

BVGer A-1898/2009 vom 26. August 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1898_2009

FR: TAF A-1898/2009 du 26 août 2010

IT: TAF A-1898/2009 del 26 agosto 2010

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der Departemente und der ihnen unterstellten oder administrativ zugeordneten Dienststellen der Bundesverwaltung (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

E. 1.2

Grundsätzlich können mit der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht auch Feststellungsbegehren gestellt werden, sofern an der konkreten Feststellung - welche eine Rechtsfrage zu betreffen hat - ein schutzwürdiges Interesse besteht. Zu beachten bleibt aber die Subsidiarität von Feststellungsentscheiden; sie sind nicht zulässig, wenn Leistungs- oder Gestaltungsentscheide möglich sind (BGE 119 V 13; anstatt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 1.3, BVGE 2007/24 E. 1.3).

E. 1.3

Im Rechtsmittelverfahren kommt - wenn auch in sehr abgeschwächter Form (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, N 1.55) - das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinn zu tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art 52 Abs. 1 VwVG; Christoph Auer, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/ St. Gallen 2008 [hiernach: Kommentar VwVG], N 9 und 12 zu Art. 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörden, den für den Entscheid erheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5550/2008 vom 21. Oktober 2009 E. 1.5; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 1.52). Vielmehr geht es in diesem Verfahren darum, den von den Vorinstanzen ermittelten Sachverhalt zu überprüfen und allenfalls zu berichtigen oder zu ergänzen. Weiter ist die Rechtsmittelinstanz nicht gehalten, allen denkbaren Rechtsfehlern von sich aus auf den Grund zu gehen. Für entsprechende Fehler

müssen sich mindestens Anhaltspunkte aus den Parteivorbringen oder den Akten ergeben (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., N 1.55).

E. 2

Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde kann nach dem Gesagten insoweit eingetreten werden, als darin sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids der ESTV vom 4. März 2009 anbegehrt wird. Insoweit hingegen der Beschwerdeführer einen Feststellungsantrag stellt, ist auf die Beschwerde mangels Feststellungsinteresse nicht einzutreten (anstatt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1605/2006 vom 4. März 2010 E. 1.3).

E. 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). In diesem Zusammenhang wird kein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung den Aktionären zugekommen ist. Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann vielmehr auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen zugekommen, aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 115 Ib 274 E. 9b mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2; 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, jeweils mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.3).

E. 3.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt in aller Regel nur für inländische Defraudanten eine endgültige Belastung dar. Weiter belastet sie Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen bietet, andererseits aber auch ein wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 2; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.1).

E. 3.2

Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei

Kapitalerträgen um 35% (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört auch jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211]). Die Gesetzmässigkeit dieser Verordnungsbestimmung hat das Bundesgericht wiederholt bestätigt (BGE 115 Ib 274 E. 9a; BGE 110 Ib 321 E. 3, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.2).

E. 3.3

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts fallen unter den Verordnungsbegriff des nahe stehenden Dritten auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.1; 2A.79/2002 vom 27. Januar 2003 E. 1 mit Hinweisen, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 736). Diese Rechtsprechung wird in der Lehre kritisiert; es mangle an einer genügenden gesetzlichen Grundlage; die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliege, werde mit der Frage, wer Leistungsempfänger sei, vermischt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009; MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel/Genf/München 2005 [hiernach: Kommentar VStG], N 133 zu Art. 4 VStG; vgl. auch THOMAS GEHRIG, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 205 ff.).

E. 3.4

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 Eidgenössischen Steuerrekurskommission [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; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 21 Rz. 13 ff.; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.53 ff. zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.1.3): 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 DUSS/VON AH, a.a.O., N 132 zu Art. 4 VStG; Max IMBODEN, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 181; Anton PESTALOZZI-HENGGELER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1947, 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; Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Basel [Loseblattwerk], letzter Nachtrag, Nr. 155 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VstG).

E. 3.5

Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleichbehandelt wie offene Gewinnausschüttungen (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 13). In der Lehre wird terminologisch zwischen verdeckten Gewinnausschüttungen einerseits und Gewinnvorwegnahmen andererseits unterschieden.

E. 3.5.1

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Gesellschaft dem Anteilshaber oder einer nahe stehenden Person zu Lasten der gegenwärtigen oder einer künftigen Erfolgsrechnung eine Leistung erbringt, welche im Vergleich zu der ihr erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt ist (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15). Die gegenwärtige Erfolgsrechnung wird dann belastet, wenn die Gesellschaft einen zu hohen Aufwand verbucht (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 34). Die zukünftige Erfolgsrechnung wird belastet, wenn ein Aktivum überpreislich erworben und erst in einer späteren Rechnungsperiode auf den Marktwert abgeschrieben wird oder wenn eine Leistung zu Unrecht in vollem Umfang aktiviert wird und deshalb in der Zukunft wertberichtigt oder abgeschrieben werden muss (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 35). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt zum Beispiel vor, wenn eine Gesellschaft einem Gesellschafter auf einem von diesem der Gesellschaft gewährten Darlehen einen übersetzten Zins bezahlt (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983, veröffentlicht in ASA 53 S. 84 E. 2; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.4.1).

E. 3.5.2

Um eine Gewinnvorwegnahme handelt es sich hingegen, wenn die Gesellschaft vom Anteilshaber oder von einer nahe stehenden Person für erbrachte Leistungen weniger Ertrag fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 16). Eine Gewinnvorwegnahme besteht zum Beispiel darin, dass eine AG ihren Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten ein Mietobjekt zu einem unter dem Marktpreis liegenden Preis überlässt (vgl. dazu grundlegend BGE 107 Ib 325 [«Bellatrix»]; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 16

mit weiteren Hinweisen). Diesfalls ist nicht der Aufwand der Gesellschaft zu hoch, sondern ihr Ertrag zu tief (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.4.2).

E. 3.6

Der Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen obliegt - den allgemeinen Regeln über die Beweislast folgend - der steuerpflichtigen Gesellschaft. Nach Art. 39 Abs. 1 VStG hat diese der ESTV über alle Tatsachen, welche für die Steuerpflicht oder die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen; sie muss insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen und diese - zusammen mit Belegen und anderen Urkunden - auf Verlangen beibringen. Zwar ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat aber nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind, damit sich die Steuerbehörden vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht allfällige enge persönliche oder wirtschaftliche Beziehungen zum Empfänger für das Erbringen der Leistung ausschlaggebend waren (BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.4).

E. 3.7

Behauptet die steuerpflichtige Gesellschaft, sie sei lediglich als Treuhänderin oder Inkassomandatar und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden, so verlangt die Praxis, dass sie dies mittels - aus der Zeit der Begründung des Rechtsverhältnisses stammender - klarer Abmachungen zwischen ihr und dem Auftraggeber belegt. Von besonderer Bedeutung ist dies für internationale Rechtsgeschäfte, entziehen sich solche doch weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den Nachweis des betreffenden Rechtsverhältnisses strenge Anforderungen zu stellen sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen und 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 750 E. 2b; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.5).

E. 4.1

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. Diese Personen 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). Dabei gilt selbst eine faktische Liquidation einer Gesellschaft als Auflösung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 3.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

E. 4.2

Zu den Personen, die mit der Liquidation betraut sind, gehören vorab die gesetzlichen oder statutarisch bestellten Organe, welche - mangels eines Generalversammlungsbeschlusses

über die Auflösung - die bloss faktische Liquidation durchführen (BGE 115 Ib 274 E. 14c; zuletzt bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1). Der einzige Verwaltungsrat einer Gesellschaft ist Organ derselben und gilt damit im Falle einer faktischen Liquidation ohne Weiteres als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 3.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1; siehe weiter das Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1).

E. 5.1

Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es genügt, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008). Nach der - nicht unumstrittenen - Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch nicht notwendig, dass ein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft vorliegt (BGE 115 Ib 274 E. 10; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, a.a.O., E. 2b/aa mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2 mit Hinweisen auch auf die Kritik, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 4.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1 und 2.2).

E. 5.2

Als Beginn der faktischen Liquidation ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, a.a.O., E. 2c [«il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société»]). Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses wird auf die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlungen eingereichte Bilanz abgestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2). Es handelt sich dabei nämlich um die letzte Bilanz, die noch nicht durch Liquidationshandlungen verfärbt worden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1).

E. 6.1

Die Haftung des Liquidators ist begrenzt auf das Liquidationsergebnis, das heisst auf das Vermögen, das der Gesellschaft nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt und worüber die Liquidatoren die Herrschaft ausüben. Die Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft ist zwar nicht als

Ertrag steuerbar; der entsprechende Betrag bildet aber Bestandteil des die Haftungssumme begrenzenden Liquidationsergebnisses (PFUND, a.a.O., N 7 zu Art. 15 VStG). Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses sind die Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., veröffentlicht in ASA 47 S. 541 ff. E. 9; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 3.5).

E. 6.2

Ein nach Art. 15 VStG Mithaftender kann grundsätzlich nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, welchen er an Stelle der Gesellschaft bezahlen soll, anfechten. Hatte der Mithaftende aber bereits als Organ des Steuersubjekts Gelegenheit, den Bestand dieser Steuerforderung anzufechten, kann er die inzwischen in Rechtskraft erwachsene Steuerforderung nicht nochmals beurteilen lassen (THOMAS MEISTER, in: Kommentar VStG, N 40 zu Art. 15 VStG mit Hinweisen). Allerdings entfällt die Mithaftung, wenn der ins Recht gefassten Person der Nachweis gelingt, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (Art. 15 Abs. 2 VstG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre sind an den Exkulpationsbeweis jedoch strenge Anforderungen zu stellen (Urteile des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978 i.S. X. GmbH, Y. und Z., in ASA 47 S. 541 E. 11 und vom 19. Dezember 1980 i.S. X., veröffentlicht in ASA 50 S. 435 ff. E. 2b/bb; THOMAS MEISTER, a.a.O., N 26 zu Art. 15 VstG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010).

E. 7

Im vorliegenden Fall ist die solidarische Mithaftung des A._____ für Verrechnungssteuerschulden der X._____ GmbH zu beurteilen. Zu klären ist auf Grund des Gesagten: der Bestand und die Höhe der Verrechnungssteuerschuld der Gesellschaft (Punkt 7.1); die Frage, ob die ins Recht gefasste Person, also A._____, tatsächlich mit der Liquidation betraut war (Punkt 7.2); die Höhe des Liquidationsergebnisses und für diese Zwecke der Zeitpunkt des Beginns der (faktischen) Liquidation (Punkt 7.3 und 7.4); das Vorliegen von Exkulpationsgründen (Punkt 7.5).

E. 7.1

Im vorliegenden Fall erblickt die Vorinstanz eine steuerbare Leistung bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung im Umstand, dass die Gesellschaft während der Jahre 2001 bis 2005 Provisionen an die Y._____ Ltd. bezahlt hat. Wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht, genügt die blosser Nennung des Leistungsempfängers nicht. Die steuerpflichtige Person hat den den Provisionszahlungen zu Grunde liegenden Vertrag beizubringen und die gesamten Umstände darzulegen. Ein solcher Vertrag liegt aber unbestrittenermassen nicht vor. Somit ist weder erkennbar, für welche Leistungen der Y._____ Ltd. die Provisionen überhaupt bezahlt wurden, noch ergründbar, wie sich deren Höhe berechnet. In den Akten ermangelt es auch diesbezüglicher Erklärungen der Gesellschaft. Rechnungsbelege wurden soweit ersichtlich auch keine beigebracht. Die im Schreiben vom 25. Mai 2000 der Y._____ Ltd. an die Gesellschaft gemachten vagen Angaben, wonach die Y._____ Ltd. im Zusammenhang mit dem Warenhandel den «service and tutoring part» übernommen habe, ist zu unbestimmt und bezieht sich auf die Jahre 1997 und 1998, die vorliegend nicht

Streitgegenstand bilden. Der Beschwerdeführer macht seinerseits auch keine Angaben betreffend die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionen, sondern begnügt sich mit dem Vorbringen, das kantonale Steueramt habe die Buchhaltungen der Gesellschaft für richtig befunden. Die Vorinstanz ging deshalb zu Recht davon aus, dass die von der Gesellschaft bezahlten Provisionen an die Y. _____ Ltd. nur mit dem nahen Verhältnis zwischen der Y. _____ Ltd. und der Gesellschaft erklärbar sind und Letztere den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbracht hat. Gemäss der Jahresrechnungen 2001 bis 2005 entrichtete die Gesellschaft folgende Provisionszahlungen an die Y. _____ Ltd.: Fr. 1'040'000.-- (2001) Fr. 1'239'794.50 (2002) Fr. 1'740'000.-- (2003) Fr. 1'438'800.-- (2004) Fr. 1'184'400.-- (2005) Fr. 6'642'994.50 (2001-2005) Diese Beträge werden vom Beschwerdeführer nicht bestritten. Entsprechend beträgt die gesamte geldwerte Leistung, die der Verrechnungssteuer unterliegt, Fr. 6'642'994.50. Die Verrechnungssteuerschuld der Gesellschaft aufgrund der gesamten geldwerten Leistung beträgt somit Fr. 2'325'048.10 (35% von Fr. 6'642'994.50). Aufgrund der Mithaftungsbegrenzung des Beschwerdeführers auf einen viel tieferen Betrag (siehe E. 7.4 hienach), erübrigt es sich, darüber zu entscheiden, ob der Beschwerdeführer auch für die anlässlich der Übertragung der Stammanteile der in liquide Form gebrachten Gesellschaft geschuldete Verrechnungssteuer mithaftet.

E. 7.2

Gemäss Handelsregistereintrag war der Beschwerdeführer seit der Gründung der Gesellschaft bis im Juli 2006 einziger Geschäftsführer und einziger Alleinunterschriftsberechtigter. Zuerst war er mit einem Anteil von Fr. 19'000.-- und ab dem 18. Juni 2005 (Handelsregistereintrag: 29. Juni 2005) am gesamten Stammkapital von Fr. 20'000.-- beteiligt. Letzteres ging am 10. Juli 2006 an B. _____ über. Gleichzeitig schied der Beschwerdeführer als einziger Geschäftsführer und Gesellschafter aus. Weder behauptet der Beschwerdeführer noch geht aus den Akten hervor, dass eine andere bzw. eine weitere Person mit der Liquidation der Gesellschaft betraut gewesen wäre. Sofern - was noch zu prüfen ist - eine faktische Liquidation getätigt wurde, trägt der Beschwerdeführer die alleinige Verantwortung hierfür.

E. 7.3

Erwiesen ist sodann, dass bis zum Handelsregistereintrag vom 19. Dezember 2007 (Datum an dem die Gesellschaft formell in Liquidation versetzt wurde) über die Auflösung der X. _____ GmbH kein förmlicher Beschluss gefasst wurde. Dennoch hat die faktische Liquidation bereits anfangs 2006 begonnen. Gemäss dem Bericht der Z. _____ Treuhand zum Geschäftsjahr 2006 wurden die Aktivitäten anfangs 2006 eingestellt. Im Bericht wurde auch festgehalten, die Gesellschaft sei in Liquidation. Die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Jahre 2004, 2005 und 2006 bestätigen denn auch diese Aussage. Die Bilanzsummen betragen Fr. 821'886.37 (Ende 2004), Fr. 238'388.92 (Ende 2005) bzw. Fr. 56'847.75 (Ende 2006). Bereits per Ende 2005 verfügte die Gesellschaft, ausser über Verrechnungssteuerforderungen, Guthaben gegenüber der Mehrwertsteuerverwaltung und einem Kontokorrent gegenüber dem Geschäftsführer, nur noch über Debitoren im Betrag von Fr. 3'915.85. Im Vergleich dazu betragen die Debitorenbestände per Ende 2004 über Fr. 550'000.--. Weiter verfügte die Gesellschaft per Ende 2005 über kein Warenlager mehr (Warenlager per Ende 2004: Fr. 93'400.--). Nur das Anlagevermögen - bestehend u.a. aus einem Oldtimer - blieb während der Jahre 2004 bis 2006 unverändert bestehen. Ähnliches gilt für die Erfolgsrechnungen: Im Jahre 2006 verbuchte die Gesellschaft nur einen

Betriebsertrag von Fr. 79'614.16, der wesentlich auf eine Zahlung der Y. _____ Ltd. zurückging, währenddem im Vorjahr der Betriebsertrag mehr als Fr. 3,3 Mio. ausmachte (zum Vergleich: mehr als Fr. 5,4 Mio. im Jahre 2004). Auch der Aufwand erfuhr einen entsprechenden Rückgang.

E. 7.4

Es ergibt sich somit, dass die faktische Liquidation der Gesellschaft anfangs 2006 eingesetzt hat. Der Beschwerdeführer bestreitet dies zu Recht nicht. Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses ist deshalb auf die letzte, vor Beginn der faktischen Liquidation erstellte Bilanz, also jene per 1. Januar 2006, abzustellen und das darin ausgewiesene Fremdkapital (Fr. 80'061.--) vom Total der Aktiven (Fr. 225'493.--) zu subtrahieren, was zu einem mutmasslichen Liquidationserlös von Fr. 145'431.-- führt. Die Mithaftung des Beschwerdeführers ist auf diesen Betrag begrenzt. Die Vorinstanz hat jedoch vom Liquidationsergebnis das nicht der Verrechnungssteuer unterliegende Stammkapital von Fr. 20'000.-- abgezogen und die Haftung des Beschwerdeführers auf Fr. 125'431.-- (anstatt auf Fr. 145'431.--) beschränkt. Das steuerfrei rückzahlbare Stammkapital kann jedoch von dem für die Haftung massgebenden Maximalbetrag nicht in Abzug gebracht werden (siehe E. 6.1 hievore).

E. 7.5

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer als faktischer Liquidator der Gesellschaft alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat, ob ihm also der Exkulpationsbeweis gelingt (vgl. E. 6.2 hievore). Der Beschwerdeführer war allein Geschäftsführer und Alleinzeichnungsberechtigter und gilt damit bei Bestehen einer faktischen Liquidation von vornherein als solidarisch haftbar im Sinne von Art. 15 Abs. 1 VStG. Dass der hierfür nachweisbelastete Beschwerdeführer alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung getan hätte, ist weder aus den Akten ersichtlich noch wird es substantiiert geltend gemacht. Der Beschwerdeführer bringt allein vor, es sei kein Schaden entstanden und er habe die Firmenfacturen nach bestem Wissen und Gewissen bezahlt; persönliche Bezüge oder irgendwelche Ungereimtheiten finanzieller Art seien nicht gefunden worden. Dem Beschwerdeführer ist damit der Exkulpationsbeweis nicht gelungen (Art. 15 Abs. 2 VStG). Die ESTV hat den Beschwerdeführer deshalb grundsätzlich zu Recht zur Bezahlung der Verrechnungssteuerforderung (was dessen Mass betrifft, siehe jedoch E. 7.4 hievore) herangezogen.

E. 8

Es bleibt noch über die Beseitigung des Rechtsvorschlages zu urteilen.

E. 8.1

Beruhet eine Forderung auf einem vollstreckbaren gerichtlichen Urteil, so kann der Gläubiger beim Richter die Aufhebung des Rechtsvorschlages (definitive Rechtsöffnung) verlangen (Art. 80 Abs. 1 Bundesgesetz vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs [SchKG; SR 281.1]). Gerichtlichen Urteilen sind u.a. auf Geldzahlung gerichtete Verfügungen und Entscheide von Verwaltungsbehörden des Bundes gleichgestellt (Art. 80 Abs. 2 Ziff. 2 SchKG). Im Bereich der Verrechnungssteuer gelten - nach Eintritt ihrer Rechtskraft - sowohl Erstentscheide als auch Einspracheentscheide der ESTV als definitive Rechtsöffnungstitel. Die ESTV kann deshalb eine direkte Fortsetzung der bereits eingeleiteten Betreibung aufgrund ihres Entscheides verlangen, wenn sie in ihrem Entscheid-Dispositiv eindeutig auf die mit der geltend gemachten Verrechnungssteuer

zusammenhängende Betreuung Bezug genommen und den vom Steuerpflichtigen erhobenen Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben erklärt hat (Hans-Peter Hochreutener/Markus Leibundgut, in: Kommentar VStG, N 29 zu Art. 46 VStG; Maja Bauer-Balmelli/Hans Peter Hochreutener/Markus Küpfer [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 3, Basel [Loseblattwerk], letzter Nachtrag, Nr. 6 zu Art. 45 und 46 VStG Ziff. 1; siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 6.1 und 6.2 mit Hinweisen).

E. 8.2

Im Dispositiv des Entscheides muss auf die genau zu bezeichnende Betreuung Bezug genommen werden und der Rechtsvorschlag vollumfänglich oder für einen bestimmten Betrag beseitigt werden. Eine Beseitigung des Rechtsvorschlages ohne nähere Bezifferung gilt als Aufhebung des Rechtsvorschlages für die gesamte in Betreuung gesetzte Forderung. Weiter sollte im Dispositiv der Rechtsvorschlag beseitigt oder aufgehoben werden und nicht «Rechtsöffnung» erteilt werden (Daniel Staehelin, in Staehelin/Bauer/Staehelin [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Art. 1-87, Basel/Genf/München 1998, N 29 zu Art. 79 SchKG und N 65 zu Art. 84 SchKG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 6.1 mit Hinweisen).

E. 8.3

Die Betreuungskosten, die nicht für sich allein Gegenstand des Rechtsöffnungsverfahrens sein können, werden vom Rechtsvorschlag gegen die Forderung mitumfasst. Die Kosten des Zahlungsbefehls sind auch nicht Gegenstand des Rechtsöffnungsentscheides, da der Schuldner die Betreuungskosten von Gesetzes wegen zu tragen hat. Diese werden aber zu Recht dennoch ins Dispositiv aufgenommen. Wird nur für einen Teilbetrag Rechtsöffnung erteilt, so ist auch nur für einen Teil der Betreuungskosten Rechtsöffnung zu erteilen, wenn der zu viel geforderte Betrag zu einer höheren Gebühr für die Zustellung des Zahlungsbefehls geführt hat (Staehelin, a.a.O., N 67 zu Art. 84 SchKG). Die Betreuungskosten sind von der Haftungsbegrenzung - in der Höhe des Liquidationsergebnisses - nicht betroffen. Diese Kosten sind aufgrund des Betreibungsverfahrens gegen den Liquidator allein und nicht aufgrund des Verfahrens gegen die Gesellschaft geschuldet (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 4.2).

E. 8.4

Da vorliegend die Forderung wie dargelegt zu Recht besteht (siehe E. 7.4 und 7.5 hievor), wäre auch die Beseitigung des Rechtsvorschlages im Umfang des Verrechnungssteuerbetrags zu bestätigen. Dabei gälte es zu berücksichtigen, dass die Betreuung Nr. _____ des Betreibungsamtes O. _____ auf einen viel höheren Betrag lautete als der vom Beschwerdeführer aufgrund der Haftungsbegrenzung (auf das Liquidationsergebnis) geschuldete Betrag. In ihrem Einspracheentscheid vom 4. März 2009 erkannte die ESTV jedoch, dass der Einspracheentscheid «in der Betreuung Nr. _____ als Rechtsöffnungstitel» wirke, sobald er in Rechtskraft erwachsen sei. Ziffer 3 des Dispositivs des Einspracheentscheides vom 4. März 2009 genügt somit den Anforderungen von Lehre und Rechtsprechung (siehe E. 8.2 hievor) nicht. Im Besonderen geht daraus nicht klar hervor, ob und in welchem Umfang der Rechtsvorschlag beseitigt ist. Die Eingabe des

Beschwerdeführers ist deshalb diesbezüglich gutzuheissen.

E. 8.5

Im Einspracheentscheid vom 4. März 2009 erwog die Vorinstanz, die Betriebskosten müssten dem Beschwerdeführer auferlegt werden, wäre seine Haftungsbegrenzung in Höhe des Liquidationsergebnisses nicht bereits erreicht (siehe E. 9 des Einspracheentscheides der ESTV vom 4. März 2009). Die Betriebskosten sind jedoch von der Haftungsbegrenzung des Liquidators nicht betroffen, denn sie sind aufgrund des Betreibungsverfahrens gegen den Beschwerdeführer allein und nicht gegen die Gesellschaft geschuldet (siehe E. 8.3 hievor). Die Betriebskosten müssten deshalb - teilweise - vom Beschwerdeführer getragen werden. Der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. März 2009 ist diesbezüglich bundesrechtswidrig.

E. 9.1

Das Bundesverwaltungsgericht entscheidet in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (Art. 61 Abs. 1 VwVG). Art. 61 Abs. 1 VwVG lässt ausnahmsweise zu, dass die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Die Rückweisung bedingt wesensgemäss die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Der Beschwerdeinstanz wird dabei die Befugnis eingeräumt bzw. die Pflicht auferlegt, verbindliche Weisungen an die Vorinstanz zu erteilen. Die Weisungen sind ins Dispositiv - direkt oder mittels Verweis auf die Erwägungen («im Sinne der Erwägungen») - aufzunehmen, ansonsten sind sie nicht verbindlich (vgl. BGE 120 V 233 E. 1a; Madeleine Camprubi, in: Kommentar VwVG, N 7 und 8 zu Art. 61). Ausser dass Rückweisungen den Ausnahmefall darstellen soll, ist weder dem Gesetz noch den Materialien zu entnehmen, unter welchen Voraussetzungen sie angeordnet werden soll (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, BBl 1965 II 1348 ff., S. 1372). Die Wahl der Entscheidform liegt somit weitgehend im pflichtgemässen Ermessen der Beschwerdeinstanz. Eine Rückweisung an die Vorinstanz rechtfertigt sich, wenn ein solches Vorgehen im Interesse der Partei liegt, weil diese ansonsten eine Instanz verlieren würde (in diesem Sinne: Camprubi, a.a.O., N 10 und 11 zu Art. 61 VwVG).

E. 9.2

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerde dem Gesagten zufolge - soweit darauf eingetreten werden kann (siehe E. 2) - im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 8.4), im Übrigen jedoch abzuweisen. Da der Einspracheentscheid vom 4. März 2009 in mehreren Punkten jedoch Bundesrecht verletzt (siehe E. 7.4 und E. 8.5 hievor), ist es angebracht, die Sache an die Vorinstanz zu neuem Entscheid zurückzuweisen. Diese hat den Liquidationserlös und damit das Haftungssubstrat entsprechend den Erwägungen (siehe E. 7.4) neu festzulegen. Weiter wird sie aufgefordert, im Dispositiv festzuhalten, in welchem Umfang der Rechtsvorschlag als beseitigt gelte (E. 8.2 und 8.4 hievor). Zudem sind die Betriebskosten teilweise dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (E. 8.5). Da der neu zu fällende Entscheid teilweise zu Gunsten, teilweise zuungunsten des Beschwerdeführers ausfallen kann, hat die Vorinstanz dem Beschwerdeführer vorgängig das rechtliche Gehör zu gewähren. Der von einer (wenn auch nur teilweisen) Verschlechterung seiner Rechtslage bedrohte Beschwerdeführer ist dabei darauf hinzuweisen, dass er sein Rechtsmittel zurückziehen kann und die angefochtene Verfügung damit in Rechtskraft erwachsen würde (vgl. BGE 122 V 166 E. 2b mit Hinweisen).

E. 9.3

Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG sind die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen, wobei sie bei nur teilweisem Unterliegen zu ermässigen sind.

Angesichts seines nur sehr geringfügigen Obsiegens rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'500.-- dem Beschwerdeführer vollumfänglich aufzuerlegen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-831/2007 vom 22. April 2010 E. 7.2 mit Hinweisen); diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an den Beschwerdeführer ist aus demselben Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

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