Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.454/2002/leb

Urteil vom 20. März 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiberin Diarra.

Parteien
A._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt
Benno P. Hafner, Genferstrasse 21, 8002 Zürich,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Verrechnungssteuer (geldwerte Leistung; Art. 9 BV, Verhalten nach Treu und Glauben),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 30. Juli 2002.

Sachverhalt:
A.
Die B._____ AG übernahm die Aktiven und Passiven der C._____ & Cie, X._____, und damit deren ausgewiesenen Verlustvortrag von Fr. 1'372'980.40 abzüglich Gesellschaftskapital von Fr. 100'000.– somit mit einem Negativsaldo von Fr. 1'272'980.40. Die B._____ AG wurde für diese Übernahme nicht entschädigt, und sie verrechnete den genannten Negativsaldo mit ihren ausgewiesenen offenen Reserven von Fr. 1'039'314.40 und wies somit schliesslich einen Verlust von Fr. 183'666.– aus. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, bewertete diesen Vorgang als verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten von A._____, der gleichzeitig unbeschränkt haftender Gesellschafter der C._____ & Cie, X._____, sowie Alleinaktionär der B._____ AG war. Sie ermittelte auf dem Negativsaldo von Fr. 1'272'980.40 die geschuldete Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 445'543.15. Mit Einspracheentscheid vom 11. April 2001 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung an ihrer Verrechnungssteuerforderung fest und verpflichtete zudem die B._____ AG, die Steuer auf den begünstigten A._____ zu überwälzen.
Die dagegen von A._____ erhobene Beschwerde wies die Eidgenössische Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 30. Juli 2002 ab. Sie hielt fest, dass die Übernahme der Aktiven und Passiven der C._____ & Cie, X._____, durch die B._____ AG als geldwerte Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung zu qualifizieren sei. Sie verneinte zudem eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben, weil ein Mitarbeiter der EStV der B._____ AG Steuerfreiheit zugesagt habe.
B.
Mit Eingabe vom 17. September 2002 erhebt A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht

und stellt den Antrag:
1. Es seien der Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 15. Dezember 2000, der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 11. April 2001 sowie der Beschwerdeentscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 30. Juli 2002 aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass in bezug auf die Übernahme der Aktiven und Passiven der C._____ & Cie durch die B._____ AG keine Verrechnungssteuer geschuldet sei.
3. Eventualiter sei die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Bundeskasse."
Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, beantragt Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach Art. 97 ff. des Bundesrechtspflegegesetzes innert 30 Tagen nach Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 43 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, VstG; SR 642.21). Der Beschwerdeführer ist zwar nicht selber verrechnungssteuerpflichtig. Die steuerpflichtige Gesellschaft wurde durch den Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung aber verpflichtet, die Verrechnungssteuer auf ihn zu überwälzen. Insofern ist er durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung. Auf die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig und unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des Bundesrechts von Amtes wegen.

2.
War vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission auch noch die Anwendung des Ausnahmetatbestands von Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG strittig, so beschränkt sich der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren auf die Rüge der Verletzung des Grundsatzes des Verhaltens nach Treu und Glauben (Art. 9 BV) sowie damit zusammenhängend einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).
2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist das Recht des Privaten, in einem vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren mit ihren Begehren angehört zu werden, erhebliche Beweise beizubringen, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung nehmen zu können. Dieser Anspruch dient einerseits der Sachaufklärung und stellt anderseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar (BGE 127 I 54 E. 2b,S. 56; 124 I 241 E. 2 S. 242; 122 I 53 E. 4a S. 55). Die Abnahme der formgerecht angebotenen Beweismittel ist indessen nur dann notwendig, sofern sie eine erhebliche Tatsache betreffen und nicht offensichtlich untauglich sind, um über die Tatsache Beweis zu erbringen.
Der Beschwerdeführer sieht seinen Anspruch auf rechtliches Gehör dadurch verletzt, dass er einerseits zur Aktennotiz über ein Gespräch vom 28. Oktober 1998 zwischen dem Vertreter der Eidgenössischen Steuerverwaltung, D._____, und dem Rechtsvertreter des Beschwerdeführers nicht habe Stellung nehmen können und D._____ insbesondere auch nicht als Zeuge angehört worden sei. Wie dargelegt, sind nur diejenigen Beweismittel abzunehmen, die eine erhebliche Tatsache betreffen können und nicht offensichtlich untauglich sind, um über die strittige Tatsache Beweis zu erbringen. Wie die Eidgenössische Steuerrekurskommission in ihrem Entscheid dargelegt hat und im folgenden auszuführen sein wird (siehe E. 2.2 nachfolgend), ergibt sich aus den Akten auch ohne die im Rekursverfahren eingelegte Aktennotiz des Vertreters der Eidgenössische Steuerverwaltung mit hinreichender Klarheit, dass ein Verstoss gegen den Grundsatz des Verhaltens nach Treu und Glauben nicht vorliegt. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat somit weder dadurch, dass sie die

Aktennotiz dem Beschwerdeführer nicht zur Stellungnahme unterbreitet hat, noch durch den Verzicht auf die Einvernahme der beantragten Zeugen den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches
Gehör verletzt. Im Übrigen könnte ein allfälliger Mangel bezüglich die fragliche Aktennotiz als im bundesgerichtlichen Verfahren geheilt gelten.
2.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass sich sein Rechtsvertreter am 28. Oktober 1998 mit D._____ über die Steuerfolgen des beabsichtigten Rechtsgeschäfts unterhalten habe. Dabei sei der Rechtsvertreter davon ausgegangen, dass es sich bei D._____ um den Chef der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, gehandelt habe. Bei dieser Besprechung habe der Vertreter der Eidgenössischen Steuerverwaltung den Rechtsvertreter im Glauben gelassen, dass unter Berücksichtigung bestimmter Einwände die dargelegten Transaktionen steuerneutral durchgeführt werden könnten, auch in Hinsicht auf die Verrechnungssteuer. D._____ habe nie den Eindruck erweckt, dass er für die Auskunftserteilung nicht zuständig sei, und er habe in Bezug auf die Steuerfreiheit der durchgeführten fraglichen Transaktion eine positiv lautende Antwort abgegeben. Der Sachverhalt sei korrekt und vollständig dargelegt worden und aufgrund des dringlich erforderlichen Vollzugs des geplanten Vorgehens seien unter Zeitdruck nicht wieder rückgängig zu machende Dispositionen getroffen worden.
Der Grundsatz von Treu und Glauben gebietet ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Die neue Bundesverfassung statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten in Art. 5 Abs. 3 BV und andererseits in Art. 9 BV als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründetes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 377 E. 3a S. 387 mit Hinweisen). Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Eine unrichtige behördliche Auskunft kann aber dann eine Vertrauensgrundlage bilden, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Die unrichtige behördliche Auskunft muss geeignet sein zur Schaffung einer Vertrauensbasis, das heisst nur eine auf einen konkreten, die auskunftsersuchende Person direkt betreffenden Sachverhalt bezogene Auskunft können die Behörden binden; die Amtsstelle, welche die Auskunft gibt, muss zur Auskunftserteilung zuständig sein bzw. der Private muss in guten Gründen annehmen können, die Behörde sei
zur Erteilung der Auskunft befugt (BGE 127 I 31 E. 3a S. 36 mit Hinweisen); die Auskunft muss sodann vorbehaltlos erteilt werden und die Unrichtigkeit einer behördlichen Auskunft nicht erkennbar sein; der Private muss im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft eine für ihn nachteilige Disposition getroffen haben, die unwiderruflich ist; und schliesslich darf keine Änderung des Sachverhalts oder der Rechtslage eintreten, und das Interesse am Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft muss das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung überwiegen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, N 668 ff. mit zahlreichen Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre).
Wie die Eidgenössische Steuerrekurskommission zu Recht ausführt, vermag der Beschwerdeführer nicht nachzuweisen, dass ihm vor Abwicklung der strittigen Transaktion irgendwelche verbindliche Auskünfte, gestützt auf konkrete Angaben, durch D._____, erteilt worden sind. Vorerst ist festzuhalten, dass die vom Rechtsvertreter des Beschwerdeführers selber erstellte Besprechungsnotiz über die Besprechung vom 28. Oktober 1998 zuhanden von D._____, Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, keinerlei Hinweise auf eine allfällige Zusicherung oder verbindliche Auskunft seitens des Vertreters der EStV enthält. Sodann ist dem Schreiben des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers vom 10. Februar 1999 an D._____, dem auch die einzelnen Kaufverträge beilagen, entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers keine am 28. Oktober 1998 abgegebene Zusicherung zu entnehmen. Vielmehr wird die "mündlich vorgetragene Frage der Verrechnungssteuerfreiheit des vorstehend dokumentierten Vorgehens noch einmal unterbreitet". Gleichzeitig wird um die Zustellung einer "definitiven Stellungnahme" ersucht. Dem beigelegten Kaufvertrag vom 28.11.1998 ist sodann zu entnehmen, dass noch keine Zusage der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Steuerbefreiung
(Ziff. 13.2) vorlag. Dasselbe geht aus dem Schreiben der E._____ AG vom 23. Dezember 1999 an die Eidgenössische Steuerverwaltung hervor, worin noch einmal auf das "hängige Ruling" mit Herrn D._____ verwiesen wird. Eine vorbehaltlose Auskunftserteilung, die beim Beschwerdeführer ein begründetes schutzwürdiges Vertrauen geschaffen hätte, liegt somit offensichtlich nicht vor. Vielmehr zeigen die vom Beschwerdeführer selbst ins Recht gelegte Akten, nämlich die vom Rechtsvertreter selbst verfasste Aktennotiz vom 28. Oktober 1998 sowie sein Schreiben vom 10. Februar 1999 mit den Kaufverträgen mit aller Deutlichkeit, dass die Frage der Verrechnungssteuerpflicht "hängig" also nicht entschieden war. Auch aus der Tatsache, dass

die Eidgenössische Steuerverwaltung auf die genannten Schreiben nicht reagierte, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Nachdem, wie er selber ausführt, der Steuerrechtskonsulent der Anwaltskanzlei darauf hingewiesen habe, dass es sich nicht um einen klaren Fall handle, durfte das Schweigen der Eidgenössischen Steuerverwaltung keinesfalls als Zustimmung zur Steuerbefreiung ausgelegt werden. Ferner waren die Verträge bei deren Zustellung am 10. Februar 1999 bereits abgeschlossen und der
Verkauf durchgeführt. Abgesehen davon wurde die Transaktion anders durchgeführt, als es in der Notiz vom 28. Oktober 1998 vorgesehen war, weshalb eine allfällige Zusicherung ohnehin keine Bindungswirkung hätte entfalten können. Es ergibt sich somit aufgrund der Akten zweifelsfrei, dass eine verbindliche Zusage über eine allfällige Steuerbefreiung nie vorgelegen hat; es kommt somit auf die Aktennotiz von D._____, welche am 24. Juli 2000 nachträglich über die Besprechung vom 28. Oktober 1998 erstellt wurde, nicht an. Ebenso kann offen gelassen werden, ob die andern Voraussetzungen für das Vorliegen einer Bindungswirkung einer allfällig unrichtigen behördlichen Auskunft erfüllt sind. Auch durfte die Befragung von D._____ unterbleiben; es ist nicht anzunehmen, dass sie zu einem anderen Ergebnis geführt hätte.
3.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang wird der unterliegende Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 10'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 20. März 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: