaktien zu je Fr. 250.--.

B. Am 26. März 2003 sandte die Vertreterin der X._____AG der ESTV unter Bezugnahme auf ein Telefongespräch eine Übersicht zu den Dividendenausschüttungen der Gesellschaft in den Jahren 1997 bis 2002.
Mit Schreiben vom 14. Dezember 2004 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der X._____AG mit, aus der eingereichten Jahresrechnung 2001 sei ersichtlich, dass für die Jahre 2000 und 2001 je Fr. 500'000.-- als Abschreibungen (ausserordentlicher Aufwand) auf den Aktionärsdarlehen vorgenommen worden seien. Nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) und Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) würden alle geldwerten Leistungen einer Aktiengesellschaft [an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte] oder diesen nahestehende Personen, mit Ausnahme der Rückzahlung des einbezahlten Aktienkapitals, der Verrechnungssteuer von 35% unterliegen. Auf den geldwerten Leistungen für die Geschäftsjahre 2000 und 2001 seien der ESTV je Fr. 175'000.-- auf den amtlichen Formularen 102 zu deklarieren. Die X._____AG wurde aufgefordert, den Betrag von insgesamt Fr. 350'000.-- unverzüglich zu überweisen. Ferner wurde sie darauf aufmerksam gemacht, dass die Verrechnungssteuer gemäss Art. 14 VStG auf die Leistungsbegünstigten zu überwälzen sei.

C. Mit Schreiben vom 3. Januar 2005 teilte die Vertreterin der X._____AG mit, aus der mit Brief vom 26. März 2003 der ESTV übergebenen Dokumentation sei ersichtlich, dass die Darlehensabschreibungen sowohl bei der X._____AG als auch bei den drei begünstigten Aktionären als Vermögensertrag deklariert worden seien. Sie stellte den Hintergrund des Vorgehens dar und führte aus, sie sei davon ausgegangen, dass die ausführliche Dokumentation im Sinne einer Meldung gemäss Art. 20 VStG gewertet worden sei. Sollte diese Annahme irrtümlich sein, so beantrage sie, dieses Meldeverfahren mit dem Formular 105 nachzuholen. Gleichzeitig wurden die Formulare 105 für die Steuerjahre 2000 und 2001 eingereicht.
Mit Brief vom 11. Januar 2005 forderte die ESTV die Vertreterin der X._____AG auf, die seit dem 31. Januar 2001 bzw. seit dem 31. Januar 2002 geschuldete Verrechnungssteuer von jeweils Fr. 175'000.-- unverzüglich auf den amtlichen Formularen 102 zu deklarieren und zu

überweisen. Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt, das Meldeverfahren gemäss Art. 20 VStG könne nur in den in Art. 24 VStV umschriebenen Fällen bewilligt werden (Leistungen der Vorjahre anlässlich Buchprüfung/amtliche Kontrolle, Gratisaktien, Naturaldividende oder Liquidationsüberschuss durch Abtretung von Aktiven oder bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland). Bei Barausschüttung sei das Meldeverfahren nicht zulässig. Dabei sei es unerheblich, ob die Leistung ausbezahlt oder bloss gutgeschrieben oder verrechnet werde; Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung könnten nur Geldleistungen zum Gegenstand haben, die sich stets um die Verrechnungssteuer kürzen liessen. Diese Aufzählung sei abschliessend und könne, auch im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen, nicht auf andere Leistungen erweitert werden.
Am 23. Februar 2005 erliess die ESTV gegen die X._____AG einen Zahlungsbefehl über Fr. 175'000.-- nebst Zins zu 5% seit 31. Januar 2001 und Fr. 175'000.-- nebst Zins von 5% seit 31. Januar 2002. Dagegen erhob die X._____AG am 1. März 2005 Rechtsvorschlag.

D. Am 14. März 2005 erliess die ESTV einen Entscheid im Sinne von Art. 41 VStG und hielt fest, die X._____AG schulde ihr die Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.--. Die Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.-- sei auf die Aktionäre zu überwälzen. Die X._____AG schulde der ESTV auf den Beträgen von je Fr. 175'000.-- den Verzugszins von 5% seit der Fälligkeit der Steuerforderung (31.1.2001 und 31.1.2002) bis zum Tage der Steuerentrichtung. Die X._____AG schulde der ESTV die Betreibungskosten von Fr. 200.--. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Leistungen seien am 31. Dezember 2000 und 31. Dezember 2001 entstanden und die Verrechnungssteuer von je Fr. 175'000.-- hätte am 31. Januar 2001 und 31. Januar 2002 deklariert und bezahlt werden müssen. Die Darlehensabschreibungen von je Fr. 500'000.-- für die Geschäftsjahre 2000 und 2001 seien der ESTV nicht gemeldet worden. Das Meldeverfahren sei vorliegend nicht zulässig.

E. Mit Eingabe vom 14. April 2005 erhob die Vertreterin der X._____AG gegen den Entscheid der ESTV vom 14. März 2005 Einsprache und beantragte, das Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung der Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.-- sei zu bewilligen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Voraussetzungen zur Bewilligung des Meldeverfahrens seien gegeben. Die Verrechnungssteuern würden aufgrund einer amtlichen Kontrolle der Jahresrechnung der Gesellschaft auf Leistungen der Geschäftsjahre 2000 und 2001 im Kalenderjahr 2004 eingefordert; Begünstigte seien drei in der Schweiz wohnhafte und steuerpflichtige Schweizerbürger und die geldwerten Leistungen seien von diesen periodengerecht jeweils deklariert worden.
Mit Entscheid vom 11. Juli 2005 wies die ESTV die Einsprache ab. Sie hielt fest, die X._____AG habe der ESTV den Betrag von Fr. 175'000.-- für Fälligkeiten 2000, zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 31. Januar 2001, und den Betrag von Fr. 175'000.-- für Fälligkeiten 2001, zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 31. Januar 2002 zu bezahlen. Die

X._____AG habe die Verrechnungssteuer auf die Leistungsempfänger zu überwälzen. Durch den vorliegenden Entscheid werde der in der Betreibung Nr. 20500396 des Betreibungsamtes (...) erhobene Rechtsvorschlag beseitigt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Einsprecherin habe in ihrer Erfolgsrechnung 2001 die fraglichen Leistungen als "geldwerte Leistung" deklariert. Sie sei sich bewusst gewesen, dass eine steuerbare Leistung vorliege und habe im Verfahren der direkten Steuern diese Leistungen als Dividenden deklariert. Die Beteiligten seien sich schon zum Zeitpunkt des Einreichens der Steuererklärung der Steuerpflicht für die Verrechnungssteuer bewusst gewesen. Die Geltendmachung des Meldeverfahrens im Rahmen von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV stelle in dieser Form eine Tatbestandserschleichung dar. Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV sei praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht aufgrund der Jahresrechnung ausgerichtet werden; sie betreffe vor allem die sog. verdeckten Gewinnausschüttungen. Gutgläubig berufe sich eine Gesellschaft auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV in Fällen, in welchen sie die Leistung an die Aktionäre nicht als steuerbar erkenne oder sich zumindest über die Steuerbarkeit einer Leistung im Zweifel befinde. Dies sei hier nicht der Fall. Für die Jahre 2000 und 2001 sei die Berufung auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV rechtsmissbräuchlich.

F. Gegen den Einspracheentscheid vom 11. Juli 2005 lässt die X._____AG mit Eingabe vom 31. August 2005 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Sie lässt beantragen, das Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung der Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 350'000.-- sei gemäss dem Einsprache-Antrag zu bewilligen.
In Ihrer Vernehmlassung vom 17. November 2005 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.
Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – bei den Erwägungen eingegangen.

G. Am 5. Februar 2007 teilt das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren zuständigkeitshalber übernommen.

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 Ende 2006 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). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 11. Juli 2005 frist- und auch formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Sie ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

2.

2.1 Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften insbesondere die auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden.

2.2 Der Verrechnungssteuer unterliegen unterschiedslos alle Arten von Dividenden, ungeachtet darum, ob es sich um eine feste Dividende, eine Vorzugs- oder Prioritätsdividende, Zusatzdividende, Superdividende oder eine Interimsdividende usw. handelt (W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 102 N 3.29). Auch die Form der steuerbaren Leistung ist unerheblich. Insbesondere ist die Verrechnungssteuer auch dann geschuldet, wenn die Dividende nicht effektiv ausgerichtet, sondern lediglich in den Konti der Gesellschaft verbucht wird (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.99 E. 2.a).

3. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz). Jede inländische Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung hat 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). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege; der Entscheid der ESTV, in welchem die Verrechnungssteuerforderung eröffnet wird, hat dementsprechend keine konstitutive Wirkung, sondern ist bloss deklaratorischer Natur (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, veröffentlicht in VPB 68.99 E. 2.b, mit Hinweisen).

4. Die Steuer auf Kapitalerträgen beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG, 1. Satz). Die Steuer wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmt. In der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) hat das EFD diesen Zinssatz mit Wirkung ab 1. Januar 1997 auf jährlich 5% festgesetzt.

5.

5.1 Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist (Art. 20 VStG). Das Bundesgericht hat sich bereits in einem Urteil vom 27. September 1968 mit dieser Bestimmung eingehend auseinandergesetzt und dabei was folgt festgestellt (BGE 94 I 473 ff.): "Aus der Formulierung des Vordersatzes als Kann-Vorschrift ist zu schliessen, dass nicht in allen Fällen, wo die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, das Meldeverfahren zugelassen werden muss. Vielmehr ist damit die Abgrenzung in das Ermessen der zuständigen Behörde gestellt, das freilich pflichtgemäss, namentlich unter Beachtung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit, gehandhabt werden muss. Sodann ergibt sich aus dem

Nachsatz, dass diese Abgrenzung nicht erst von der das Gesetz anwendenden Behörde im einzelnen Falle, sondern schon in der Verordnung zu treffen ist, wobei die 'Umschreibung der Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist', nur generell verstanden sein kann; das heisst die Verordnung hat die Voraussetzungen, unter denen unnötige Umtriebe oder offenbare Härten das Meldeverfahren rechtfertigen, grundsätzlich und allgemein zu umschreiben. Damit ist die Aufgabe der Abgrenzung – mitsamt der oben erwähnten Einschränkung des Ermessens – der Verordnung überbunden und (mindestens in dem Masse, als sie darin erfüllt wird) den anwendenden Behörden abgenommen. Dieser Aufgabe ist der Bundesrat durch den Erlass des Art. 24 VStV nachgekommen, nach dessen Abs. 1 der Gesellschaft oder Genossenschaft auf Gesuch hin gestattet werden kann, die Steuerpflicht durch blosse Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen,

a) wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist;

b) bei der Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Aktien, Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteilen zulasten der Reserven der Gesellschaft oder Genossenschaft (Gratisaktien und dgl.);

c) bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven;

d) bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland.

Da auch Art. 24 Abs. 1 VStV als Kann-Vorschrift formuliert ist, könnte man sich fragen, ob er für die anwendende Behörde noch einen Ermessensspielraum lässt. Die ESTV erachtet sich jedoch daran auch im positiven Sinne als gebunden und gestattet das Meldeverfahren immer dann, wenn eine der darin umschriebenen Voraussetzungen erfüllt ist." Das Bundesgericht hat im zitierten Urteil ausgeführt, diese Praxis werde mit Recht nicht beanstandet (vgl. zum Ganzen auch Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, veröffentlicht in VPB 68.99 E. 2.d).

5.2 Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV kann der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchführung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist.

5.2.1 Mit den Vorjahren sind die 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, können die Leistungsempfänger sofort einen Rückerstattungsantrag stellen. Die ESTV würde somit von der Gesellschaft oder Genossenschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. Eine gewisse "Doppelspurigkeit" (Erhebung der Steuer beim Schuldner der geldwerten Leistung; Rückerstattung desselben Steuer-

betrages an die Empfänger der geldwerten Leistung) gehört an sich zum System der Verrechnungssteuer und bezweckt die Deklarationssicherung, die Einnahmensicherung sowie die Bezugssicherung. Die mit der Verrechnungssteuer verbundenen Umtriebe rechtfertigen sich aber nicht mehr, wenn der Leistungsschuldner die Steuer bezahlen und nachträglich überwälzen sollte, währenddem die Leistungsempfänger sie sogleich zurückverlangen könnten und die weitere in Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erwähnte Bedingung wie auch die subjektiven und verfahrensmässigen Voraussetzungen erfüllt sind (Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164 E. 2 d/bb).

5.2.2 Das Erfordernis der "amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung" bezweckt sodann eine erhebliche Einschränkung des Meldeverfahrens: Die steuerpflichtige Gesellschaft oder Genossenschaft soll nicht für jede geldwerte Leistung, die im Dezember des Vorjahres fällig geworden oder für deren Steuerentrichtung sie gar im Verzuge ist, in den Genuss des Meldeverfahrens gelangen. Andernfalls könnte jeder Steuerpflichtige mit nicht mehr als zwanzig Leistungsempfängern durch geschickte Steuerplanung Jahr für Jahr das Meldeverfahren beanspruchen. Dies würde eine ungerechtfertigte Privilegierung gegenüber Gesellschaften und Genossenschaften mit einer grösseren Zahl von Leistungsempfängern bedeuten, die Arbeit bei der ESTV und den Kantonen anschwellen lassen, sowie dem Grundsatz zuwiderlaufen, dass die Steuerentrichtung die Regel, das Meldeverfahren dagegen die Ausnahme sein soll. Im Lichte dieser Überlegungen erscheint es sachgerecht, dass eine amtliche Kontrolle oder Buchprüfung im Sinne von Art. 40 Abs. 2 VStG vorausgesetzt wird. Es genügt nicht, dass die steuerpflichtige Gesellschaft oder Genossenschaft in ihren jährlichen, der ESTV abzuliefernden Steuerabrechnungen auf geldwerte Leistungen hinweist und für diese das Meldeverfahren mit der Begründung verlangt, die eingereichten Abrechnungen würden ja ebenfalls von der ESTV überprüft wenn auch nicht am Ort des Steuerpflichtigen (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164 E. 2 d/bb; MAX KRAMER, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 54 S. 329 ff. insb. S. 337 ff.; vgl. auch PFUND, a.a.O., N 7.1 ff. zu Art. 20).

5.3 Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV kann der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven. Das Bundesgericht hat sich im bereits zitierten Urteil (BGE 94 I 473 ff.) explizit mit der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens in bezug auf eine Dividende, die in Form eines teilweisen Erlasses einer Darlehensschuld ausgerichtet wird, befasst. Es hat festgehalten, dass es sich bei einer solchen Dividende nicht um eine Naturaldividende im Sinne von Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV handle, würde dies doch in offenem Widerspruch zum Wortlaut und klaren Sinn dieser Bestimmung stehen. Unter die genannte

Bestimmung würden nur Dividenden fallen, die in natura ausgerichtet werden, das heisst aus einer Sachleistung bestehen, bei der ein Abzug der Verrechnungssteuer von vornherein nicht möglich ist. Geldleistungen seien unter keinen Umständen Naturaldividenden im Sinne der Verordnung, auch wenn sie nicht in bar, sondern durch Verrechnung oder Schulderlass erbracht würden; sie liessen sich stets um die Verrechnungssteuer kürzen (BGE 94 I 475 Erw. 4; vgl Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164 E. 2 d/cc; vgl. auch PFUND, a.a.O. S. 497 f. Rz 9.1 f.; vgl. auch KRAMER, a.a.O., S. 329 ff.).

6.

6.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die fragliche Dividende im Umfange von insgesamt Fr. 1'000'000.-- ausgerichtet, indem sie Darlehensguthaben gegenüber Aktionären im genannten Betrage abschrieb. Gemäss dem vorstehend Ausgeführten sind derartige Dividenden klarerweise nicht als Naturaldividenden im Sinne von Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV zu qualifizieren. Damit fehlt es – wie von der Vorinstanz zu Recht festgehalten – an einer vom Gesetz bzw. der Verordnung geforderten objektiven Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens gestützt auf die genannte Regelung. Die Beschwerdeführerin behauptet denn vor der SRK bzw. dem Bundesverwaltungsgericht – wie auch bereits im Einspracheverfahren – zu Recht nicht mehr, dass die objektiven Voraussetzungen des Meldeverfahrens nach dieser Bestimmung gegeben sind. Hingegen verlangt sie die Gewährung des Meldeverfahrens gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Sie legt zur Begründung dar, die Verrechnungssteuern würden aufgrund einer amtlichen Kontrolle der Jahresrechnungen der Gesellschaft auf Leistungen der Geschäftsjahre 2000 und 2001 im Kalenderjahr 2004 eingefordert. Die objektive Voraussetzung gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV sei somit erfüllt. Begünstigt durch den Forderungsverzicht seien drei seit jeher in der Schweiz wohnhafte und steuerpflichtige Aktionäre. Diese hätten die ihnen zugesprochenen Leistungen ordnungsgemäss deklariert. Bei einem Forderungsverzicht handle es sich nicht um eine Steuerumgehung. Der Rückerstattungsanspruch bestehe gemäss Art. 32 Abs. 2 VStG. Somit seien auch die subjektiven Voraussetzungen erfüllt. Mit Schreiben vom 5. Januar 2005 sei mit den Formularen 105 das Meldeverfahren beantragt worden.

6.2 Nach dem vorstehend unter E. 5.2 Ausgeführten kann dieser Auffassung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden.

Nach dem Wortlaut von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist für die Zulassung des Meldeverfahrens lediglich (aber immerhin) erforderlich, dass die Steuer anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht wird und dass sie eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist (ebenso im französischen bzw. italienischen Wortlaut der Bestimmung: "Lorsque l’impôt réclamé à l’occasion d’un contrôle officiel ou d’un examen des livres concerne une prestation échue au cours des

années précédentes" bzw. "l'imposta accertata in occasione di un controllo ufficiale o di una verifica dei libri di commercio riguarda prestazioni maturate in anni anteriori"). Aus dem Zweck der Bestimmung ergibt sich allerdings als u.a. entscheidende Voraussetzung für die Gewährung des Meldeverfahrens, dass es sich bei den fraglichen Leistungen um solche von Vorjahren handelt, welche nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt wurden (vgl. Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004, veröffentlicht in VPB 68.164 E. 2). Dies ist so zu verstehen, dass die nachträgliche Qualifizierung einer Leistung als verrechnungssteuerpflichtig, welche im Rahmen eines solchen Kontrollverfahrens erfolgt, nicht bloss aus Sicht der kontrollierenden ESTV neu sein muss, sondern dass es sich auch aus Sicht der leistenden Gesellschaft um einen nachträglich entdeckten Umstand handeln muss. Diese Interpretation ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Grundlage der Verordnungsbestimmung: Gemäss Art. 20 VStG kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde. Zu beachten ist dabei, dass der Umstand alleine, dass die Verrechnungssteuer entrichtet werden muss und allenfalls bereits kurze Zeit danach rückerstattet wird, für sich alleine keineswegs als unnötiger Umtrieb betrachtet werden kann, sondern dem System dieser Steuer entspricht (vgl. in diesem Sinne auch KRAMER, a.a.O. S. 337). Weiss eine Steuerpflichtige darum, dass eine ausgerichtete Leistung verrechnungssteuerpflichtig ist, so kann – mangels Vorliegen anderer, in der Verordnung konkret umschriebener Umstände (wie zum Beispiel Ausrichtung einer Naturaldividende, gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV) – weder ein Härtfall vorliegen, noch kann gemäss dem eben Ausgeführten die Rede von unnötigen Umtrieben sein. An diesem Umstand kann sich zweifellos nicht dadurch etwas ändern, dass die ESTV in der Folge im Rahmen eines Kontrollverfahrens das feststellt, was der Steuerpflichtigen bereits zuvor selber bewusst war.

In diesem Zusammenhang ist denn auch daran zu erinnern, dass im Bereich der Erhebung bei der Verrechnungssteuer die "taxation spontanée", d.h. das Selbstveranlagungsverfahren gilt. Die Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung (in Form eines Deklarationsformulars) fristgerecht einzubezahlen (vgl. CONRAD STOCKAR, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel 2005, N. 9 zu Art. 38 VStG). Dieser Verpflichtung kann sie sich nicht entledigen, indem sie im Wissen um die Steuerbarkeit von der Deklaration absieht und geltend macht, im Falle der nachträglichen Feststellung der unterlassenen Deklaration durch die ESTV im Rahmen einer Kontrolle stehe das Meldeverfahren zur Verfügung. Andernfalls würde das Selbstveranlagungsverfahren seines Sinnes entlehrt.

In die gleiche Richtung zielt im Übrigen die in der Verordnung explizit

genannte Voraussetzung, wonach die nachträgliche Geltendmachung der Steuer im Rahmen einer amtlichen Kontrolle oder Buchführung erfolgen muss: es geht dabei darum zu verhindern, dass es ins Belieben des Steuerpflichtigen gestellt wird, Leistungen noch im Vorjahr fällig zu stellen und danach statt der Entrichtung die Meldung zu verlangen (vgl. IVO P. BAUMGARTNER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Basel 2005, N. 24 zu Art. 20 VStG). Würde das Meldeverfahren auch dann zugelassen, wenn der Steuerpflichtigen bewusst ist, dass sie eine verrechnungssteuerpflichtige Leistung erbringt, so wäre es im Ergebnis in ihr Belieben gestellt, anstelle der Entrichtung das Meldeverfahren zu wählen.

Aufgrund des Zwecks der Regelung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ergibt sich somit zweifelsfrei, dass es nicht bloss darum gehen kann, immer dann das Meldeverfahren zu gewähren, wenn die Steuer eine Leistung der Vorjahre betrifft und anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht wird. Vielmehr muss darüber hinaus diese nachträgliche Steuererhebung für die Steuerpflichtige im Sinne von Art. 20 VStG einen Härtefall darstellen oder mit besonderen Umtrieben verbunden sein, was dann nicht der Fall ist, wenn der Steuerpflichtigen die Steuerbarkeit bewusst war. Das heisst, der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist dadurch praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (so auch PFUND, a.a.O., N 7.2 zu Art. 20).

6.3 Die Ansicht der Beschwerdeführerin würde demgegenüber dazu führen, dass das Meldeverfahren für alle Leistungen zulässig wäre, sofern die Steuerpflicht nachträglich von der ESTV festgestellt würde und die weiteren Voraussetzungen nach Abs. 2 von Art. 24 VStV (Anspruch der Empfänger auf Rückerstattung; nicht mehr als zwanzig Leistungsempfänger) gegeben wären. Es ist nach dem Ausgeführten offensichtlich, dass dies nicht dem Sinn der Bestimmungen über das Meldeverfahren entspricht. Die ESTV hat daher zu Recht festgestellt, dass vorliegend die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV nicht gegeben sind.

An diesem Schluss ändert der Hinweis der Beschwerdeführerin nichts, dass der ESTV der Sachverhalt bereits ab März 2003 bekannt war und diese erst im Dezember 2004 ihren Steueranspruch geltend machte. Die ESTV weist diesbezüglich zu Recht darauf hin, dass die Veranlagung und Entrichtung der Verrechnungssteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip erfolgt und dieser Umstand es mit sich bringt, dass die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Verrechnungssteuer ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt ist. Aus der Tatsache, dass die ESTV somit nicht unverzüglich nach Kenntnisnahme vom Sachverhalt den Steueranspruch geltend machte, kann die Beschwerdeführerin daher nichts zu ihren Gunsten ableiten.

6.4 Was die massliche Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer betrifft, bringt die Beschwerdeführerin nichts vor. Die Berechnungen der ESTV sind denn auch nicht zu beanstanden. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin der ESTV – wie mit Einspracheentscheid festgestellt – eine Verrechnungssteuer von Fr. 350'000.-- schuldet.

6.5 Die ESTV hat die Verzugszinsforderung im angefochtenen Einspracheentscheid gestützt auf Art. 16 VStG und die Verzinsungsverordnung des EFD korrekt festgesetzt. Ihre Berechnung wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

7. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen und der Einspracheentscheid der ESTV zu bestätigen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 6'000.-- festgesetzt werden, vollumfänglich aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG), und diese sind mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin werden die Verfahrenskosten im Umfang von Fr. 6'000.-- auferlegt, und diese werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 6'000.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - der Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Urteile des Bundesverwaltungsgerichts in Abgabesachen können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m sowie 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: