Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.572/2003 /kil

Urteil vom 25. Oktober 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler,
Gerichtsschreiber Klopfenstein.

Parteien
X._____ AG in Liquidation,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Felix Ludwig,

gegen

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

Gegenstand
Verrechnungssteuer (Rückerstattung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. November 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG mit Sitz in C._____ (im Folgenden: X._____ AG) wurde 1969 mit einem Aktienkapital von Fr. 2'000'000.– gegründet. Sie hatte den Erwerb und die dauernde Verwaltung von Beteiligungen am verantwortlichen Grundkapital anderer Kapitalgesellschaften der Rohstoffbranche zum Zweck. Im Zuge der Gründung übernahm die Holding 400'000 Aktien der A._____ (Bermuda) Ltd., B._____, Bermuda, (im Folgenden: A._____) zum Preis von US $ 1 pro Stück. Die A._____ war im Sommer 1969 gegründet worden; sie soll Schürfrechte in den USA erworben haben.

Im Laufe des Herbstes 1969 wurde von der X._____ AG eine Aktienemission der A._____ in der Schweiz vorbereitet. Die von der X._____ AG hiefür gestützt auf das damals geltende Bundesgesetz vom 4. Oktober 1917 über die Stempelabgaben geschuldete Umsatzabgabe wurde vom Bundesgericht mit Urteil vom 15. Juni 1973 letztinstanzlich auf Fr. XXX'XXX.– festgesetzt.

Im Jahre 1998 wurde die X._____ AG von Amtes wegen als aufgelöst erklärt (Art. 708 Abs. 4 OR) und befindet sich seither in Liquidation. Präsident und Liquidator ist der bisherige Verwaltungsratspräsident D._____ (mit Einzelunterschrift).
B.
Am 28. Juni 2001 wurden dem Konto Nr. 111 der Luzerner Kantonalbank Fr. X'XXX'XXX.– gutgeschrieben. Das Konto lautete auf die A._____, Bermuda. Dieses Geld stammte gemäss übereinstimmenden Angaben der X._____ AG in Liquidation und der Eidgenössischen Steuerverwaltung aus einer Konkursdividende, die

das Konkursamt E._____ (ZH) zu Gunsten der A._____ ausbezahlt hatte. Grundlage für die Gutschrift auf dem Konto war ein von der UBS AG Zürich ausgestellter Check über den genannten Betrag zugunsten der A._____. Das Geld wurde in Festgelder (Währung: Euro) angelegt.
C.
Am 2. Januar 2002 stellte die Luzerner Kantonalbank der X._____ AG in Liquidation einen Verrechnungssteuerausweis für die Periode vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2001 zu. Darin war als Kontoinhaberin die A._____ genannt; ausgewiesen wurde ein verrechnungssteuerpflichtiger Bruttoertrag von Fr. XX'XXX.–. Die von der Bank von diesem Ertrag abgezogene Verrechnungssteuer (35 %, Fr. XX'XXX.–) wurde in der Folge von der X._____ AG in Liquidation bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung umgehend zurückgefordert (Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer; "Formular 25", vom 22. Januar 2002).

Nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung bei der X._____ AG in Liquidation die Liquidationsbilanz und die Erfolgsrechnung per 31. Dezember 2001 einverlangt, der Liquidator aber bloss eine "Kopie der letzten erstellten Liquidationsbilanz (....) per 17.10.98" eingereicht und im Übrigen mitgeteilt hatte, weitere Bilanzen seien nicht mehr erstellt worden, wies die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Entscheid vom 31. Juli 2002 das Gesuch um Rückerstattung der Verrechnungssteuer ab. Sie erwog im Wesentlichen, nutzungsberechtigt am fraglichen Konto im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) sei nicht die X._____ AG in Liquidation, sondern die A._____.

Ihren Entscheid bestätigte die Eidgenössische Steuerverwaltung am 6. November 2002 auf Einsprache hin.
D.
Den Einspracheentscheid focht die A._____, vertreten durch die X._____ AG in Liquidation, diese wiederum vertreten durch deren Liquidator D._____, bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission an. Diese trat mit Entscheid vom 4. November 2003 auf die Beschwerde nicht ein, soweit sie im Namen der A._____ geführt wurde. Die Rekurskommission nahm die Eingabe hingegen als Beschwerde der X._____ AG in Liquidation entgegen und wies sie ab, soweit darauf einzutreten war.
E.
Mit Eingabe vom 27. November 2003 führt die X._____ AG in Liquidation Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit den Anträgen, den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 4. November 2003 aufzuheben und der Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer von Fr. XX'XXX.– zuzüglich Zins unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung zurückzuerstatten; eventuell sei die Sache als "Sprungrückweisung an die erstinstanzliche Behörde zur neuerlichen Sachverhaltsabklärung und Neuentscheidung zurückzuweisen".
Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gemäss Art. 43 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) in Verbindung mit Art. 97 ff. OG unterliegt der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Beschwerdeführerin, die mit ihrem Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer unterlag, ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG).
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. a und b OG) gerügt werden. Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Entscheid gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).
2.

Die Beschwerdeführerin beantragt vorab, im vorliegenden Verfahren sei eine "öffentliche Hauptverhandlung im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK" durchzuführen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts findet Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf Steuerverfahren keine Anwendung (vgl. Urteil 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003, E. 5.1, mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte).

Ferner gilt, dass gemäss Art. 17 Abs. 2 OG in Steuersachen nur die Parteien und ihre Vertreter zu den Verhandlungen (Art. 112 OG), Beratungen und Abstimmungen zugelassen sind. Im Übrigen kann das Gericht auf dem Weg der Aktenzirkulation entscheiden, wenn sich Einstimmigkeit ergibt und kein Richter mündliche Beratung verlangt (Art. 36b OG). Dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung ist daher nicht zu entsprechen.

3.

3.1 Der Bund erhebt unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens eine Verrechnungssteuer (Art. 1 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Diese 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). Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Gesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG). Eine Rückerstattung ist in allen Fällen unzulässig, in denen sie zu einer Steuerumgehung führen würde (Art. 21 Abs. 2 VStG).

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an eine juristische Person setzt voraus, dass diese bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung ihren Sitz im Inland hatte (Art. 24 Abs. 2 VStG) und das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG). Juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und ausländische Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte, welche die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte nicht ordnungsgemäss verbuchen, verwirken den Anspruch auf Rückerstattung der von diesen Einkünften abgezogenen Verrechnungssteuer (Art. 25 Abs. 1 VStG). Eine Sonderregelung gilt für Anlagefonds und Vermögen ähnlicher Art (d.h. Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit [vgl. W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, Rz. 1 zu Art. 26 VStG]). Hier hat die Fondsleitung oder Depotbank, welche die Verrechnungssteuer auf den Erträgen von Anteilen an einem Anlagefonds entrichtet, für Rechnung des
Fonds Anspruch auf Rückerstattung der zu seinen Lasten abgezogenen Verrechnungssteuer; Artikel 25 findet sinngemässe Anwendung (Art. 26 VStG).

3.2 Vorliegend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung entschieden, der X._____ AG in Liquidation stehe im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG das Recht zur Nutzung in Bezug auf die bei der Luzerner Kantonalbank im Jahre 2001 getätigten Geldanlage nicht zu. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat diesen Entscheid geschützt und im Wesentlichen erwogen, aus der Sachverhaltsdarstellung durch die Beschwerdeführerin selber folge ohne Weiteres, dass die Fr. X'XXX'XXX.– auf ein auf die A._____ lautendes Konto bei der Luzerner Kantonalbank überwiesen worden seien. Bereits daraus ergebe sich, dass Nutzungsberechtigte des fraglichen Guthabens die A._____ gewesen sei. Massgebend sei nicht, woher die fraglichen Mittel stammten, sondern einzig, dass die A._____ gegenüber der Luzerner Kantonalbank ein Kundenguthaben besessen habe, dessen Zinsertrag der Verrechnungssteuer unterliege.

3.3 Die Beschwerdeführerin wendet ein, die Eidgenössische Steuerrekurskommission habe den Sachverhalt sowohl offensichtlich unrichtig als auch unvollständig festgestellt. Die konsequente Negierung des Umstandes, dass die X._____ AG seit dem Jahre 1969 die Stellung eines "Garantors" der A._____ gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung einnehme, habe dazu geführt, dass die Rekurskommission den Rückforderungsanspruch "nur unter dem eingeschränkten Rechtsanspruch von Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG geprüft" habe. Eine Prüfung des Rückforderungsanspruchs "gemäss Art. 26 VStG i.V. m. Art. 10 VStG" sei mit dem zugrunde gelegten Sachverhalt "gar nicht möglich". Die X._____ AG habe sich bereits im Jahre 1969 mit der A._____ zur Ausgabe von Aktien vertraglich zusammengeschlossen und sei ihren steuerrechtlichen Pflichten, nämlich der unaufgeforderten Anmeldung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, nachgekommen. Die

Anmeldung als "verbundener Inländer" habe damals praxisüblich sowohl für die Verrechnungs- wie auch für die Stempelsteuer gegolten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung selber habe 1970 die heutige Beschwerdeführerin zur Bezahlung der Umsatzabgabe aus der Aktienemission der A._____ ins Recht gefasst (was vom Bundesgericht geschützt worden sei); sie verhalte sich heute widersprüchlich, wenn sie die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigere.

Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, die Vorinstanz habe Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG falsch angewendet. Die Nichtanwendung von Art. 26 VStG verletze schliesslich ebenfalls Bundesrecht.
3.4 Die Rüge, die Eidgenössische Steuerrekurskommission habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig bzw. unvollständig festgestellt, ist unbegründet. Die Rekurskommission hat den Einwand der Beschwerdeführerin, sie nehme die Stellung eines "Garantors" der A._____ ein, nicht übersehen, sondern erwogen, darauf komme es nicht an (das Nutzungsrecht fehle der X._____ AG in Liquidation "ungeachtet ihrer wie auch immer gestalteten Rechtsbeziehung zur A._____ (Bermuda) Ltd", S. 11 des angefochtenen Entscheides). Diese Feststellung betrifft nicht eine Frage des Sachverhalts, sondern der rechtlichen Würdigung.
Der Einwand, die Vorinstanz habe ihrem Entscheid einen Sachverhalt zugrunde gelegt, der eine Prüfung des Rückforderungsanspruches gestützt auf Art. 26 VStG (Anlagefonds) verunmöglicht habe, vermag - wie noch zu zeigen sein wird (E. 3.6) - ebenfalls nicht durchzudringen.
3.5 Unbegründet erscheint die Rüge, die Eidgenössische Steuerrekurskommission habe Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG falsch angewendet:
3.5.1 Wie die Steuerrekurskommission zutreffend erwogen hat, handelte es sich beim vorliegend der Verrechnungssteuer unterworfenen Ertrag um den Zinsertrag aus dem auf den Namen der A._____ in Euro angelegten Kundenguthaben bei der Luzerner Kantonalbank. Dieser Ertrag unterliegt als Kapitalertrag gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. d VStG der Verrechnungssteuer. Anspruch auf deren Rückerstattung hat nur, wer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG, vgl. E. 3.1).
3.5.2 Ein Recht zur Nutzung gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG besteht nur für denjenigen, der an den betreffenden Vermögenswerten effektiv nutzungsberechtigt ist, d.h. den Nettoertrag bezieht und behalten kann. Das Recht zur Nutzung ist nicht nur dann zu verneinen, wenn eine Rechtspflicht zur Weiterleitung der Nettoerträge besteht, sondern auch dann, wenn der Empfänger zwar keiner formellen Verpflichtung zur Weiterleitung unterliegt, sich aber aus der Gesamtheit der Umstände schliessen lässt, dass ihm der Kapitalertrag nicht verbleibt (Urteil 2A.361/1991 vom 18. Mai 1993, E. 4b und c mit Hinweisen, publiziert in: ASA 62 S. 705).
3.5.3 Die Beschwerdeführerin hat von Anfang an geltend gemacht, sie habe die Verrechnungssteuer zurückgefordert, um sie den "berechtigten Aktionären zu überweisen" (Schreiben vom 5. Juni 2002). Auch im Verfahren vor Bundesgericht trägt sie vor, sie sei "zur sofortigen Weiterleitung gemäss dem rechtlichen Innenverhältnis verpflichtet" (Beschwerde S. 15). Der Beschwerdeführerin fehlt damit nicht nur formell die Nutzungsbefugnis, sondern ihre Vorbringen lassen zudem darauf schliessen, der Kapitalertrag würde ihr nicht verbleiben. Der Beschwerdeführerin steht damit, wie die Vorinstanz zutreffend angenommen hat, das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes nicht zu. Eine unrichtige Anwendung von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG liegt nicht vor.
3.6 Schliesslich kann dahingestellt bleiben, ob im vorliegenden Fall - wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht - die spezielle Rückerstattungsregel für Anlagefonds bzw. Vermögen ähnlicher Art (Art. 26 VStG, vgl. E. 3.1, am Ende) zur Anwendung kommen könnte:
3.6.1 Die Beschwerdeführerin befindet sich seit 1998 in Liquidation. In diesem Zustand behält sie die juristische Persönlichkeit (Art. 739 Abs. 1 OR) und bleibt im Handelsregister eingetragen (vgl. Art. 746 OR). Damit ist sie auch buchführungspflichtig (Art. 957 OR). Dauert die Liquidation länger, hat der Liquidator bzw. haben die Liquidatoren jährliche Zwischenbilanzen aufzustellen (Art. 743 Abs. 5 OR).
3.6.2 Die streitige Rückforderung betrifft das Jahr 2001. Wie bereits die Eidgenössische Steuerverwaltung zutreffend festgestellt hat, konnte die Beschwerdeführerin für dieses Jahr keine Bilanz (mehr) vorlegen (vgl. Schreiben des Liquidators vom 5. Juni 2002). Sie räumt aber selber ein (vgl. S. 11 der Beschwerdeschrift), dass sie "bis zum heutigen Zeitpunkt nicht aufgelöst" und deswegen "immer noch Trägerin der entsprechenden Steuerpflichten und - rechte" sei. Zu diesen Pflichten hätte auch gehört, dass sie - wenn sie einen Rückerstattungsanspruch gestützt auf Art. 26 VStG geltend machen wollte - die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag verbuchte. Wer dies unterlässt, verwirkt den Anspruch auf Rückerstattung

(Art. 25 in Verbindung mit Art. 26 VStG). Davon, dass die so genannte Verbuchungsklausel von Art. 25 VStG bei Anlagefonds und Vermögen ähnlicher Art (Art. 26 VStG) keine Anwendung fände, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet, kann nicht die Rede sein (vgl. W. Robert Pfund/Bernhard Zwahlen, a.a.O., Rz. 2 zu Art. 25 VStG). Damit fällt ein Rückerstattungsanspruch der Beschwerdeführerin auch unter diesem Gesichtswinkel ausser Betracht. Ihr Hinweis auf die Umstände der seinerzeitigen
Erhebung der Stempelabgaben vermag an dieser Rechtslage nichts zu ändern.
4.
Dies führt zur Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. Oktober 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Das präsidierende Mitglied: Der Gerichtsschreiber: