Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1542/2006
{T 0/2}

Urteil vom 30. Juni 2008

Besetzung

Richter Thomas Stadelmann (Kammerpräsident),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; geldwerte Leistung,
Liquidationsüberschuss, Haftung des Liquidators

Sachverhalt:

A.
Am 14. Dezember 1976 wurde die B._____AG gegründet. Mit Statutenänderung vom 2. November 1981 änderte die Firma in C._____AG und der Zweck der Gesellschaft lautete neu auf Vermögensverwaltung, Durchführung von Finanzierungen, Vergabe und Erwerb von Lizenzen. Mit Handelsregistereintrag vom 19. November 1996 wurde – nach dem Ausscheiden der bisherigen Verwaltungsräte – A._____ alleiniger Verwaltungsrat.

B.
Mit Schreiben vom 19. Juni 2001 forderte die ESTV die C._____AG auf, verschiedene Unterlagen einzureichen. Nach mehreren Fristerstreckungen und weiteren Schriftenwechsel, die jedoch aus Sicht der ESTV nicht zu den gewünschten Auskünften führten, nahm die ESTV am 18. November 2002 eine Buchprüfung vor. Aufgrund dieser Kontrolle vor Ort forderte die ESTV am 20. November 2002 Fr. 4'080'832.30.-- Verrechnungssteuern und Emissionsabgaben von der Gesellschaft nach. Die ESTV begründete ihre Steuerforderung mit einem Mantelhandel im Jahr 1996, geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit Beteiligungskäufen in den Jahren 1996 und 1997 sowie verdeckten Gewinnausschüttungen in Form von Honoraren, Provisionen und Erfolgsbeteiligungen. Mit Eingabe vom 17. März 2003 bestritt die C._____AG die Nachforderungen.

C.
Am 1. Juli 2003 fand eine Besprechung zwischen der ESTV und der C._____AG statt. Ein Konsens konnte jedoch nicht erreicht werden. Nach der Löschung des Domizils der Gesellschaft (vgl. Handelsregistereintrag vom 8. Oktober 2003) wurde die C._____AG am 25. November 2003 von Amtes wegen für aufgelöst erklärt. In der Folge stellte die ESTV mit Schreiben vom 26. Juli 2004 A._____ als solidarisch haftendem Liquidator der C._____AG eine Rechnung zu, mit der sie von ihm zusätzlich zum Steuerbetrag von Fr. 4'080'832.30 noch Verrechnungssteuern von Fr. 892'150.-- auf dem Liquidationsüberschuss von Fr. 2'549'000.-- nachforderte. Insgesamt belief sich der nachgeforderte Betrag somit auf Fr. 4'972'982.30 zuzüglich Verzugszinsen. Die ESTV ersuchte um Überweisung dieses Betrages innert 30 Tagen bzw. um begründete und belegte Einwendungen innerhalb der gleichen Frist. Auf Antrag erstreckte die ESTV mit

Schreiben vom 1. September 2004 diese Frist bis zum 30. September 2004. A._____ liess sie jedoch unbenutzt verstreichen. Nach erfolgter Mahnung setzte die ESTV ihre Forderung in Betreibung. Am 11. Dezember 2004 erhob A._____ Rechtsvorschlag.

D.
Am 6. Januar 2005 traf die ESTV einen anfechtbaren Entscheid gemäss Art. 41 Bst. a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21; VStG). Sie erkannte, dass A._____ der ESTV Fr. 4'847'585.40 Verrechnungssteuer zuzüglich Verzugszinsen zu 5% sowie Betreibungskosten von Fr. 410.-- zu bezahlen habe. Im Weiteren beseitigte sie den erhobenen Rechtsvorschlag. Zur Begründung verwies die ESTV auf ihre Steuerrechnung vom 26. Juli 2004.

E.
Gegen diesen Entscheid erhob A._____ am 11. Februar 2005 Einsprache. Er wandte insbesondere ein, dass auf den 1996 und 1997 erworbenen Beteiligungen im damaligen Zeitpunkt erhebliche stille Reserven vorhanden gewesen seien und die Honorare, Provisionen und Erfolgsbeteiligungen als angemessen und geschäftsmässig begründet zu qualifizieren seien. Es lägen deshalb keine geldwerten Leistungen der C._____AG an nahestehende Personen vor. Im Weiteren sei für die Ermittlung des Liquidationsergebnisses nicht auf den Abschluss per 31. Dezember 1999 abzustellen, sondern auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Liquidation der C._____AG per 25. November 2003. Der massgebliche Abschluss 2003 liege jedoch leider noch nicht vor. Er bemühe sich aber, die nötigen Zahlen zu beschaffen und nachzureichen.

F.
Mit Schreiben vom 9. November 2005 machte die ESTV A._____ auf eine beabsichtigte reformatio in peius aufmerksam und bot ihm nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme und zum Einreichen von Beweismitteln, wovon er jedoch nicht Gebrauch machte. Mit ihrem Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2005 hiess die ESTV sodann die Einsprache betreffend die im Jahr 1996 verwirklichten Sachverhalte infolge Verjährung gut, wies sie im übrigen jedoch ab. Sie erkannte, dass A._____ solidarisch mit der C._____AG hafte und ihr insgesamt Fr. 1'570'017.05 Verrechnungssteuer zuzüglich Verzugszins zu 5% sowie Betreibungskosten von Fr. 410.-- zu

bezahlen habe. Im Weiteren hob sie den Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. 20419732 des Betreibungsamtes (...) im Betrag von Fr. 1'570'017.05 nebst Verzugszinsen auf. Die ESTV begründete ihren Einspracheentscheid im Wesentlichen damit, dass die Einsprache hinsichtlich des allfälligen Mantelhandels sowie der Beteiligungskäufe 1996 infolge Verjährung gutzuheissen sei. Hingegen sei mit der Steuerrechnung vom 20. November 2002 die Verjährung derjenigen Steuerforderungen, welche auf Sachverhalten beruhten, die sich nach dem 31. Dezember 1996 ereignet haben, rechtsgültig unterbrochen worden. Der bezahlte Kaufpreis der D._____AG von Fr. 2'150'000.-- sei im Umfang von Fr. 1'450'000.-- geschäftsmässig nicht begründet gewesen. In dieser Höhe liege eine geldwerte Leistung vor, worauf die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 507'500.-- geschuldet sei. Im Weiteren akzeptiere die ESTV, dass A._____ in seiner Funktion als Verwaltungsrat Verwaltungsratshonorar zustünde. Honorare von Fr. 20'000.-- (1997), Fr. 24'000.-- (1998) und Fr. 64'000.-- (1999) seien daher geschäftsmässig begründet und die Einsprache könne insoweit gutgeheissen werden. Hingegen sei die geschäftsmässige Begründetheit der übrigen unter den Titeln Provisionen (1997: Fr. 60'000.-- und 1999: Fr. 25'000.--), Erfolgsbeteiligungen (1997: Fr. 217'241.-- und 1998: Fr. 11'038.--) sowie Reisespesen (1997: 81'437.--, 1998: 26'910.-- und 1999: Fr. 64'150.--) erfolgten Zahlungen nicht nachgewiesen. Da die Reisespesen der Jahre 1997 bis 1999 bisher nicht in der Steuerforderung enthalten gewesen seien, fordere sie deshalb zusätzlich die Verrechnungssteuer auf diesen Beträgen nach. Diese Schlechterstellung (reformatio in peius) sei im Einspracheverfahren zulässig. Im Weiteren bestätigte die ESTV die Verrechnungssteuerforderung von Fr. 892'482.85 auf dem Liquidationsüberschuss der im Oktober 2003 formell aufgelösten C._____AG. Da keine Liquidationsschlussbilanz vorhanden gewesen sei, habe sie für die Berechnung des Liquidationsergebnisses auf die letzte rechtsgültig unterzeichnete und revidierte Jahresrechnung per 31. Dezember 1999 abgestellt. Zugunsten von A._____ sei ein Abschreibungsbedarf auf den Beteiligungen im Betrag von Fr. 4'251'000.-- berücksichtigt worden. Da A._____ bis zum 25. November 2003 Verwaltungsrat der C._____AG und danach bis zum 14. April 2004 Liquidator der Gesellschaft gewesen sei, hafte er für die Steuerforderung im Gesamtbetrag von Fr. 1'570'017.05 zuzüglich Verzugszinsen solidarisch mit der C._____AG.

G.

A._____ (Beschwerdeführer) führte am 30. Januar 2006 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 13. Dezember 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit den folgenden Anträgen: "(1) Der Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2005 betreffend C._____AG und A._____ sowie der Entscheid vom 6. Januar 2005 betreffend C._____AG seien aufzuheben. (2) Die Verfügung betreffend Rechtsöffnung in der beim Betreibungsamt (...) angehobenen Betreibung Nr. 20419732 sei aufzuheben. (3) unter o/e Kostenfolge". Der Beschwerdeführer brachte im Wesentlichen vor, der massgebliche Kaufpreis der D._____AG habe nicht Fr. 2'150'000.--, sondern Fr. 1'850'000.-- betragen. Im Zusammenhang mit dem Erwerb habe sich die C._____AG verpflichtet, bei der D._____AG eine Kapitalerhöhung im Umfang von Fr. 300'000.-- vorzunehmen. Dieser Betrag dürfe nicht als Teil des Kaufpreises betrachtet werden. In diesem Sinn sei auch Ziff. 3 des Kaufvertrages vom 20. Januar 1997 zu verstehen. Die rein buchhalterische Abwicklung dürfe auf die rechtliche Beurteilung keinen Einfluss haben. Im Weiteren nehme der Kaufvertrag vom 20. Januar 1997 in Ziff. 3 ausdrücklich Bezug auf stille Reserven der D._____AG von Fr. 450'000.-- und einen Goodwill von Fr. 700'000.--. Das dem Vorsichtsprinzip entsprechende und steuerrechtlich akzeptierte Warendrittel würde beim ausgewiesenen Warenbestand per 31. Dezember 1996 von Fr. 1'045'000.-- die Annahme von stillen Reserven von sogar Fr. 522'500.-- rechtfertigen. Zudem habe die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die D._____AG im Jahr 1997 für einen bei der Staatssteuer steuerbaren Gewinn von rund Fr. 165'000.-- veranlagt. Die Veranlagung habe im Wesentlichen auf der Aufrechnung von gebildeten Warenreserven beruht. Der Kaufpreis halte deshalb einem Drittvergleich stand und es liege keine steuerbare geldwerte Leistung an nahestehende Personen vor. Hinsichtlich der aufgerechneten Provisionen, Erfolgsbeteiligungen und Reisespesen legte der Beschwerdeführer ins Recht, bei der Beurteilung der Angemessenheit sei nicht auf ein einzelnes Jahr abzustellen, sondern eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Die in der fraglichen Zeit verfolgten Projekte und getätigten Investitionen bedingten einen beträchtlichen Einsatz von ihm für die C._____AG. Als Honorar sei ein Prozentsatz des jährlichen "Cash Flow" vereinbart gewesen. Dies erkläre die grossen Unterschiede der Vergütungen. Im Übrigen habe er die Einkünfte in seiner persönlichen Buchhaltung erfasst und als Einkommen deklariert, deshalb könne auch das Meldeverfahren zur

Anwendung kommen. Die Aufrechnung der Bezüge entbehre somit jeglicher Grundlage. Im Weiteren sei das Liquidationsergebnis aufgrund des Abschlusses per 31. Dezember 2003 zu ermitteln. Dieser weise Aktiven von Fr. 12'395.95 und einen Verlust von Fr. 7'387'651.90 aus. Als Beweismittel legte der Beschwerdeführer u.a. die Jahresrechnungen 2000-2003 der C._____AG bei.

In ihrer Vernehmlassung vom 8. Mai 2006 schloss die ESTV auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Sodann erhielt das Bundesverwaltungsgericht aufgrund eines bei ihr hängigen Parallelverfahrens davon Kenntnis, dass das Bezirksgericht (...) mit Verfügung vom 17. Juni 2008 über den Beschwerdeführer den Konkurs eröffnet hat.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung der Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 19. Dezember 2005 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 und 52 VwVG). Er ist durch die angefochtene Verfügung beschwert und zur Anfechtung berechtigt (Art. 48 VwVG). Anfechtungsobjekt ist im vorliegenden Verfahren jedoch einzig der Einspracheentscheid der ESTV vom 13. Dezember 2005. Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung des Entscheides vom 6. Januar 2005 verlangt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. 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.).

1.4

1.4.1 Vorab ist festzustellen, dass die ESTV im Gegensatz zu ihrem Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2005 im Erstenscheid vom 6. Januar 2005 die Reise- und Repräsentationsspesen der Jahre 1997 bis 1999 im Betrag von insgesamt Fr. 172'533.-- noch nicht als geldwerte Leistungen aufgerechnet hatte. Von Amtes wegen ist zu prüfen, ob diese Ausweitung des Streitgegenstandes zulässig war.

1.4.2 Das Einspracheverfahren wird der nachträglichen verwaltungsinternen Rechtspflege zugerechnet und nicht der eigentlichen streitigen Verwaltungsrechtspflege. Die Einsprache ist daher auch kein devolutives Rechtsmittel, das die Entscheidungszuständigkeit an eine Rechtsmittelinstanz übergehen lässt (vgl. BGE 132 V 368 E. 6.1). Das Einspracheverfahren zielt darauf ab, ungenügende Abklärungen oder Fehlbeurteilungen, aber auch Missverständnisse, die den angefochtenen Verwaltungsverfügungen zugrunde liegen, in einem kostenlosen und weitgehend formlosen Verfahren auszuräumen, ohne dass die übergeordneten Gerichte angerufen werden müssen (BGE 131 V 407 E. 2.1.2.1 mit Hinweisen). Damit soll ein einfaches und rasches verwaltungsinternes Verfahren gewährleistet werden. Dies schliesst ergänzende Sachverhaltsabklärungen im Einspracheverfahren jedoch nicht aus. Denn in diesem Verfahren kann die Verwaltung die angefochtene Verfügung nochmals überprüfen und über die strittigen Punkte entscheiden, bevor allenfalls die Beschwerdeinstanz angerufen wird. Spätestens im Einspracheverfahren hat die Verwaltung jedoch in rechtsgenüglicher Form Gelegenheit zu geben, sich zum Verfahren zu äussern (BGE 132 V 387 E. 4.1, 121 V 155 E. 5b; BVGE 2007/27 E. 5.5.1 S. 321). Es ist deshalb der ESTV zwar verwehrt, Steuerperioden zum Gegenstand des Einspracheverfahrens zu machen, über die sie noch nicht in einem Entscheid befunden hat, denn in diesem

Fall würde eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes vorliegen (Entscheide der SRK vom 24. August 1999 [SRK 1998-083] E. 2b und vom 4. Februar 1998 [SRK 051/97] E. 1b). Aufgrund der Besonderheit des Einspracheverfahrens als verwaltungsinternes Verfahren ist es dagegen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, wenn der Verfahrensgegenstand im Einspracheentscheid – im Vergleich zum Erstentscheid – auf andere Steuernachforderungen (innerhalb der gleichen Steuerperioden) ausgedehnt wird (BGE 123 II 385 E. 2, nicht publiziert; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.3, betreffend die Mehrwertsteuer).

1.4.3 Im vorliegenden Fall waren nach dem Gesagten die von der ESTV im Einspracheentscheid vorgenommenen zusätzlichen Nachbelastungen zulässig, da er die gleichen Steuerperioden umfasst wie der Erstentscheid. Mit Schreiben vom 9. November 2005 wurde der Beschwerdeführer von der ESTV auf eine beabsichtigte "reformatio in peius" aufmerksam gemacht, und es wurde ihm Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Er liess die ihm dafür angesetzte Frist aber unbenutzt verstreichen. In der Folge dehnte die ESTV den Streitgegenstand im Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2005 hinsichtlich der Aufrechnung der Reise- und Repräsentationsspesen als geldwerte Leistungen aus. Die Einsprache konnte indessen trotzdem teilweise gutgeheissen werden. Der Einspracheentscheid lautete für den Beschwerdeführer im Vergleich zum Erstentscheid insgesamt nicht ungünstiger (der Einspracheentscheid erkennt auf eine Nachforderung von Fr. 1'570'017.05 zuzüglich Verzugszins und der Erstentscheid auf eine solche von Fr. 4'847'585.40 zuzüglich Verzugszins), weshalb – entgegen der Ansicht der ESTV – keine eigentliche reformatio in peius gegeben ist (ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 687). Im Übrigen liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehöranspruchs vor, da der Beschwerdeführer vor dem Erlass des Einspracheentscheides Gelegenheit zur Stellungnahme erhalten hat. Zudem stellen sich bei den zusätzlichen Nachforderungen die gleichen oder zumindest ähnliche Rechtsfragen wie bei den bereits mit dem Erstentscheid vom 6. Januar 2005 aufgerechneten Provisionen und Erfolgsbeteiligungen. Im Weiteren müsste eine Verletzung des rechtlichen Gehörs nach der Rechtsprechung ohnehin als geheilt gelten, da der Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor einer Instanz mit umfassender Kognition die

Möglichkeit hatte, sich zu äussern (vgl. BGE 133 I 201 E. 2.2, 127 V 431 E. 3d, 126 V 130 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.3, A-1681/2006 vom 13. März 2008 E. 2.4, A-1737/2006 vom 22. August 2007 E. 2.2, A-1621/2006 vom 6. März 2007 E. 4.2.2).

2.

2.1

2.1.1 Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). 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 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am Grundkapital darstellt.

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem handelsrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn einer Aktiengesellschaft; massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001 [Nachdruck 2003], § 21, S. 522 ff. Rz. 9 ff.).

2.1.2 Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus etc.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend), der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen, insbesondere auch die üblicherweise (namentlich im Recht der direkten Steuern der Kantone und auch des Bundes;

vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) als "verdeckte Gewinnausschüttungen" bezeichneten Leistungen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 742 E. 2a, vom 5. März 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 599 f. E. 2, vom 29. Juni 1992, in ASA 61 S. 540 f. E. 2; BGE 119 Ib 431 E. 2b, BGE 115 Ib 274 E. 9b und c) gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen ausgerichtet werden und ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben, mithin einem Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Es handelt sich dabei somit um Leistungen, die nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Als Geschäftsaufwand verbuchte Leistungen hingegen, die gestützt auf einen vertraglich vereinbarten Leistungsaustausch entweder an unabhängige Dritte oder aber zu Konditionen erfolgen, wie sie auch unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, gelten als geschäftsmässig begründet und stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 VStV dar (Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 250 E. 3a mit Hinweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich eine Massnahme, die an sich im Interesse der Unternehmung getroffen wurde, nachträglich als Fehldisposition erweist, welche sich zu Gunsten eines Gesellschafters (bzw. einer einem solchen nahe stehenden Person) auswirkt (ANTON PESTALOZZI-HENGGELER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1947, S. 22; MAX IMBODEN, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 182 ff.).

2.1.3 Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.192/1996 vom 5. März 1999 E. 2, vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 249 f. E. 3a; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2006 [SRK 2005-114] E. 2c, vom 11. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.163 E. 2c, vom 8. März 2004, in VPB 68.98 E. 3b mit Hinweisen; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 13 ff.; PFUND, a.a.O., S. 117 ff. N 3.53 ff. zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG):

1. Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat (vgl. dazu MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2005, Art. 4 Rz. 132; IMBODEN, a.a.O., S. 181; PESTALOZZI-HENGGELER, a.a.O., S. 37 ff.). Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn beim Abschluss eines zweiseitig verpflichtenden (synallagmatischen) Vertrages die beiden Leistungen in einem wirtschaftlichen Missverhältnis stehen.

2. Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) zugewendet und sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst sie wäre – eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. März 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 599 f. E. 2 mit Hinweisen). Bei den nahe stehenden Personen handelt es sich häufig um dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder um vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten aber auch Personen als nahe stehend, zu denen der Aktionär wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen sowie Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benützen (Urteile des Bundesgerichts vom 5. März 1999, in ASA 68 S. 599 f. E. 2, vom 7. November 1995, in ASA 65 S. 401 E. 2a mit Hinweisen; CONRAD STOCKAR/HANS PETER HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Loseblatt, Basel, Nr. 155 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

3. Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der

erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 742 E. 2a mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen PFUND, a.a.O., N 3.53 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, mit weiteren Hinweisen; FRED VUILLEMIN, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.). Das Missverhältnis zwischen der Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung muss indessen offensichtlich sein; eine bloss geringfügige Differenz genügt nicht (FRANCIS CAGIANUT/ERNST HÖHN, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 12, S. 462 f. Rz. 64).

2.1.4 Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt unter anderem dann vor, wenn die Gesellschaft Vermögenswerte zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis von Aktionären oder ihnen nahe stehenden Personen erwirbt (BGE 113 Ib 23; vgl. HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 N 15). Der Steuer unterliegt diesfalls die Differenz zwischen dem Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstandes und dem entrichteten Preis (vgl. dazu CAGIANUT/HÖHN, a.a.O., § 12 Rz. 68 f.). Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt sodann vor, wenn die Gesellschaft vom Anteilsinhaber oder von einer diesem nahestehenden Person für erbrachte Leistungen weniger Ertrag fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (sog. Gewinnvorwegnahme; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlich in VPB 70.85 E. 2d; vgl. HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 N 16; BARBARA DESAX, Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen [geldwerte Leistungen und verdeckte Kapitaleinlagen] im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung, Zürich 2000, S. 50 ff.; vgl. RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 268 ff.).

2.2

2.2.1 Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG). Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG wird die Steuer auf Erträgen von (unter anderem) Aktien 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig. Die Steuer ist der ESTV auf Grund einer Aufstellung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen

nach Genehmigung der Jahresrechnung – für die mit dieser Genehmigung fällig gewordenen Erträge – zu entrichten. Bei Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig werden oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden, hat die Entrichtung der Steuer innert 30 Tagen nach der Fälligkeit des Ertrages (bei nicht bestimmtem Fälligkeitstermin nach dem Beschluss der Ausrichtung des Ertrages bzw. der erfolgten Ausrichtung) zu erfolgen (Art. 21 Abs. 1 bis 3 VStV).

2.2.2 Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften die mit der Liquidation betrauten Personen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Die Liquidatoren haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden; ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan haben (Art. 15 Abs. 2 VStG; vgl. Urteil des Bundesgerichtes vom 23. September 1999, publiziert in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2000 II S. 227 ff., E. 4e und 7, mit weiteren Hinweisen). Art. 15 VStG statuiert eine Garantenhaftung zur rechtzeitigen Erfüllung der Steuerpflicht, wenn das Ende der Steuerpflicht infolge Auflösung oder Sitzverlegung ins Ausland zu nahen scheint (THOMAS MEISTER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, a.a.O., Art. 15 Rz. 3 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Garant nach Art. 15 VStG ist nicht bloss verantwortlich, durch geeignete Massnahmen dafür zu sorgen, dass seiner Aufsicht oder Gewalt unterworfene Dritte sich keiner Rechtsverletzung schuldig machen, sondern er trägt Ergebnisverantwortung. Der Garant muss von Gesetzes wegen dafür einstehen, dass eine Drittperson (die Gesellschaft) die von ihr geschuldete Steuer tatsächlich entrichten kann. Tritt das angestrebte Ergebnis nicht ein und kann die Gesellschaft die geschuldete Steuer nicht entrichten, muss der Garant dafür einstehen, selbst ohne dass ihn ein Verschulden trifft (MEISTER, a.a.O. S. 445 f., Art. 15 Rz. 5 mit Hinweis). Die Bestimmung von Art. 15 VStG stellt demnach gegenüber Art. 55 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) strengere Anforderungen an den Exkulpationsbeweis; «alles Zumutbare» reicht über das hinaus, was die nach den Umständen gebotene Sorgfalt verlangt. Um sich von der Liquidatorenhaftung zu befreien, muss der Liquidator seine Aufgabe nach bestem Wissen und Gewissen erfüllt und für die Sicherstellung und Bezahlung der

Steuerforderung alles getan haben, was vernünftigerweise verlangt werden kann. An den Entlastungsbeweis sind höhere Anforderungen zu stellen, wenn der Liquidator besondere berufliche Qualifikationen besitzt (Rechtsanwalt, Notar, Ökonom, Bücherexperte usw.) und das Geschäftsleben kennt (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Oktober 1989, veröffentlicht in ASA 59 S. 316 f.; BGE 106 Ib 375 E. 2.b.bb mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2006 E. 5.2; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004, S. 1619 f., § 13 Rz. 570 f.; CONRAD STOCKAR, Die Solidarhaftung des Verwaltungsrats bei der Verrechnungssteuer, in: ST 6/1990, S. 325 f.).

2.3

2.3.1 Nach 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. Die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist, und zwar abschliessend in Art. 24 Abs. 1 VStV.

2.3.2 Der Gesellschaft kann, neben anderen Fällen, auf Gesuch hin das Meldeverfahren bewilligt werden, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist (Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV), insbesondere, wenn es sich um die Steuer von geldwerten Leistungen (Art. 20 Abs. 1 VStV) handelt. Trotz der "Kann"-Formulierung besteht unter den in Art. 24 VStV umschriebenen Voraussetzungen kein Ermessensspielraum der ESTV, sondern ein Anspruch auf Bewilligung des Meldeverfahrens (BGE 94 I 472 E. 2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1486/2006 vom 11. Juli 2007 E. 5.1 in fine; Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004, veröffentlicht in VPB 68.99 E. 2d; IVO P. BAUMGARTNER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, a.a.O., Art. 20 Rz. 19).

2.3.3 Das Meldeverfahren ist aber nach Art. 24 Abs. 2 VStV nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten, und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt. Die ESTV hat jedoch über den Rückerstattungsanspruch natürlicher Personen als solchen nicht zu entscheiden. Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rück-

erstattung vielmehr bei der Steuerbehörde des Kantons, in welchem sie wohnen, zu stellen (Art. 30 Abs. 1 VStG). Dieser kantonalen Behörde steht der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch zu (Art. 52 Abs. 2 VStG). Die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob der Rückerstattungsanspruch der Leistungsempfänger allenfalls verwirkt sein könnte, kann daher nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das kantonale Rückerstattungsverfahren erfolgen. Verwirkt ist der Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 23 VStG insbesondere, wenn der Leistungsempfänger die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht deklariert hat (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Waadt vom 11. Oktober 1994, veröffentlicht in ASA 63 S. 834). Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne weiteres feststellen, weil eine Verwirkung der Rückerstattungsansprüche ernstlich in Betracht fällt, so kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht (BGE 115 Ib 274 E. 20c, BGE 110 Ib 319 E. 6b).

3.

3.1

3.1.1 Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht grundsätzlich die Untersuchungsmaxime (ROMAN TRUOG, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in ASA 49 S. 99). Diese wird allerdings modifiziert durch die in Art. 39 VStG geregelte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Diese Bestimmung sieht vor, dass der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Er hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (vgl. Entscheid der SRK vom 26. Februar 1996 [SRK 1995-003] E. 3). Indem die Steuerbehörde den Untersuchungsgrundsatz anwendet und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, werden die tatsächlichen Voraussetzungen für eine richtige und vollständige Veranlagung geschaffen (Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85 E. 2e).

3.1.2 Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, indem er über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben macht, sind diese nach Ermessen festzusetzen, was sich implizit aus Art. 39 und 41 Bst. a VStG ergibt (Urteil des Bundesgerichts vom 1. November 1974, veröffentlicht in ASA 44

S. 394 E. 1). Dabei haben die Steuerbehörden auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge und auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abzustellen. Sie müssen von haltbaren Grundlagen ausgehen. Die Ermessenstaxation 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; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer, in ASA 57 S. 610 f. mit Hinweisen). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich jedoch – wie bereits die SRK – bei der Überprüfung zulässigerweise vorgenommener Ermessensveranlagungen eine gewisse Zurückhaltung, soweit die Zweckmässigkeit der Entscheidung in Frage steht, welche rechtlich nicht fassbar ist, sondern vielmehr eine Angelegenheit der Sachkunde und von deren praktischer Anwendung darstellt. Grundsätzlich setzt das Bundesverwaltungsgericht nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2006 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.43 E. 4a).

3.1.3 Von der Ermessenstaxation ist die Schätzung des Verkehrswertes eines Vermögensgegenstandes zu unterscheiden, welche nicht unbedingt eine Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen voraussetzt. Auch hier geht es grundsätzlich um die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Allerdings ist die Festsetzung eines Verkehrswertes nicht eine reine Tatfrage. Sie hat sich nach materiellrechtlichen Grundsätzen – hier des Bundesrechts – zu richten. Soweit die gesetzliche Ordnung keine Vorschriften über die massgebenden Bewertungsgrundsätze enthält, sind diese vom Richter zu bestimmen. Entspricht ihnen die Schätzung der Steuerbehörden, was vom Gericht frei zu prüfen ist, so ist sie hinzunehmen, sofern sie im Übrigen nicht offensichtlich unhaltbar ist (Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 1974, veröffentlicht in ASA 43 S. 241 E. 4, betreffend die direkte Bundessteuer). Auf dem Gebiet der Stempelabgaben und der Verrechnungssteuer ergibt sich die Notwendigkeit zur Ermittlung von Vermögenswerten namentlich im Zusammenhang mit Zugängen und Abgängen von Unternehmensvermögen, welche ihre Ursache in den Beziehungen der Beteiligten zur Unternehmung haben (vgl. CAGIANUT/HÖHN, a.a.O., § 12, S. 433 Rz. 1). Je nach dem Verhältnis des Verkehrswertes der Vermögensgegenstände zur Höhe des für diese

entrichteten Entgelts kann sich eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung der Gesellschaft an Inhaber von Beteiligungsrechten oder ihnen nahe stehende Personen oder aber eine der Emissionsabgabe (Art. 5 ff. des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG, SR 641.10]) unterliegende Zuführung von Eigenkapital ergeben (Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.43).

3.1.4 Was insbesondere die Bewertung von Aktien betrifft, so ist grundsätzlich auf den Börsen- oder Marktpreis abzustellen, falls die Papiere an der Börse kotiert sind oder für sie Kursnotierungen bekannt sind (Urteile des Bundesgerichts vom 9. Dezember 1974, veröffentlicht in ASA 44 S. 401 E. 2, vom 25. März 1974, in ASA 44 S. 310 f. E. 2). Dies gilt jedenfalls, soweit nicht im Einzelfall Gründe bestehen, anzunehmen, dass die Kursnotierung – entgegen der Regel – nicht Ausdruck des wirklichen Verkehrswertes sei. Im Übrigen hat eine Wertermittlung mittels schematischer Schätzungsregeln auch dann zurückzutreten, wenn sich der Verkehrswert mit genügender Sicherheit aus tatsächlich getätigten Geschäften, die zu den Verkehrswert repräsentierenden Preisen abgewickelt worden sind, ableiten lässt, von denen die ESTV Kenntnis erhalten hat (Urteil des Bundesgerichts vom 13. Oktober 1978, veröffentlicht in ASA 48 S. 347 E. 6). Erweist sich eine Schätzung als nötig, so muss der Preis ermittelt werden, der mutmasslich im Verkehr mit unbeteiligten Dritten für die Titel vereinbart worden wäre (Urteil des Bundesgerichts vom 9. Dezember 1974, a.a.O., E. 2). Der Wert nicht kotierter Aktien wird insbesondere durch deren bisherigen und erwarteten Ertrag, die Ertragsintensität der Gesellschaft sowie durch weitere Faktoren wie das Vermögen der Gesellschaft, die Liquidität des Unternehmens und die Stabilität des Geschäftsbetriebes usw. bestimmt (Urteil des Bundesgerichts vom 25. März 1974, a.a.O., E. 2). Die Ermittlung des Verkehrswertes von Aktien hat daher grundsätzlich auf Grund des Substanzwertes und des Ertragswertes zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichtes vom 22. März 1974, in ASA 43 S. 242 f. E. 5 und 6; DUSS/VON AH, a.a.O., Art. 4 Rz. 142). Zumindest im Falle eines industriellen Unternehmens widerspräche es jeder Bewertungserfahrung, den Ertragswert ganz ausser acht zu lassen. Der Ertrag beeinflusst jedoch den Wert einer Aktie nicht in jedem Fall gleich. Bei Familien- und Einmann-Aktiengesellschaften ist sein Einfluss geringer als bei Publikums-Aktiengesellschaften, an denen zahlreiche Aktionäre beteiligt sind (Urteil des Bundesgerichts vom 25. März 1974, a.a.O., E. 2). Darüber,

ob auf das einfache oder auf ein gewogenes Mittel zwischen Substanzwert und Ertragswert abzustellen sei, haben denn auch die Steuerbehörden nach Ermessen auf Grund einer Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse zu befinden (Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 1974, a.a.O., E. 6; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.43 E. 4a; MICHAEL BEUSCH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, a.a.O., Art. 13 Rz. 7 ff.).

3.2

3.2.1 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt das Gericht nicht zu diesem Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung; es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, das heisst für die steuerbegründenden und – mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, das heisst für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (statt vieler: Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1410/2006 vom 17. März 2008 E. 2.2, A-1373/2006 vom 16. November 2007 E. 2.1, A-1429/2006 vom 29. August 2007 E. 2.4, A-1354/2006 vom 24. August 2007 E. 2).

3.2.2 Ist bezüglich einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. Gesellschafters gegenübersteht, trägt nach der vorstehenden Grundregel die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, ist doch diese Leistung nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht (MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.). Liegt bei Vorhandensein einer Gegenleistung der Verdacht auf eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, hat grund-

sätzlich die Veranlagungsbehörde aufgrund ihrer Untersuchungen aufzuzeigen, dass zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und mithin die Leistungen der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein können (vgl. SteuerEntscheid [StE] 1991 B 72.13.22 Nr. 21 E. 3a und b). Hat die Steuerbehörde den Beweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für die Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt grundsätzlich die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (ZWEIFEL, a.a.O., S. 112). Diese im Recht der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze über die Beweislastverteilung sind auch bei der Verrechnungssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Mai 1999 [SRK 1998-061] E. 4a). Dies bedeutet, dass die Steuerbehörden nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen der steuerpflichtigen Unternehmung zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Geschäftsleitung zu stellen haben. Dennoch hat die steuerpflichtige Gesellschaft bei offensichtlichem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind. So können sich die Steuerbehörden vergewissern, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 250 f. E. 3b; zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85 E. 2e).

4.

Im vorliegenden Fall ist die verrechnungssteuerrechtliche Qualifikation verschiedener Sachverhalte strittig. Zunächst erblickt die Vorinstanz eine steuerbare geldwerte Leistung bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung im Umstand, dass die C._____AG von der E._____AG sämtliche Inhaberaktien der D._____AG für einen Kaufpreis von Fr. 2'150'000.-- erworben hat.

4.1 Gemäss Aktienkaufvertrag vom 20. Januar 1997 kaufte die C._____AG von der E._____AG 700 Aktien der D._____AG. Als Kaufpreis wurde nach Ziff. 3 des Vertrages Fr. 2'150'000.-- vereinbart, der sich wie folgt zusammensetzt: Aktienkapital

Fr. 700'000.--, stille Reserven Fr. 450'000.--, Goodwill Fr. 700'000.--, Erhöhung Aktienkapital Fr. 300'000.--. Gemäss Ziff. 4 bestätigte die Verkäuferin mit der Unterzeichnung des Vertrages, für den Kaufpreis von Fr. 1'850'000.-- vollumfänglich befriedigt worden zu sein. Die Käuferin ihrerseits verpflichtete sich, die für die Erhöhung des Aktienkapitals nötigen Mittel der Gesellschaft direkt zur Verfügung zu stellen. Im Weiteren geht aus den Buchhaltungsunterlagen hervor, dass die C._____AG am 1. Januar 1997 dem (Aktiv-)Konto "Darlehen Aktionär" Fr. 2'150'000.-- mit dem Buchungsvermerk "Kauf D._____AG" belastete und sich somit ihre Forderung gegenüber dem/den Aktionär(en) entsprechend reduzierte.

4.2 Als erstes ist zu prüfen, ob die C._____AG die Aktien der D._____AG zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis erworben hat und somit die C._____AG entreichert worden ist (vgl. E. 2.1.3 Ziff. 1 und 2.1.4). Dafür ist der effektive Kaufpreis sowie der Verkehrwert (Drittpreis) der Aktien zu bestimmen.

4.2.1

4.2.1.1 Im Gegensatz zur ESTV, die insbesondere aufgrund der vorgenommenen Verbuchung von einem massgeblichen Kaufpreis von Fr. 2'150'000.-- ausgeht, macht der Beschwerdeführer einen solchen von Fr. 1'850'000.-- geltend. Er begründet dies damit, dass die C._____AG sich im Zusammenhang mit dem Erwerb verpflichtet habe, bei der D._____AG eine Kapitalerhöhung von Fr. 300'000.-- vorzunehmen. Der auf die Kapitalerhöhung entfallende Betrag von Fr. 300'000.-- dürfe daher nicht als Teil des Kaufpreises betrachtet werden. In diesem Sinn sei auch Ziff. 3 des Aktienkaufvertrages vom 20. Januar 1997 zu verstehen. Die Kapitalerhöhung sei im Jahr 1998 vollzogen worden. Die rein buchhalterische Abwicklung des Kaufvertrages dürfe auf die rechtliche Beurteilung keinen Einfluss haben.

4.2.1.2 Entgegen Ziff. 4 des Aktienkaufvertrages vom 20. Januar 1997 bezahlte die C._____AG vorliegend gemäss ihrer Buchhaltung nicht einen Kaufpreis von Fr. 1'850'000.-- und stellte der D._____AG Fr. 300'000.-- für eine Aktienkapitalerhöhung direkt zur Verfügung, sondern sie schrieb einem Aktionär (offenbar der E._____AG oder einer ihr nahestehenden Person) einen Betrag von Fr. 2'150'000.-- gut. Eine Erklärung für die Abweichung dieser Verbuchung von der getroffenen Vereinbarung konnte der Beschwerdeführer nicht

beibringen. Er begnügt sich mit dem allgemeinen Einwand, dass die rein buchhalterische Abwicklung keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung haben dürfe.

4.2.1.3 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist für die Bestimmung des Kaufpreises nicht in erster Linie auf den Aktienkaufvertrag vom 20. Januar 1997, sondern auf die tatsächliche Abwicklung, d.h. das effektive Entgelt abzustellen. Dieses lässt sich vorliegend aus der Verbuchung des Kaufpreises eruieren. Der tatsächlichen Abwicklung kommt vorliegend zudem eine umso höhere Bedeutung zu, da der Aktienkaufvertrag vom Beschwerdeführer sowohl für die Käuferin wie auch für die Verkäuferin unterzeichnet worden ist und deshalb eine Änderung der Vereinbarung ohne grössere Transparenz möglich gewesen wäre. Massgebend ist somit ein (effektiver) Kaufpreis von Fr. 2'150'000.--.

4.2.2

4.2.2.1 Die Ermittlung des Verkehrswertes von an der Börse nicht kotierten Aktien hat grundsätzlich auf Grund des Substanzwertes und des Ertragswertes zu erfolgen (E. 3.1.4). Zur Unternehmensbewertung der D._____AG für den Zeitpunkt des Kaufes der Aktien liegen ausser dem Abschluss 1996 keine relevanten Unterlagen vor. Der massgebliche Jahresabschluss 1996 weist ein Eigenkapital von Fr. 700'000.-- und einen Jahresgewinn von Fr. 2'679.59 aus. Für den Zeitpunkt des Aktienkaufs ist folglich von einem Substanzwert von Fr. 700'000.-- und einem sehr bescheidenen Ertragswert der Unternehmung auszugehen. Die ESTV legte ihrer Berechnung somit zu Recht einen Verkehrswert von Fr. 700'000.-- zugrunde.

4.2.2.2 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nahm die ESTV keine "ex post" Betrachtung vor, sondern berücksichtigte die (vorhandenen) Unterlagen zum Zeitpunkt des Aktienkaufes. Im Weiteren kann der vom Beschwerdeführer eingereichte Artikel "25 Jahre (...), Schmuck-Tradition mit neuem Image", der offenbar bereits aus dem Jahr 1993 datiert (vgl. Text, S. 1, "Jubiläumsjahr 1993") und als Werbebotschaft beurteilt werden muss, in keiner Weise für die vorliegende Verkehrswertberechnung massgebend sein.

4.2.2.3 Ebenso nicht stichhaltig ist das Argument des Beschwerdeführers, dass der Kaufvertrag vom 20. Januar 1997 ausdrücklich Bezug nehme auf stille Reserven von Fr. 450'000.-- und zudem der per 31. Dezember 1996 ausgewiesene Warenbestand von Fr. 1'045'000.--

gemäss dem steuerlich akzeptierten "Warendrittel" sogar die Annahme von stillen Reserven von Fr. 522'500.-- rechtfertigen würde. Der Beschwerdeführer verkennt, dass er seine Behauptung von vorhandenen stillen Reserven in keiner Form rechtsgenügend belegt hat. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 8. Mai 2006 zu Recht ausführt, hat er insbesondere kein Wareninventar vorgelegt, welches eine Beurteilung darüber zuliesse, ob denn tatsächlich stille Reserven auf dem Warenlager vorhanden gewesen sind.

4.2.2.4 Der Beschwerdeführer wendet schliesslich ein, die ESTV habe unberücksichtigt gelassen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die D._____AG im Jahr 1997 für einen bei der Staatssteuer steuerbaren Gewinn von rund Fr. 165'000.-- veranlagt habe. Aus diesem Gewinn und dem Kaufpreis von Fr. 1'850'000.-- resultiere ein Kapitalisierungsfaktor von rund 9%. Ein Faktor von 7,5% würde zu einem Unternehmenswert von Fr. 2'200'000.-- führen. Der veranlagte steuerbare Gewinn habe sich im Wesentlichen aus der Aufrechnung von gebildeten Warenreserven ergeben.

Dem Einwand des Beschwerdeführers ist zunächst zu entgegnen, dass Feststellungen im Verfahren der direkten Steuern nicht unbesehen auf das vorliegende Verfahren übertragen werden können (vgl. Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, veröffentlicht in VPB 70.85 E. 3a/dd). Zudem hat die D._____AG gemäss dem von ihm eingereichten Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 10. September 1999 die Veranlagung der Staatssteuern 1996 und 1997, auf welche er sich heute beruft, angefochten. Nach den Erwägungen dieses Entscheids hat sie in ihrem Rekurs vom 25. Februar 1999 beantragt, die bei der Steuerberechnung aufgerechnete Bildung von Warenreserven von Fr. 455'000.-- zu streichen. Der Betrag von Fr. 455'000.-- für Warenreserven entspreche nicht dem effektiven Wert. Beim Warenlager habe es sich sowohl um Modeschmuck als auch um Neukollektionen gehandelt, welche nicht als handelsübliche Ware zu bezeichnen seien und somit keine Bildung von effektiven ertragswirksamen Reserven ergeben würden. Der Modeschmuck unterliege grossen Schwankungen. Die Neukollektionen seien nach der Präsentation nur mit grossen Rabatten von ca. 50% zu verkaufen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 10. September 1999, Seite 3). Die Steuer-rekurskommission des Kanton Basel-Landschaft wies den Rekurs ab,

da die Steuerverwaltung zu Recht in ihrem Einspracheentscheid vom 26. Januar 1999 auf die Einsprache vom 27. Dezember 1998 gegen die Veranlagung der Staatssteuern 1996 und 1997 nicht eingetreten sei. Vorliegend legt der Beschwerdeführer somit die Veranlagung der Staatssteuern 1997 als Nachweis für einen erzielten Gewinn von Fr. 165'000.-- bzw. für vorhandene stille Reserven auf dem Warenlager der D._____AG ins Recht, obwohl diese die Bildung dieser stillen Reserven und somit den veranlagten Gewinn explizit bestritten hat. Aus der Steuerveranlagung 1997 kann der Beschwerdeführer deshalb nichts zu seinen Gunsten ableiten; dies insbesondere auch unter Berücksichtigung, dass die Steuerrekurskommission den Rekurs aus formellen Gründen abwies und ihn materiell überhaupt nicht prüfte.

4.2.3 Zusammenfassend bezahlte die C._____AG der E._____AG für die 700 Aktien der D._____AG Fr. 2'150'000.--, obwohl der Verkehrwert bloss Fr. 700'000.-- betragen hat. Es liegt somit ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung der Käuferin und derjenigen der Verkäuferin bzw. eine Entreicherung der C._____AG vor. Da der Beweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht ist, spricht eine natürliche Vermutung für die Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung (E. 3.2.2). Dies hat zur Folge, dass die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. der Beschwerdeführer die Beweislast dafür trägt, das gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

4.3 Zu prüfen ist im Weiteren, ob die geldwerte Leistung einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt zugewendet worden ist und sie ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (E. 2.1.3 Ziff. 2). Dafür spricht zweifellos, dass der (überhöhte) Kaufpreis für die Aktien dem (Aktiv-)Konto "Darlehen Aktionär" der C._____AG belastet worden ist. Im Übrigen bringt der beweisbelastete Beschwerdeführer diesbezüglich keine Einwände vor. Es ist folglich von einer geldwerten Leistung in der Höhe der Differenz zwischen dem Kaufpreis (Fr. 2'150'000.--) und dem Verkehrswert (Fr. 700'000.--) von Fr. 1'450'000.-- an einen Aktionär der C._____AG auszugehen.

4.4 Letztlich ist auch die Erkennbarkeit des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane (E. 2.1.3 Ziff. 3) zu bejahen. Die Differenz zwischen dem bezahlten Kaufpreis (Fr. 2'150'000.--) und dem Verkehrswert

(Fr. 700'000.--) von Fr. 1'450'000.-- ist nicht nur absolut, sondern insbesondere in Relation zum Verkehrswert sehr hoch; beträgt die Differenz doch mehr als den doppelten Verkehrswert. Im Weiteren handelte vorliegend der Beschwerdeführer beim Abschluss des Kaufvertrages nicht nur für die Käuferin, sondern auch für die Verkäuferin als Organ und musste somit über das erforderliche Wissen hinsichtlich der Bewertung der fraglichen Beteiligung verfügt haben; dies nicht zuletzt auch aufgrund seines Berufes als Anwalt. Damit ist auch die dritte Voraussetzung für die Annahme einer steuerbaren geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt. Die Differenz zwischen Kaufpreis und Verkehrswert von Fr. 1'450'000.-- unterliegt demnach gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V. mit Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer.

5.
Strittig ist sodann die von der ESTV vorgenommene Aufrechnung von Provisionen, Erfolgsbeteiligungen und Reise-/Repräsentationsspesen als verdeckte Gewinnausschüttung.

5.1 Der Beschwerdeführer war in der fraglichen Zeit (1997-1999) einziger Verwaltungsrat der C._____AG, ohne nach eigenen Angaben über eine (massgebliche) Beteiligung verfügt zu haben. Aufgrund seiner Eigenschaft als Verwaltungsrat akzeptierte die ESTV die verbuchten und offensichtlich ihm ausgerichteten Honorare als geschäftsmässig begründet. Neben den Honoraren (1997: Fr. 20'000.--, 1998: Fr. 24'000.--, 1999: Fr. 64'000.--) richtete die C._____AG gemäss ihrer Buchhaltung aber auch Provisionen (1997: Fr. 60'000.-- und 1999: Fr. 25'000.--), Erfolgsbeteiligungen (1997: Fr. 217'241.-- und 1998: Fr. 11'038.--) sowie Reise-/Repräsentationsspesen (1997: Fr. 81'473.--, 1998: Fr. 26'910.-- und 1999: Fr. 64'150.--) aus. Als Belege für deren geschäftsmässige Begründetheit reichte der Beschwerdeführer bloss je eine Rechnung vom 17. Februar 1998 betreffend die Erfolgsbeteiligung 1997 und vom 22. Januar 1997 betreffend die (vorliegend indessen nicht relevante) Erfolgsbeteiligung 1996 ein. Diese Belege zeigen auf, dass er für das Jahr 1997 "gemäss Vereinbarung" 50% des Reingewinns von Fr. 434'482.--, ausmachend Fr. 217'241.--, und für das Jahr 1996 "gemäss Vereinbarung" 25% des Reingewinns von Fr. 720'616.--, ausmachend Fr. 180'154.--, als Erfolgsbeteiligung erhalten hat. Weitere Unterlagen (insbesondere auch die erwähnte Vereinbarung) legte die C._____AG und auch der Beschwerdeführer – trotz

mehrfacher Aufforderung durch die ESTV sämtliche Buchungsbelege einzureichen – nicht vor.

5.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die 1996-1999 verfolgten Projekte und getätigten Investitionen einen beträchtlichen Einsatz von ihm für die C._____AG bedingten. Eine Durchschnittsberechnung der Bezüge für die Jahre 1997-1999, ausgehend von einem Total von Fr. 593'812.-- (Verwaltungsratshonorare, Erfolgsbeteiligungen, Provisionen und Spesen), würden pro Jahr weniger als Fr. 200'000.-- ergeben. Dies sei für leitende Angestellte einer Unternehmensgruppe durchaus angemessen. Bei der Beurteilung der Angemessenheit dürfe nicht auf ein einzelnes Jahr (wie z.B. 1997) abgestellt werden. Als Honorar sei ein Prozent-Satz des jährlichen "Cash-Flow" vereinbart worden. Da in den besagten Jahren der "Cash-Flow" gross gewesen sei, resultierten auch entsprechend höhere Erfolgshonorare. Aufgrund der in den Folgejahren erwirtschafteten Verlusten, seien danach die Entschädigungen kleiner ausgefallen bzw. ganz weggefallen.

5.3 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist nicht auf den Durchschnitt aller Bezüge über drei Jahre abzustellen bzw. eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, sondern die einzelnen auch unterschiedlich verbuchten Positionen (neben dem Honorar: Provisionen, Erfolgsbeteiligungen, Reise-/Repräsentationsspesen) sind auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen. Zudem hätten – auch wenn alles als Honorar verbucht worden wäre – die ausgerichteten Entschädigungen ebenso innerhalb der einzelnen Jahre daraufhin untersucht werden müssen, ob sie einem Drittvergleich standhalten bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Zu prüfen ist demnach, ob die Behauptung des Beschwerdeführers zutrifft, dass die Provisionen und Erfolgsbeteiligungen sowie Reise-/Repräsentationsspesen – neben den Verwaltungsratshonoraren – Entgelt für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat darstellen. Aus den Akten geht dies indessen nicht hervor. Die eingereichten Belege über die Erfolgsbeteiligungen für das Jahr 1997 und (des ohnehin nicht relevanten) 1996 belegen dies nicht, zeigen sie doch nur die Höhe und die Berechnung der Erfolgsbeteiligung auf. Zudem fehlt die darin ausdrücklich erwähnte Vereinbarung. Auch der Umstand, dass die C._____AG über kein Personal verfügt habe, führt – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – nicht zum Schluss, dass die Provisionen, Erfolgsbeteiligungen sowie Reise-/Repräsentationsspesen für

seine Tätigkeit als Verwaltungsrat ausgerichtet worden sind. Ob eine Gegenleistung für die Zahlungen vorliegt, ist somit nicht erwiesen. Da bei Streitigkeiten, ob bei einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung überhaupt eine Gegenleistung für die von der Gesellschaft ausgerichtete Leistung gegeben ist, die Beweislast der Gesellschaft bzw. vorliegend dem Beschwerdeführer obliegt (E. 3.2.2), muss folglich bei diesem Beweisergebnis eine Gegenleistung verneint werden. Die betreffenden Zahlungen der C._____AG müssen demnach als geschäftsmässig unbegründet qualifiziert werden. Fehl geht das Argument des Beschwerdeführers, es sei nicht dargetan, dass zwischen ihm und der C._____AG enge persönliche Beziehungen vorlägen. Soweit er damit seine Eigenschaft als einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte nahe stehende Person bestreitet, ist ihm zu entgegnen, dass er in der fraglichen Zeit (1997 bis 1999) als einziger Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsberechtigung sowie Geschäftsführer in der Lage war, die C._____AG wie seine eigene Gesellschaft zu benützen. Bei dieser Konstellation ist nach der Rechtsprechung die Qualifikation als nahestehende Person zu bejahen (Urteil des Bundesgerichts vom 5. März 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 600; E. 2.1.3 Ziff. 2). Im Übrigen konnte der Beschwerdeführer, ausser der Erfolgsbeteiligung für das Jahr 1997, nicht belegen, dass die betreffenden Zahlungen überhaupt an ihn – und nicht an einen Aktionär oder eine andere nahestehende Person – ausgerichtet worden sind.

Zusammenfassend waren die von der C._____AG in den Jahren 1997-1999 ausgerichteten Provisionen, Erfolgsbeteiligungen und Reise-/Repräsentationsspesen im Betrag von Fr. 485'812.-- geschäftsmässig nicht begründet. Sie müssen deshalb als geldwerte Leistungen qualifiziert werden und sind nach Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG i.V. Art. 20 Abs. 1 VStV zu versteuern.

5.4

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht (eventualiter) geltend, dass das Meldeverfahren zur Anwendung komme, da er die betreffenden Einkünfte in seiner persönlichen Buchhaltung erfasst und als Einkommen versteuert habe. Die ESTV legt hingegen dar, dass die Rückerstattungsberechtigung nicht zweifelsfrei feststehe und deshalb das Meldeverfahren keine Anwendung finde.

5.4.2 Mit seiner Beschwerde reichte der Beschwerdeführer aus seiner persönlichen Buchhaltung die Erfolgsrechnungen 1997 und 1998, die Kontenblätter "a.o. Einnahmen/Ausgaben" für 1997 und 1998 sowie das Kontoblatt "Honorar" für das Jahr 1999 und einen Auszug aus seiner Steuererklärung 1999/2000 ein. Die einzelnen Buchungsbelege sind jedoch (wiederum) nicht vorhanden. Der einzig vorhandene und relevante Buchungsbeleg bleibt vorliegend derjenige vom 17. Februar 1998 betreffend die Erfolgsbeteiligung 1997 des Beschwerdeführers in der Höhe von Fr. 217'241.--. Doch selbst dieser Beleg kann den eingereichten Kontenblätter der persönlichen Buchhaltung nicht einwandfrei zugeordnet werden. Aus dem Kontoblatt "a.o. Einnahmen/ Ausgaben" für das Jahr 1998 ist bloss per 31. Dezember 1998 eine "Umbuchung Erfolgsbeteiligung" mit einem Betrag von Fr. 53'000.-- und eine Verbuchung eines "Rest EB C._____" von Fr. 144'241.-- ersichtlich, wobei per 31. Dezember 1998 schliesslich auch noch eine Korrekturbuchung von Fr. 180'000.-- (auf der Sollseite) vorgenommen wurde. Betreffend den Reise-/Repräsentationsspesen ist anzumerken, dass der Beschwerdeführer solche in seiner persönlichen Buchhaltung im Umfang von Fr. 26'745.90 im Jahr 1997 und von Fr. 33'427.60 im Jahr 1998 (Angaben zum Jahr 1999 fehlen) als Aufwandpositionen (Konto 4800 "Reise- und Rep.-Spesen") in Abzug brachte, obwohl ihm – wie er behauptet – von der C._____AG Reise- und Repräsentationsspesen erstattet worden sind. Ein Abgleich, ob es sich um die gleichen Spesen handelt, kann indessen aufgrund fehlender Belege nicht vorgenommen werden.

5.4.3 Aufgrund der vorhandenen Unterlagen kann somit nicht festgestellt werden, ob die bei der C._____AG als geschäftsmässig unbegründet aufgerechneten Provisionen, Erfolgsbeteiligungen und Reisespesen dem Beschwerdeführer ausgerichtet worden sind und er sie als Einkommen in seiner persönlichen Buchhaltung verbucht und schliesslich in seiner Steuererklärung deklariert hat. Die Verwirkung des Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 23 VStG fällt damit ernstlich in Betracht und das Meldeverfahren kann deshalb nicht zur Anwendung kommen (E. 2.3.3). Da die persönliche Buchhaltung des Beschwerdeführers (die die Basis für die Steuererklärung bildet), insbesondere aufgrund der fehlenden Buchungsbelege nicht überprüfbar ist, kann im Sinne einer antizipierten Beweiswürdigung von dem vom Beschwerdeführer beantragten Beizug der Steuererklärungen 1997 bis 1999 abgesehen werden, vermöchten sie am vorliegenden Beweisergebnis doch ohnehin nichts zu ändern (zum Begriff der

antizipierten Beweiswürdigung vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1567/2006 vom 28. Dezember 2007 E. 5.1; MOSER, a.a.O., S. 122 ff. Rz. 3.68 ff.).

6.
Schliesslich liegt die Höhe des Liquidationsüberschusses der im November 2003 von Amtes wegen aufgelösten C._____AG im Streit.

6.1 Da nach Angaben der ESTV keine Liquidationsschlussbilanz vorhanden gewesen sei, nahm sie die Berechnung des Liquidationsergebnisses aufgrund einer ermessensweisen Schätzung vor und stützte sich dabei auf den Abschluss der C._____AG per Ende 1999. Der Beschwerderführer wendet dazu ein, dass die Liquidation der C._____AG unbestritten per 25. November 2003 von Amtes wegen erfolgt sei. Für die Berechnung des Liquidationsergebnisses sei deshalb der Abschluss per 31. Dezember 2003 massgebend. Dieser weise Aktiven von Fr. 12'395.95 und einen Verlust von Fr. 7'387'651.90 aus. Mit seiner Beschwerde reichte der Beschwerdeführer Abschlüsse der C._____AG der Jahre 2000-2003 ein.

6.2 Zu prüfen ist zunächst, ob die ESTV zurecht eine Ermessenseinschätzung des Liquidationsergebnisses vornahm. Das wäre der Fall, wenn der Beschwerdeführer diesbezüglich seine Mitwirkungspflichten verletzt hat, indem er über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben gemacht hat (E. 3.1.2). Da zumindest bis zur Beschwerdeeingabe unbestrittenermassen kein Buchhaltungsabschluss auf den Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft (25. November 2003) vorhanden war, ist das zu bejahen und die ESTV musste somit eine Schätzung des Liquidationsergebnisses nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen.

6.3
6.3.1 Fraglich ist weiter, ob aufgrund der mit der Beschwerde eingereichten Abschlüsse 2000-2003 eine Korrektur der Schätzung erfolgen kann. Die betreffenden Abschlüsse enthalten jedoch alle keinen dazugehörigen Revisionsbericht; dies im Gegensatz zu den ebenfalls mit der Beschwerde eingereichten Jahresrechnungen der D._____AG betreffend die Jahre 1997, 1999 und 2000, der F._____AG betreffend das Jahr 2000 sowie der G._____AG für die Jahre 2001-2003. Die ESTV stellte deshalb zurecht fest, dass davon ausgegangen werden muss, dass die nachgereichten Jahresrechnungen 2000-2003 der C._____AG nicht revidiert worden

sind. Da gegen den Beschwerdeführer am 15. September 2004 ein Strafbescheid wegen Nichteinreichen der Jahresabschlüsse 2000-2002 der C._____AG ergangen ist, liegt ebenso der Schluss nahe, dass die fraglichen Jahresrechnungen erst im Nachhinein erstellt worden sind.

6.3.2 Auch für die verrechnungssteuerliche Betrachtung von Konstellationen wie der vorliegenden gilt das Massgeblichkeitsprinzip, d.h. die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Dieses Prinzip setzt jedoch zunächst die Handelsrechtskonformität der Handelsbilanz voraus (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 269). Das Massgeblichkeitsprinzip stellt folglich bei einer Aktiengesellschaft auf die revidierte, d.h. auf ihre Handelsrechtskonformität überprüfte, und von den Organen verabschiedete Jahresrechnung ab (vgl. auch Art. 21 Abs. 1 VStV, der sich auf die revidierte und genehmigte Jahresrechnung bezieht). Vorliegend muss deshalb einem nicht revidierten Abschluss für die Feststellung des Liquidationsergebnisses der erforderliche Beweiswert abgesprochen werden. Bei diesem Ergebnis kann die Frage offen bleiben, ob die Abschlüsse erst nachträglich erstellt worden sind.

6.3.3 Die ESTV legte ihrer Schätzung des Liquidationsergebnisses demnach zurecht die Jahresrechnung per Ende 1999 zugrunde, da es sich bei dieser um den letzten revidierten Abschluss der C._____AG handelt. Er weist Aktiven von Fr. 7'712'240.--, Schulden von Fr. 611'289.-- und ein Aktienkapital von Fr. 300'000.-- aus. Die ESTV berücksichtigte zudem auf den Beteiligungen mit einem Buchwert von Fr. 5'751'000.-- einen Abschreibungsbedarf von Fr. 4'251'000.-- und ermittelte so einen steuerbaren Liquidationsüberschuss von Fr. 2'549'951.-- (Aktiven abzüglich Schulden, Aktienkapital und Abschreibungsbedarf) bzw. eine Steuernachforderung von Fr. 892'482.85 (35% von Fr. 2'549'951.--).

6.4

6.4.1 Der Beschwerdeführer bringt gegen diese Schätzung vor, dass im Zeitpunkt der Liquidation der C._____AG die Beteiligungen keinen Wert mehr gehabt hätten, weshalb sie in der Bilanz per 31. Dezember 2003 mit einem pro memoria Franken aktiviert seien. Die D._____AG sei überschuldet gewesen. Die G._____AG habe gemäss ihrer Bilanz Ende 2003 einen Bilanzverlust aufgewiesen und

befinde sich seit dem 27. September 2005 im Konkurs. Die F._____AG habe per 31. Dezember 2003 noch über ein ausgewiesenes Eigenkapital von Fr. 50'796.-- verfügt und sei per 2. September 2005 von Amtes wegen aus dem Handelsregister gelöscht worden. Die H._____AG habe in der letzten Zwischenbilanz (per 15. März 2001) ein Eigenkapital von Fr. 74'960.20 ausgewiesen und am 22. Mai 2001 sei der über die Gesellschaft am 1. Mai 2001 eröffnete Konkurs mangels Aktiven eingestellt worden. Die Bilanz der I._____AG im Jahr 2000 sei überschuldet gewesen und im Jahr 2001 habe die C._____AG diese Beteiligung verkauft. Als Beweismittel reichte der Beschwerdeführer verschiedene Abschlüsse der genanten Gesellschaften ein.

6.4.2 Bis auf die Jahresabschlüsse der G._____AG (1999-2003), der F._____AG für das Jahr 2000 und der D._____AG (1997-2000) fehlen die jeweiligen Revisionsberichte und es muss (wieder) davon ausgegegangen werden, dass die betreffenden Abschlüsse nicht revidiert und somit auch nicht von der Generalversammlung genehmigt worden sind. Mangels genügender Beweiskraft vermögen diese (nicht revidierten) Abschlüsse die Richtigkeit der Ermessensveranlagung von vornherein nicht in Frage zu stellen. Im Weiteren nahm die ESTV aufgrund der vorhandenen ordentlich revidierten Jahresabschlüsse der Beteiligungen eine Vergleichsrechnung vor. Bei dieser Berechnung legte sie für die Bewertung der Beteiligungen das jeweilige Eigenkapital gemäss der letzten revidierten Jahresrechnung zugrunde. Bei der G._____AG war dies die Jahresrechnung 2003, welche eine Überschuldung ausweist (somit Eigenkapital von 0), bei der D._____AG die Jahresrechnung 2000 mit einem Eigenkapital von Fr. 876'787.67 und bei der F._____AG die Jahresrechnung 2000 mit einem solchen von Fr. 185'911.55. Bei der I._____AG liegt überhaupt keine revidierte Jahresrechnung vor, weshalb die ESTV vom Wert der Beteiligung gemäss der (letzten revidierten) Jahresrechnung 1999 der C._____AG von Fr. 1'601'000.-- ausging. Bei der H._____AG liegt ebenfalls kein revidierter Abschluss vor. Am 22. Mai 2001 wurde jedoch das gegen die H._____AG eingeleitete Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt und diese per 17. Dezember 2001 im Handelsregister gelöscht. Entgegen der ESTV ist damit dargetan, dass der Wert dieser Beteiligung im Zeitpunkt der Liquidation der C._____AG (25. November 2003) sich auf 0 (statt Fr. 74'960.-- gemäss Vernehmlassung der ESTV) belaufen hat. Gemäss dieser

(korrigierten) Vergleichsrechnung resultiert im Zeitpunkt der Liquidation der C._____AG ein massgebender Wert der Beteiligungen von insgesamt Fr. 2'663'700.-- (statt Fr. 2'738'660.-- gemäss Vernehmlassung der ESTV) und damit aufgrund des Buchwertes der Beteiligungen in der Bilanz der C._____AG 1999 von Fr. 5'751'000.-- eine notwendige Wertkorrektur von Fr. 3'087'300.--. Diese Wertkorrektur ist somit kleiner als der Abschreibungbedarf, der bei der (ursprünglichen) Ermessenseinschätzung der ESTV (Fr. 4'251'000.--) berücksichtigt worden ist und die Vergleichsrechnung führt deshalb zu einem höheren Liquidationsergebnis von Fr. 4'013'651.-- .

6.5 Zusammenfassend ist die von der ESTV vorgenommene Schätzung des Liquidationsergebnisses in der Höhe von Fr. 2'849'951.-- demnach nicht zu beanstanden. Sie stützt sich auf die letzte ordentlich revidierte Jahresrechnung der C._____AG und die vorgenommene (korrigierte) Vergleichsrechnung, die die ordentlich revidierten Abschlüsse der Beteiligungsgesellschaften berücksichtigt, bestätigt die Sachgerechtigkeit. Der Liquidationsüberschuss in der Höhe von Fr. 2'549'951.-- (Liquidationsergebnis abzüglich Aktienkapital von Fr. 300'000.--) unterliegt somit gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V. mit Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer.

7.

Der Beschwerdeführer war unbestrittenermassen Liquidator der C._____AG. Er haftet deshalb gemäss Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG für die Steuer der aufgelösten Gesellschaft solidarisch bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses. Dieses beläuft sich wie oben dargelegt auf Fr. 2'849'951.--. Da die Steuerforderung von total Fr. 1'570'017.05 (35% von Fr. 4'485'763.--) unter diesem Wert liegt, haftet der Beschwerdeführer folglich für die gesamte Steuerforderung solidarisch mit der C._____AG. Im Weiteren liegt kein Haftungsausschlussgrund nach Art. 15 Abs. 2 VStG vor und der Beschwerdeführer macht auch keinen solchen geltend. Die Berechnung der Steuer und der Verzugszinsen ist im Übrigen nicht strittig.

8.

Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist – abzuweisen. Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sind dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten werden mit

Fr. 7'000.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)
- Konkursamt (...) (Einschreiben)

Der Kammerpräsident:	Der Gerichtsschreiber:
Thomas Stadelmann	Jürg Steiger

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: