

# **BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-07-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-416\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-416_2017)

FR: TAF A-416/2017 du 2 juillet 2018

IT: TAF A-416/2017 del 2 luglio 2018

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.2**

Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Entscheid der Vorinstanz vom 12. Dezember 2016. Streitgegenstand bildet das ihm zu Grunde liegende Rechtsverhältnis, soweit es im Streit liegt, also die Bewilligung des Meldeverfahrens für die von der Beschwerdeführerin an den Grossmutteraktionär geflossenen verrechnungssteuerpflichtigen geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 31'600.- im Jahr 2010 und Fr. 25'775.- im Jahr 2011.

### **E. 1.3**

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. c und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 2.1**

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) - die unrichtige beziehungsweise unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen (sog. uneingeschränkte Kognition).

### **E. 2.2**

Die Kognition kann sich im Verlaufe des Instanzenzuges wegen des Grundsatzes der Einheit des Verfahrens und aus prozessökonomischen Gründen nur verengen, nicht aber erweitern (Zibung/Hofstetter, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 49 N. 3). Hatte die Vorinstanz ihre

Kognition zu Recht eingeschränkt, so steht auch dem Bundesverwaltungsgericht nur eine beschränkte Kognition zu (vgl. BGE 139 V 407 E. 4.1.2 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-653/2016 vom 7. Juli 2016 E. 2.2 und A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 2.2; vgl. dazu hinten E. 4.3.6).

### **E. 2.3**

Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen. Das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (Urteile des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.2 und A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 1.3 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.4**

Verwaltungsverordnungen (Merkblätter, Richtlinien, Kreisschreiben etc.) sind nur - aber immerhin - Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Sie dienen der Sicherstellung einer einheitlichen, gleichmässigen und sachrichtigen Praxis des Gesetzesvollzugs (BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2005 S. 613 ff.). Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen. Nicht verbindlich sind Verwaltungsverordnungen, welche keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten dürfen, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen (Michael Beusch, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: DBG-Kommentar], Art. 102 N. 16 f.; vgl. André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 2.173 f.). Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt umso mehr, als es nicht Aufgabe der Gerichte ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (vgl. BGE 126 II 275 E. 4c, BGE 123 II 16 E. 7; BVGE 2010/33 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 2.2 und A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 1.5.3).

### **E. 3.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21).

### **E. 3.2**

Die Verrechnungssteuer wird bei inländischen Sachverhalten nicht zum Zweck erhoben, den Bürger mit ihr zu belasten, sondern ist in erster Linie als steuertechnisches Mittel gedacht, um die Erhebung von in der Schweiz auf den verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern (bzw. Gewinn- und

Kapitalsteuern) zu sichern und damit die Steuerhinterziehung zu bekämpfen (sog. Sicherungszweck; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 28 N. 6 f.; Hans Peter Hochreutener, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013 [nachfolgend: VSt 2013], Teil II § 3 N. 11). Demgegenüber hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck für den im Ausland steuerpflichtigen Empfänger der steuerbaren Erträge, soweit dieser nicht abkommensrechtlich geschützt ist, und für den inländischen Leistungsempfänger in all den Fällen, in denen nicht sämtliche Anspruchsvoraussetzungen für die Rückerstattung erfüllt sind. In beiden Fällen verfällt die Verrechnungssteuer definitiv mit deren Erhebung (Urteil des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.2 und 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.4; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.2, Bauer-Balmelli/Reich, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Vorbemerkungen N. 71).

### **E. 3.3**

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend - an der Quelle erhoben. Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafanndrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 9). Leistungsempfänger ist derjenige, welcher den steuerbaren Ertrag vereinnahmt und darüber verfügen darf (sog. Direktbegünstigungstheorie; Reich/ Bauer-Balmelli, Kommentar-VStG, Art. 21 N. 23). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; BVGE 2010/61 E. 2.3; Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.3; Bauer-Balmelli/Reich, VStG-Kommentar, Vorbemerkungen N. 71).

### **E. 3.4**

Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (vgl. Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungen, 2001, S. 46 ff.). Aus dem Zusammenspiel ergeben sich die gewollten Sicherungs- und Besteuerungswirkungen. Die Zweiteilung zeigt sich deutlich in der Systematik des VStG, dessen erster Abschnitt (Art. 4 ff. VStG) die Erhebung regelt und der zweite (Art. 21 ff. VStG) sich mit der Steuerrückerstattung befasst (Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.4).

### **E. 3.5**

Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung (Thomas Jaussi, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 6). Schuldner der Erträge aus Beteiligungsrechten ist derjenige, welcher die Beteiligungsrechte ausgegeben hat, mithin die ausschüttende Gesellschaft (vgl. Jaussi, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 13). Damit besteht im Erhebungsverfahren ein Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Schuldner und dem Staat (Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.6; Jaussi, VStG-Kommentar, Art. 10 N. 1).

#### **E. 3.6.1**

Zu den steuerbaren Erträgen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG (seit dem 1. Januar 2011 in Kraft) darstellt. Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht dabei grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; BGE 143 IV 228; Urteile des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3 und 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.1; Urteil des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.4.1 mit weiterem Hinweis).

### **E. 3.6.2**

Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt dann vor, wenn die Gesellschaft eine Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung, beispielsweise durch Belastung eines überhöhten Aufwandes, ausrichtet (sog. verdeckte Gewinnausschüttung [i.e.S.]). Sodann liegt eine steuerbare geldwerte Leistung 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). Auf die Steuerbarkeit der geldwerten Leistung hat diese Kategorisierung keine Auswirkung (vgl. Duss/Helbing/Duss, VStG-Kommentar, Art. 4 N. 132b; Hochreutener, VSt 2013, Teil II § 3, N. 292 ff.).

### **E. 3.6.3**

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung. Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem "sachgemässen Geschäftsgebaren" entsprechen. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft ihre Beteiligten im Rahmen eines Rechtsgeschäfts gleich behandelt wie sie aussenstehende Dritte behandeln würde ("dealing at arm's length"; Urteil des BGer 2C\_1082/2013 und 2C\_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E. 5.1; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 183 f. mit Hinweisen). Bei Ausgaben, welche eine Gesellschaft (zugunsten eines Beteiligungsinhabers) tätigt, ist zu prüfen, ob diese geschäftsmässig begründet sind. Dies ist der Fall, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsprozess der Gesellschaft stehen. Es wird - mit anderen Worten - objektiv darauf abgestellt, ob eine Ausgabe nach kaufmännischer Anschauung im Interesse des Unternehmensziels getätigt wird und durch die unternehmerische Zweckbestimmung gedeckt ist (Heuberger, a.a.O., S. 184 mit Hinweisen). Demgegenüber sind Aufwendungen, welche (einzig) im Interesse des Beteiligungsinhabers getätigt werden, nicht geschäftsmässig begründet. Sie stellen Privataufwand des Beteiligungsinhabers dar und begünstigen (einzig) diesen. Das Unternehmen selbst erhält im Hinblick auf das Unternehmensziel keinen Gegenwert. Ein solcher Gegenwert wird vorausgesetzt, sonst hätte das Unternehmen die Ausgabe nicht veranlasst (Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, 1998, S. 90 f.; Reich, a.a.O., § 20 N. 22). Aus verrechnungssteuerrechtlicher Sicht ist die "geschäftsmässige Begründetheit" zwar kein Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Fehlt es aber einer Aufwendung zugunsten des Beteiligungsinhabers an der geschäftsmässigen Begründetheit,

erhält das Unternehmen keine dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung des Leistungsempfängers, womit ein (verrechnungssteuerrechtlich relevantes) Missverhältnis vorliegt (Urteil des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 2.7.1).

### **E. 3.7**

Bei Kapitalerträgen - wozu auch geldwerte Leistungen zu zählen sind - entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

### **E. 3.8.1**

Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG).

### **E. 3.8.2**

Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Michael Beusch, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 22). Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind, entweder nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen oder dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen (Art. 16 Abs. 2bis VStG in der seit 15. Februar 2017 geltenden Fassung i.V.m. Art. 70c Abs. 1 VStG).

### **E. 3.8.3**

Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt und beträgt seit 1. Januar 1997 5 % (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern; SR 642.212).

### **E. 4.1**

Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG). Es ist der ESTV verwehrt, andere Arten der Erfüllung anzuordnen oder zuzulassen (Hess/Scherrer, VStG-Kommentar, Art. 11 N. 1). Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 VStG; Beusch, a.a.O., S. 180).

### **E. 4.2**

Die Fälle, in welchen an Stelle der Entrichtung eine Meldung möglich ist, müssen in der Verordnung ausdrücklich vorgesehen sein (vgl. Art. 20 Abs. 2 VStG in der seit 15. Februar 2017 geltenden Fassung i.V.m. Art. 70c Abs. 1 VStG; Parlamentarische Initiative, Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 13. April 2015, BBl 2015 5331, S. 5354; vgl. dazu auch Stellungnahme des Bundesrates vom 5. Juni 2015,

BBl 2015 5365). So kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV einer Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist. Obschon Art. 24 VStV eine Kann-Formulierung enthält, besteht ein Anspruch auf Bewilligung des Gesuches, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Baumgartner/Bossart Meier; VStG-Kommentar, Art. 20 N. 19).

#### **E. 4.3.1**

Mit den Vorjahren sind jene Kalenderjahre gemeint, welche vor dem Jahr liegen, in welchem das Kontrollverfahren beendet worden ist. Wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in einem der so umschriebenen Vorjahre fällig geworden ist, könnten die Leistungsempfänger sofort einen Rückerstattungsantrag stellen. Die ESTV würde dann von der Gesellschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. In dieser Konstellation, und wenn zudem die weiteren Voraussetzungen von Art. 24 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 VStV erfüllt sind, rechtfertigen sich die mit der Erhebung der Verrechnungssteuer verbundenen Umtriebe nicht (Urteile des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 3.2.1 und A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 3.2.1; Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, ASA 54 S. 336 ff.; René Matteotti, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 S. 499 f.).

#### **E. 4.3.2**

Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV setzt voraus, dass die Steuer betreffend die Leistungen aus den Vorjahren "anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht" wurde. Die fraglichen Leistungen aus den Vorjahren müssen nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt werden (Urteile des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 3.2.2, A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.2 und A-1486/2006 vom 11. Juni 2007 E. 6.2). Nach der Lehre betrifft dies eine Kontrolle, welche durch die ESTV erfolgt ist (Baumgartner/Bossart Meier, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 24). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist darüber hinaus für die Anwendung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen die Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistung nicht bewusst war. Die nachträgliche Qualifizierung einer Leistung als verrechnungssteuerpflichtig, welche im Rahmen eines Kontrollverfahrens erfolgt, müsse sowohl aus Sicht der kontrollierenden ESTV als auch jener der leistenden Gesellschaft neu sein. Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist dadurch praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Urteile des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 3.2.2, A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.3.2.3, A-498/2007 vom 15. März 2010 E. 3.2.1, A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.2 und A-1486/2006 vom 11. Juli 2007 E. 6.2; kritisch Baumgartner/Bossart Meier, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 24 f. und Matteotti, a.a.O., S. 501 f.).

#### **E. 4.3.3**

Das Meldeverfahren ist in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass die Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben und deren Zahl 20 nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV). Es ist demnach zu prüfen, ob die Rückerstattungsberechtigung nach den allgemeinen Vorschriften von Art. 21 ff. VStG gegeben ist (BGE 115 Ib 274 E. 20; vgl. auch Baumgartner/Bossart Meier,

VStG-Kommentar, Art. 20 N. 60 ff. mit Hinweisen). Nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Art. 22-28 VStG (steuerliche Zugehörigkeit oder besondere Berechtigung, Deklarations- resp. Verbuchungspflicht) Berechtigter (bei rechtzeitiger Geltendmachung) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.1 und 4.2 mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 4.3.4**

Keinen Rückerstattungsanspruch hat insbesondere, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift nicht deklariert (Deklarationspflicht; Art. 23 VStG). In diesem Fall wird die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer und der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis gilt, wird durchgesetzt (Bernhard Zwahlen, VStG-Kommentar, Art. 23 N. 1). Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtsprechung zu Art. 23 VStG die Auffassung der kantonalen und eidgenössischen Behörden bestätigt, wonach derjenige Pflichtige den Rückerstattungsanspruch verwirkt, der die massgeblichen Einkünfte und Vermögen nicht in der nächsten Steuererklärung deklariert oder die Selbstdeklaration nicht wenigstens so frühzeitig mit korrekten Angaben ergänzt, dass sie noch vor der Rechtskraft der Veranlagung berücksichtigt werden können (BGE 113 Ib 128 E. 2b; Urteile des BGer 2C\_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 2.2, 2C\_438/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.4 und 2C\_601/2008 vom 25. November 2008 E. 3 mit weiteren Hinweisen). Eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs tritt stets dann ein, wenn der Pflichtige die massgeblichen Vermögensbestandteile und daraus fliessenden Erträge nicht spätestens vor dem Eintreten der Rechtskraft der Veranlagung angibt. Erfolgt die Angabe erst nach diesem Zeitpunkt, so wird dies in allen Fällen als nicht ordnungsgemässe Deklaration betrachtet, was zur Verweigerung der Rückerstattung führt, und zwar unabhängig davon, ob ein Nach- und Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Ausgeschlossen bleibt die Rückerstattung auch dann, wenn die steuerbaren Einkünfte und das Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, offensichtlich nicht in Hinterziehungs- oder gar in Betrugsabsicht nicht (richtig und rechtzeitig) deklariert wurden (BGE 113 Ib 128 E. 2a; Urteile des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 3.2.3 und A-4286/2007 vom 8. April 2010 E. 2.3.1; zum Ganzen auch Zwahlen, VStG-Kommentar, Art. 23 N. 3). Die ESTV hat im Kreisschreiben Nr. 40 vom 11. März 2014 betreffend die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer ihre Rückerstattungspraxis präzisiert und ihre Kreisschreiben Nr. 8 und 14 aufgehoben. Hierbei hat sie unter anderem ausgeführt, dass keine ordnungsgemässe Deklaration vorliegt, wenn die Deklaration der mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte aufgrund einer Intervention der Steuerbehörde im Zusammenhang mit diesen Einkünften erfolgt. Rein rechnerische Korrekturen von bereits deklarierten Erträgen durch die Steuerbehörde (Schreibfehler, Deklaration von Nettoerträgen, Anpassung von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaber, Bewertungsdifferenzen etc.) führten noch nicht zu einer Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs auf den aufgerechneten Teilbetrag.

#### **E. 4.3.5**

In den Fällen von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV, wo gerade eine Aufdeckung in späteren Jahren zur Diskussion steht, ist auf die Regelung von Art. 32 VStG hinzuweisen, wonach

dem Leistungsempfänger eine Nachfrist von 60 Tagen ab Entrichtung der Steuer gewährt wird, wenn die Frist von Art. 31 Abs. 1 VStG bereits abgelaufen ist und die Nachbelastung beziehungsweise nachträgliche Überwälzung auf eine Kontrolle der ESTV zurückzuführen ist (Baumgartner/Bossart Meier, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 67).

#### **E. 4.3.6**

Da natürliche Personen ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde des Kantons, in welchem sie wohnen, zu stellen haben (Art. 30 Abs. 1 VStG), dieser kantonalen Behörde somit der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch zusteht (Art. 52 Abs. 2 VStG), kann die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob der Rückerstattungsanspruch der Leistungsempfänger allenfalls verwirkt sein könnte, schon aus diesem Grund nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das kantonale Rückerstattungsverfahren erfolgen. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so ist die Bewilligung des Meldeverfahrens ausgeschlossen (Urteile des BGer 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.5.3, 2C\_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1; Baumgartner/Bossart Meier, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 61 ff.).

#### **E. 4.3.7**

Weiter setzt das Meldeverfahren voraus, dass eine Meldung auch tatsächlich erfolgt ist. Das Gesuch ist schriftlich zu stellen (Art. 25 Abs. 1 VStV). Dabei ist keine besondere Begründung anzuführen. Die Meldung ersetzt nur die Entrichtung der Steuer, nicht aber die Deklaration der steuerpflichtigen Leistung (Baumgartner/Bossart Meier, VStG-Kommentar, Art. 20 N. 84; W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 20 N. 14.1 ff.).

#### **E. 4.4**

Eine Meldung gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist grundsätzlich innerhalb von 30 Tagen nach der Bewilligung einzureichen (Art. 26 Abs. 2 VStV).

#### **E. 5**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin, wie beantragt, die Verrechnungssteuerpflicht (E. 1.2) anstatt durch Entrichtung der Steuer durch Meldung erfüllen kann. In Frage steht einzig eine Meldung gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV (E. 4.2).

#### **E. 5.1**

Voraussetzung für dieses Meldeverfahren ist unter anderem, dass der Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung hat. Dafür muss er die Leistungen gemäss Art. 23 VStG gesetzeskonform der Einkommenssteuerbehörde deklariert haben (vgl. E. 4.3.4).

#### **E. 5.2.1**

Die Beschwerdeführerin führt in ihrer Beschwerde vom 19. Januar 2017 im Wesentlichen aus, der Grossmutteraktionär habe die geldwerten Leistungen in den Jahren 2010 und 2011 ordnungsgemäss im Sinne von Art. 23 VStG deklariert. Das einschlägige Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014 betreffend die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer halte in Ziff. 3.2 unter anderem fest, dass rein rechnerische Korrekturen von bereits deklarierten Erträgen durch die Steuerbehörde (Schreibfehler, Deklaration von Nettoerträgen, Anpassungen von geschäftsmässig nicht begründeten privaten Unkostenanteilen der Beteiligungsinhaber,

Bewertungsdifferenzen etc.) noch nicht zur Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs führen würden. Der Grossmutteraktionär habe in seinen Steuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 jeweils einen Privatanteil von Fr. 10'000.- deklariert. Es liege eine rein rechnerische Korrektur vor, wenn diese deklarierten Privatanteile nun auf die vom kantonalen Steueramt (...) festgestellten geldwerten Leistungen (für die Jahre 2010 Fr. 41'800.- und 2011 Fr. 35'775.-) erhöht werden müssen.

### **E. 5.2.2**

Die Vorinstanz erwidert in ihrer Vernehmlassung, ein Rückerstattungsanspruch des Grossmutteraktionärs nach Art. 23 VStG würde nur dann bestehen, wenn dieser die geldwerten Leistungen, welche er von der Beschwerdeführerin erhalten habe, periodengerecht in seiner privaten Steuererklärung deklariert hätte. Es liesse sich jedoch nicht eruieren, inwiefern die vom Grossmutteraktionär in seinen Steuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 "pauschal deklarierten Privatanteile" von jeweils Fr. 10'000.- tatsächlich den vom kantonalen Steueramt (...) festgestellten geldwerten Leistungen entsprochen haben sollten. Erst recht nicht ordnungsgemäss deklariert seien diejenigen geldwerten Leistungen, welche sich im Rahmen einer rein rechnerischen Korrektur aus diesen Fr. 10'000.- herleiten lassen sollten. Mangels ordnungsgemässer Deklaration nach Art. 23 VStG habe der Grossmutteraktionär somit seinen Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, welche auf den durch die Beschwerdeführerin geleisteten geldwerten Leistungen angefallen sei, verwirkt. In der Konsequenz dürfe der Beschwerdeführerin für die Erfüllung ihrer Verrechnungssteuerpflicht das Meldeverfahren nicht gewährt werden.

### **E. 5.3**

Wie die Vorinstanz entscheidet auch das Bundesverwaltungsgericht nicht über den Rückerstattungsanspruch natürlicher Personen. Es prüft lediglich vorfrageweise und nur summarisch, ob Zweifel an der Rückerstattungsberechtigung des Leistungsempfängers bestehen (vgl. E. 4.3.6). Insoweit geht auch der Einwand der Beschwerdeführerin an der Sache vorbei, wonach die Vorinstanz den Rückerstattungsanspruch endgültig geprüft habe und dies ebenfalls für das Bundesverwaltungsgericht gelten müsse.

#### **E. 5.3.1**

Der Grossmutteraktionär hat in seinen Steuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 jeweils Fr. 10'000.- unter "2.25 Weitere, nicht anderweitig deklarierte Einkünfte im Jahr [2010/2011]" unter "Steuerbare Einkünfte (Art: Privatanteil Spesen, analog Vorjahr)" deklariert (Beilage 3 zur Beschwerde). Entsprechendes hat auch die Beschwerdeführerin in ihrer Steuererklärung deklariert, wie sich aus den von ihr vor Bundesverwaltungsgericht eingereichten Auszügen aus ihren Steuererklärungen 2010 und 2011 ergibt (Beilage 4 zur Beschwerde). Damit ist davon auszugehen, dass die vom Grossmutteraktionär deklarierten Spesen die Beschwerdeführerin betreffen. Es ist indessen ausgesprochen unwahrscheinlich, dass diese deklarierten Privatanteile von jeweils Fr. 10'000.- den gesamten vom kantonalen Steueramt (...) in den Jahren 2010 (Fr. 41'600.-) und 2011 (Fr. 35'775.-) festgestellten geldwerten Leistungen (Vernehmlassungsbeilage 9 Anlage 1) entsprechen. Dies auch deshalb, weil der Grossmutteraktionär für jedes Jahr (s. insb. Formulierung "analog Vorjahr" in Beilage 3 zur Beschwerde) Privatanteile in gleicher Höhe (Fr. 10'000.-) deklariert hat, wohingegen bei der Beschwerdeführerin in den Jahren 2008 bis und mit 2011 geldwerte Leistungen in unterschiedlicher Höhe und von verschiedener Art festgestellt

wurden. Zum Beispiel wurde die geldwerte Leistung "E. \_\_\_\_\_ Spital Gesundheitscheck" von Fr. 7'000.- nur im Jahr 2011 festgestellt; in den Jahren 2008 bis und mit 2010 wurden weder in der Umschreibung ähnliche noch in der Höhe gleiche geldwerte Leistungen festgestellt. Mit anderen Worten entsprechen die immer gleich deklarierten Privatanteile nicht jeweils unterschiedlich festgestellten und umschriebenen geldwerten Leistungen. Dies gilt selbst für die vom kantonalen Steueramt (...) in jedem der Jahre 2008 bis und mit 2011 jeweils gleich umschriebenen und in gleicher Höhe festgestellten geldwerten Leistungen "Limousinenservice" (Fr. 8'000.-) und "Clubmitgliedschaften" (Fr. 5'000.-). Diese Positionen waren zwar in allen geprüften Jahren gleich hoch. Gleichwohl ist es zweifelhaft, ob diese beiden Positionen dem deklarierten Privatanteil entsprechen, fallen sie doch gemeinhin nicht unter den üblichen Spesenbegriff. In den Jahren 2008 und 2009 wurden sodann unter anderen neben dem "Limousinenservice" auch "Privatanteil Fahrzeuge" (Fr. 22'300.-) als geldwerte Leistungen festgestellt. Weiter wurden in den Jahren 2010 "fehlende Unterhaltskosten auf Forderungen, die pro 2010 auf F. \_\_\_\_\_ übertragen [...] [wurden]" und 2011 "Symbol Automobile SA" erfasst. Dies lässt darauf schliessen, dass hinsichtlich der "Fahrkosten" die Grundlagen für die Bemessung des entsprechenden Anteils eine wesentliche Änderung erfahren haben, welche bei der Bemessung des deklarierten Privatanteils unberücksichtigt blieb. Damit ist eine rein rechnerische Korrektur zu verneinen. Insofern erübrigt es sich schon aus diesem Grund, auf das Kreisschreiben Nr. 40 der ESTV vom 11. März 2014 betreffend die Verwirkung des Anspruchs von natürlichen Personen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer einzugehen.

#### **E. 5.3.2**

Auch die übrigen Rügen der Beschwerdeführerin vermögen eine gesetzeskonforme Deklaration der geldwerten Leistungen nicht rechtsgenügend darzulegen. Wie auch die Vorinstanz korrekterweise ausführt, existiert insbesondere kein "zweckmässiger Veranlagungsrhythmus", wonach zuerst die dem Grossmutteraktionär gehörende Gesellschaft im Kanton (Ort) und erst nachfolgend er selber im Kanton (Ort) hätte veranlagt werden sollen.

#### **E. 5.3.3**

Nur der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch der sich im Gesetzgebungsprozess befindliche und neu zu schaffende Art. 23 Abs. 2 VStG (BBl 2018 2350) an diesem Befund nichts zu ändern vermöchte.

#### **E. 5.4**

Die durch das Bundesverwaltungsgericht vorzunehmende vorfrageweise summarische, für die zuständigen kantonalen Behörden nicht verbindliche Prüfung (vgl. E. 4.3.6) ergibt somit, dass eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs des Empfängers der betreffenden geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin nicht ausgeschlossen werden kann. Unter diesen Umständen ist das Meldeverfahren nicht zu bewilligen (E. 4.2).

#### **E. 5.5**

Die Beschwerdeführerin schuldet auf den geldwerten Leistungen für das Jahr 2010 von Fr. 31'600.- Verrechnungssteuer von Fr. 11'060.- (35 % von Fr. 31'600.-) mit Fälligkeit per 31. Dezember 2010, für das Jahr 2011 von Fr. 25'775.- die Verrechnungssteuer von Fr. 9'021.25 (35 % von Fr. 25'775.-) mit Fälligkeit per 31. Dezember 2011. Diese Beträge sind unverzüglich zu entrichten (vgl. E. 3.7 und 3.8.1). Da die geschuldeten Verrechnungssteuern bis zum Datum des vorliegenden Entscheides immer noch ausstehend

sind, schuldet die Beschwerdeführerin der Vorinstanz zusätzlich Verzugszinsen von 5 % sowohl auf den Betrag Fr. 11'060.- ab dem 30. Januar 2011 als auch auf dem Betrag von Fr. 9'021.25 ab dem 30. Januar 2012, jeweils bis zum Tag der Steuerentrichtung (E. 3.8.2 und 3.8.3).

#### **E. 6**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 3'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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