

# **BVGer A-1568/2006 vom 2. September 2008**

Bundesverwaltungsgericht, 2008-09-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1568\\_2006](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1568_2006)

FR: TAF A-1568/2006 du 2 septembre 2008

IT: TAF A-1568/2006 del 2 settembre 2008

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, am 1. Januar 2007 die bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz; VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss Art. 37 VGG das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Behandlung der Beschwerde sachlich wie funktionell zuständig (Art. 31 und 33 Bst. d VGG). Da die übrigen Voraussetzungen zur Erhebung einer Beschwerde eingehalten sind, ist auf diese einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (Art. 12 VwVG) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm anzuwenden, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Dies bedeutet, dass es eine Beschwerde auch aus einem anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

### **E. 1.3**

Die ESTV hat in ihrem Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 auf Nichteintreten erkannt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist derjenige, auf dessen Begehren bzw. Rechtsmittel nicht eingetreten worden ist, befugt, durch die ordentliche Beschwerdeinstanz überprüfen zu lassen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht ergangen ist (anstelle vieler: BGE 124 II 499 E. 1, mit weiteren Hinweisen). Allerdings kann in einer Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid nur geltend gemacht werden, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint. Damit wird das Anfechtungsobjekt auf die Eintretensfrage vor der Einspracheinstanz beschränkt, deren Verneinung als Verletzung von Bundesrecht mit

Beschwerde gerügt werden kann (BGE 132 V 74 E. 1.1; vgl. auch statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1471/2006 und A-1472/2006 vom 3. März 2008 E. 1.2).

#### **E. 1.4**

Beim vorliegenden Verfahren hat sich das Bundesverwaltungsgericht somit auf die Frage zu beschränken, ob die Vorinstanz zu Recht auf die Einsprache vom 6. Dezember 2005 nicht eingetreten ist. Soweit die Beschwerdeführerin mit ihrem Hauptbegehren auf Feststellung des Nichtbestehens der Verrechnungssteuerschuld einen materiellen Antrag stellt, kann demnach auf die Beschwerde nicht eingetreten werden. Damit erübrigen sich von vornherein Ausführungen zur Subsidiarität von Feststellungsbegehren gegenüber (negativen) Leistungsbegehren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1418/2006 vom 14. Mai 2008 E. 3.5).

#### **E. 2.1**

Nach Art. 42 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) können Verfügungen und Entscheide der ESTV innert 30 Tagen nach der Eröffnung mit Einsprache angefochten werden. Diese ist schriftlich bei der ESTV einzureichen, hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zu seiner Begründung dienenden Tatsachen anzugeben. Weitere formelle Voraussetzungen zur Einspracheerhebung nennt das VStG nicht ausdrücklich. Als weitere Voraussetzung anerkannt ist indessen, dass die Einsprache erhebende Person hierzu legitimiert sein muss. Dies bedeutet, dass Einsprache nur erheben kann, wer partei- und prozessfähig sowie durch den angefochtenen Entscheid beschwert ist, also mit anderen Worten über ein Rechtsschutzinteresse verfügt (vgl. [bezogen auf die Beschwerde] Entscheid der SRK vom 10. Februar 2006, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.61 E. 1b mit Hinweisen; [bezogen auf die Einsprache bei den direkten Steuern] Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 20 N. 7).

#### **E. 2.2**

Die ESTV hält in ihrem auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheid vom 21. Februar 2006 dafür, es habe der X. GmbH an einem Rechtsschutzinteresse und damit an der Legitimation zur Einspracheerhebung gefehlt. Beruhe nämlich ein Entscheid auf einer rechtsgültig zustande gekommenen Vereinbarung, so liege eine formelle Beschwerde nur vor, wenn der Vergleich wegen Willensmängeln angefochten werde. Vorliegend sei mit der Abzahlungsvereinbarung vom 29. Oktober/27. November 2002 zulässigerweise eine solche Vereinbarung "über tatsächliche Unklarheiten und Unstimmigkeiten bei der Steuererhebung abgeschlossen" und "umstrittene Steuerfaktoren festgesetzt" worden. Da - zu Recht - keine Willensmängel geltend gemacht würden, sei dieser rechtsgültig zustande gekommene verwaltungsrechtliche Vertrag damit einzuhalten.

#### **E. 2.3.1**

Die in der Praxis gemeinhin als Rulings bezeichneten Verständigungen zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts sind aus dem steuerrechtlichen Alltag nicht wegzudenken (vgl. Botschaft zum neuen MWSTG, BBl 2008 6995) und auch volkswirtschaftlich von nicht zu unterschätzender Bedeutung (vgl. etwa Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 99; Peter Nobel/Robert Waldburger, Der Unternehmensstandort Schweiz aus steuer- und

aktienrechtlicher Sicht, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger [Hrsg.], Festschrift für Peter Böckli, Zürich/Basel/Genf 2006, 51 f.). Die heutigen Steuergesetze enthalten bis anhin allerdings keine ausdrückliche Regelung derartiger Verständigungen. Ab dem 1. Januar 2007 findet sich indessen für die vom Bund erhobenen Steuern nunmehr erstmals eine solche Grundlage im allgemeinen Verwaltungsverfahrensgesetz des Bundes: Unter dem Marginal "Gütliche Einigung und Mediation" besteht in Art. 33b VwVG, der auch auf Steuerverfahren anwendbar ist (Art. 2 Abs. 1 VwVG e contrario), im Sinne einer so genannten Kann-Vorschrift die Möglichkeit, sich über den Inhalt der Verfügung zu einigen. Die alsdann allenfalls erzielte Einigung wird durch die Behörde zum Inhalt ihrer Verfügung gemacht, es sei denn, deren Inhalt verstosse gegen Bundesrecht, beruhe auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder erweise sich als unangemessen (Art. 33b Abs. 4 i.V.m. Art. 49 VwVG; vgl. Michael Beusch, Steuerrechtlicher Rechtsschutz durch das Bundesverwaltungsgericht, in: Michael Beusch/ISIS [Hrsg.], Steuerrecht 2008 - Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, 196). Ein Anspruch auf Abschluss einer solchen Vereinbarung besteht indessen - zumindest nach noch geltendem Recht - nicht (vgl. demgegenüber Art. 68 E-MWSTG gemäss Entwurf A [BBl 2008 7167] sowie die Botschaft zum neuen MWSTG [BBl 2008 6995]).

### **E. 2.3.2**

Selbst ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage ist die Zulässigkeit von Verständigungen in einem gewissen Rahmen anerkannt. Sie können vorab über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts erzielt werden, insbesondere wenn dieser durch eine amtliche Untersuchung nicht oder nur unter unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten geklärt werden kann (BGE 119 Ib 431 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 1994, veröffentlicht in ASA 63 S. 661 E. 5a; Entscheid der SRK vom 3. Februar 1998, veröffentlicht in Steuer Revue 1998 512 E. 2a). So können auch Bewertungsfragen Gegenstand von Verständigungen sein. Letztere können sich allerdings nach - freilich nicht unkritisiert gebliebener - bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht auf eigentliche Rechtsfragen beziehen, da Bestand und Umfang der Steuerschuld ausschliesslich durch das Gesetz festgelegt werden (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, veröffentlicht in Steuerentscheid [StE] 2004 A 21.14 Nr. 15 E. 4.2 [zur direkten Bundessteuer]; zur Kritik vgl. etwa Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, Vorbemerkungen zu §§ 119-131 N 18; vgl. auch Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 320 mit Hinweisen). Umstritten ist bei alledem die Rechtsnatur der (verfahrensrechtlichen) Verständigung, insbesondere die Frage, ob es sich um einen eigentlichen verwaltungsrechtlichen Vertrag handle oder nicht (bejahend Ulrich Cavelti, Gütliche Verständigung vor Instanzen der Verwaltungsrechtspflege, Archiv für Juristische Praxis [AJP] 1995, 175 ff.; Peter Rickli, Die Einigung zwischen Behörden und Privaten im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1987, 103; [verneinend] Blumenstein/Locher, a.a.O., 320; August Mächler, Vertrag und Verwaltungsrechtspflege, Zürich/Basel/Genf 2005, § 11 Rz. 80 f.). Diese Frage braucht vorliegend - wie nachstehend zu zeigen ist - indessen nicht beantwortet zu werden.

### **E. 2.4.1**

Die prozessualen Wirkungen zulässiger Verständigungen waren - soweit ersichtlich - noch nie Gegenstand ausdrücklicher höchstrichterlicher Klärung. Damit wurde insbesondere noch nie festgehalten, eine gültige Verständigung entfalte die gleichen Wirkungen wie ein

rechtskräftiger formeller Entscheid. Dies anerkennen auch diejenigen Lehrmeinungen, welche - wie die ESTV - von einer gleichen Wirkung ausgehen (Hans-Peter Hochreutener, *La procédure de taxation dans le domaine des droits de timbre et de l'impôt anticipé*, in: OREF [éd.]; *Les procédures en droit fiscal*, 2 éd. Bern/Stuttgart/Wien 2005, 519; vgl. auch ders., in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer*, Basel etc. 2005, Rz. 30 zu Art. 42; ders., in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/3, Bundesgesetz über die Stempelabgaben*, Basel etc. 2005, Rz. 30 zu Art. 38; ders., in: Pascal Hinny/Xavier Oberson [Hrsg.], *Kommentar Stempelabgaben*, Zürich/Basel/Genf 2006 Rz. 81 zu Art. 38). Nachfolgend bleibt mithin zu prüfen, wie es sich damit verhält.

#### **E. 2.4.2**

Geht man mit der ESTV davon aus, bei der Abzahlungsvereinbarung vom 29. Oktober/27. November 2002 handle es sich um einen verwaltungsrechtlichen Vertrag, so wäre dieser - unter Vorbehalt einer gesetzlichen Anfechtungsmöglichkeit und einer Aufhebung wegen Willensmängeln oder veränderter Verhältnisse - tatsächlich inhaltlich verbindlich (Mächler, a.a.O., § 11 Rz. 83). Allerdings stünde dies der Erhebung eines Rechtsmittels von vornherein nicht entgegen (Mächler, a.a.O., § 11 Rz. 138); die Frage der Zulässigkeit sowie der Verbindlichkeit des Vereinbarten und die Tragweite des verfassungsrechtlich in Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben ist nämlich eine materielle Frage, und nicht eine solche nach der Zulässigkeit eines Rechtsmittels. Sodann hätte bei Annahme eines verwaltungsrechtlichen Vertrags die ESTV zwecks Beseitigung der auftretenden Leistungsstörungen (zur Erlangung eines Rechtsöffnungstitels) an sich den Klageweg beschreiten müssen (vgl. Art. 35 Bst. a VGG; vgl. auch Stefan Vogel, *Die "clausula rebus sic stantibus" als Mittel zur Anpassung und Aufhebung von verwaltungsrechtlichen Verträgen*, *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht* 2008, 308 f.). Da dieser indessen bis Ende 2006 versperrt war - Art. 116 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (BS 3 351 und seither erfolgte Änderungen) war nicht einschlägig - musste die ESTV zwar einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 41 VStG erlassen. Damit verliess sie indessen den einvernehmlichen "vertraglichen Weg" und kehrte zurück zum hoheitlichen Verfügungshandeln. Daraufhin der heutigen Beschwerdeführerin die Einsprachelegitimation abzusprechen - wie dies die ESTV getan hat - würde gegen Treu und Glauben verstossen und entspräche auch nicht dem bei Verfügungen zu gewährenden Rechtsschutz (vgl. Rickli, a.a.O., 137 f. sowie unten E. 2.4.3); vielmehr ist die Einsprache materiell zu behandeln.

#### **E. 2.4.3**

Geht man dagegen davon aus, die Verständigung entfalte nicht ohne weiteres materiellrechtliche Wirkungen, sondern stelle - wie etwa der Veranlagungsvorschlag bei den direkten Steuern - als Vereinbarung über verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten blosser Grundlage für den Erlass einer Verfügung dar, so bedeutet die Verständigung - nur, aber immerhin - Folgendes: Die Verwaltung entbindet den Rechtsunterworfenen von einer weiteren Mitwirkung bei der Klärung des Sachverhaltes und der Private verzichtet auf den Antrag der Abnahme zusätzlicher Beweise (Mächler, a.a.O., § 11 Rz. 81). Unter diesen Umständen ist eine Anfechtung formell fraglos ohne weiteres zulässig und sind die sich

stellenden Fragen (Zulässigkeit und Verbindlichkeit des Vereinbarten, Treu und Glauben) einmal mehr solche materieller Art (vgl. etwa auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, veröffentlicht in StE A 21.14 Nr. 14 E. 2a/bb; Rickli, a.a.O., 137 f.). Dass dem so ist, zeigt sich auch an der Konzeption von Art. 33b VwVG und dem diesem inhaltlich entsprechenden Art. 50 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (SR 830.1), dessen Abs. 2 ausdrücklich von einer "anfechtbaren" Verfügung" spricht. Bezeichnenderweise und zu Recht ist denn auch in keinem der zum Thema der Verständigung ergangenen Urteile (vgl. oben E. 2.3.2) auch nur ansatzweise angetönt, es sei fraglich, ob auf die Rechtsmittel einzutreten gewesen wäre. Solches würde nämlich auch bedeuten, dass selbst bei einer Verständigung nicht zugänglichen Fragen die gerichtliche Kontrolle von Vornherein ausgeschlossen würde, was nicht zuletzt angesichts der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG) schlechterdings nicht der Fall sein kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004, veröffentlicht in StE 2004 A 21.14 Nr. 15 E. 4.2).

### **E. 2.5**

Damit ist der auf Nichteintreten lautende Einspracheentscheid aufzuheben und die Streitsache ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. Obwohl sich beide Parteien auch zu den nachfolgend erwähnten Fragen (teilweise) geäußert haben, bleibt es dem Bundesverwaltungsgericht angesichts des eingeschränkten Streitgegenstandes (vgl. oben E. 1.3) verwehrt, sich dazu äussern, ob eine Verständigung überhaupt zulässig war, ob diese rechtsgültig zustande gekommen ist, bejahendenfalls welchen Inhalt sie aufweist (Tragweite der "Abzahlungsvereinbarung") und inwieweit sich die Parteien diesen unter dem Aspekt von Art. 9 BV entgegenhalten lassen müssen. Hierüber wird die ESTV im zweiten Rechtsgang zu befinden haben.

### **E. 3**

Damit wird der angefochtene Entscheid gemäss dem Antrag der Beschwerdeführerin zwar aufgehoben. Da aber auf deren eigentliche materiellen Anträge nicht eingetreten werden kann, erweist sich der Verfahrensausgang in der Sache als noch unentschieden. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- zur Hälfte, also im Umfang von insgesamt Fr. 4'000.--, zu tragen. Der ESTV sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Die ESTV hat jedoch der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten, welche in Anwendung von Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 6'000.-- (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) festgesetzt wird.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.