

# **BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-08-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4682\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4682_2018)

FR: TAF A-4682/2018 du 16 août 2019

IT: TAF A-4682/2018 del 16 agosto 2019

## **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 grundsätzlich 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**

Die Beschwerde wurde im Übrigen frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 i.V.m. Art. 22a Abs. 1 Bst. b und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Damit ist vorbehältlich dem nachfolgend in E. 2.3 und 2.4 Gesagten auf die Beschwerde 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**

Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (vgl. André MOSER/Michael BEUSCH/Lorenz KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur

teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVerGE 2007/41 E. 2; [statt vieler] Urteile des BVerGE A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 2.2, A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 2.3).

### **E. 2.3**

Das Rechtsverhältnis, das durch die angefochtene Verfügung als Anfechtungsobjekt geregelt wird, bildet den zulässigen Rahmen für die Parteianträge, welche den Streitgegenstand umschreiben. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen. Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens kann sich der Streitgegenstand sodann verengen oder um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, grundsätzlich jedoch nicht erweitern oder inhaltlich verändern (Urteil des BVerGE 4A\_489/2018 vom 3. Januar 2019 E. 4.4 [auszugsweise publiziert in BGE 145 III 85]). Fragen, welche die Vorinstanz nicht beurteilt hat und die sie nicht beurteilen musste, hat das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz mangels funktioneller Zuständigkeit nicht zu entscheiden (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; Urteil des BVerGE B-5002/2013 vom 28. Juni 2017 E. 2.2.1). Geht die mit einem Rechtsbegehren aufgestellte Rechtsfolgebehauptung über den Streitgegenstand hinaus, so ist darauf nicht einzutreten (Urteile des BVerGE A-3402/2018 vom 15. Februar 2019 E. 1.3.2, A-8067/2015 vom 8. Juni 2017 E. 1.4.1).

### **E. 2.4**

Die Beschwerdeführerin stellt erstmals im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht ein Erlassbegehren (Rechtsbegehren Ziff. 5) und beantragt sinngemäss die Wiederherstellung der Frist für die Rückforderung der Verrechnungssteuer durch den Hauptaktionär (Rechtsbegehren Ziff. 7). Diese beiden Begehren betreffen Rechtsverhältnisse bzw. Fragen, die nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung waren und auch nicht hätten sein müssen: Sie gehen daher über den Anfechtungsgegenstand hinaus. Infolgedessen ist darauf nicht einzutreten. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass das Verrechnungssteuergesetz vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) - vorbehaltlich des hier nicht anwendbaren Art. 18 VStG - anders als bspw. das Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20) keine allgemeine Norm enthält, die den Erlass von Verrechnungssteuern vorsehen würde.

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall sind Dividenden für die Geschäftsjahre 2009 bis 2011 im Streit, die in den Jahren 2010 bis 2012 fällig gestellt worden sind. Es findet somit in materieller Hinsicht grundsätzlich das in diesem Zeitraum gültig gewesene Recht Anwendung. In formeller Hinsicht findet das neue Recht sofort Anwendung. Dies gilt jedoch nur insoweit, als keine eigenen übergangsrechtlichen Bestimmungen statuiert worden sind. Gesetzesänderungen werden nachfolgend vermerkt, soweit sie von Relevanz sind.

### **E. 3.2**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV) und Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genusscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

### **E. 3.3**

Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist sodann bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (vgl. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die sog. Überwälzungspflicht ist ein wesentliches Element des Verrechnungssteuerrechts, ohne das der Zweck der Steuer nicht erreicht werden kann. Der Leistungsempfänger soll dadurch veranlasst werden, die steuerbare Leistung und den ihr allenfalls zugrundeliegenden Vermögenswert korrekt zu deklarieren bzw. in den Büchern auszuweisen. Der Gesetzgeber verschafft der Überwälzungspflicht Nachdruck, indem er Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, als nichtig (Art. 14 Abs. 1 VStG) und die Unterlassung der Überwälzung als strafbar erklärt (Art. 63 VStG; Urteil des BGER 2C\_188/2010 und 2C\_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 4.2; Urteil des BVGer A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.12.1; Reich/Bauer-Balmelli, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend VStG-Kommentar], VStG-Kommentar, Art.14 N. 2). Der Pflicht zur Überwälzung wird in der Praxis auch dadurch nachgekommen, dass die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird. Dies bedeutet für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer, dass die Leistung auf die Bruttoleistung hochgerechnet wird (sog. Aufrechnung ins Hundert; vgl. Reich/Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar Art. 14 N. 19).

### **E. 3.4**

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer selbst wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Steuer beträgt 35 Prozent der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

#### **E. 3.5.1**

Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG).

#### **E. 3.5.2**

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, in der seit 1. Januar 2019 geltenden Fassung [AS 2019 433, BBl 2018 2325] i.V.m. Art. 70c VStG in Kraft seit 15. Februar 2017, [AS 2017 497, BBl 2015 5331 5365]; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend Untergang], S. 180).

#### **E. 3.5.3**

Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV kann 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. 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 der ESTV 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; Ivo P. Baumgartner/Sonja 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 (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.6.1**

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 Beusch, Untergang, 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, sei es nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen, sei es nach Art. 20a VStG und seinen Ausführungsbestimmungen oder dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen (vgl. Art. 16 Abs. 2bis Bst. a, abis und b VStG, in der seit 1. Januar 2019 geltenden Fassung, [AS 2019 433; BBl 2018 2325] i.V.m. Art. 70c VStG, in Kraft seit 15. Februar 2017, [AS 2017 497; BBl 2015 5331 5365]).

### **E. 3.6.2**

Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanz-departement 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. 3.7**

Die Steuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie nach Art. 12 VStG entstanden ist (Art. 17 Abs. 1 VStG). Die Verjährung wird unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (Art. 17 Abs. 3 VStG).

### **E. 3.8**

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Der Steuerpflichtige hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder unaufgefordert die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (vgl. Art. 38 VStG in der seit 1. Januar 2019 geltenden Fassung, [AS 2019 433, BBl 2018 2325]).

#### **E. 4**

Im vorliegenden Fall sind die Verrechnungssteuerfolgen für die Dividenden der Geschäftsjahre 2009, 2010 und 2011 der Beschwerdeführerin zu beurteilen. Zu den Ausschüttungen ergibt sich was folgt: Laut Schreiben der Beschwerdeführerin vom 30. April 2013 (recte wohl 30. April 2015; eingegangen bei der ESTV am 5. Mai 2015) hat sie ihre Jahresrechnungen 2009 bis 2013 diesem Schreiben beigelegt. Dem Schreiben der ESTV vom 3. Juli 2015 ist zu entnehmen, dass sie die Jahresrechnungen 2008 bis 2013 erhalten hat. Der aktenkundigen Jahresrechnung der Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2009 (inkl. Vorjahr, ab dem Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft) ist zu entnehmen, dass an der Generalversammlung vom 6. August 2010 für das Geschäftsjahr 2009 eine Dividende von Fr. 40'000.- (mit Fälligkeit am 1. September 2010) gesprochen wurde. Aus der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2010, genehmigt an der Generalversammlung vom 21. Dezember 2011, ergibt sich weiter, dass für das Geschäftsjahr 2010 eine Dividende von Fr. 20'000.- (mit Fälligkeit am 28. Dezember 2011) gesprochen wurde. Die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2011, genehmigt an der Generalversammlung vom 23. November 2012, weist eine Dividende von Fr. 40'000.- (mit Fälligkeit am 6. Dezember 2012) aus. Die Beschwerdeführerin hat sodann mit Schreiben vom 16. Juli 2015 offengelegt, dass sie die Dividenden teils brutto und teils netto ausbezahlt hat (vgl. Sachverhalt D). Den mit der Beschwerde vom 15. August 2018 eingereichten Bankauszügen lässt sich sodann entnehmen, dass folgende Dividendenbetreffnisse ausbezahlt worden sind: Datum ausbezahlt Betrag 04.10.2010 12'740 [pro 2009] 04.10.2010 130 [pro 2009] 04.10.2010 130 [pro 2009] 15.02.2011 12'740 pro 2009 15.02.2011 130 pro 2009 15.02.2011 130 pro 2009 21.12.2011 19'600 pro 2010 21.12.2011 130 pro 2010 21.12.2011 130 pro 2010 23.11.2012 5'000 [pro 2011] 17.12.2012 19'200 pro 2011 17.12.2012 260 pro 2011 17.12.2012 260 pro 2011 Nachdem das Dividendenbetreffnis für das Geschäftsjahr 2009 bzw. die im Kalenderjahr 2010 fällig gewordenen Verrechnungssteuern weder Gegenstand der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) (Zahlungsbefehl vom 12. Januar 2017) noch des Entscheids Nr. (...) vom 7. März 2017 und der in diesem erteilten Rechtsöffnung gewesen waren, stellt die erstmalige Erfassung dieses Betreffnisses im Einspracheentscheid eine Ausdehnung des Verfahrens dar. Die Vorinstanz ist zwar für die Erhebung der Verrechnungssteuer grundsätzlich zuständig, indes führt ihr Vorgehen im vorliegenden Fall zu einer Vermischung von zwei Verfahrensarten und zu einer unzulässigen Verkürzung des Instanzenzugs, zumal im Bereich der Verrechnungssteuern eine Sprungbeschwerde gesetzlich nicht vorgesehen ist. Eine Situation, in welcher der gesetzlich vorgesehene Instanzenfolge ausnahmsweise aus prozessökonomischen Gründen nicht durchlaufen werden müsste und eine Ausweitung des Streitgegenstandes zugelassen werden könnte (vgl. Urteile des BVGer A-2740/2018 vom 15. April 2019 E. 1.3.1), ist nicht ersichtlich. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 ist daher mit Bezug auf die Verrechnungssteuer für die Dividende 2009 und die entsprechende Rechtsöffnung aufzuheben. Insoweit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, wenn auch aus anderen Gründen. Der Vollständigkeitshalber bleibt anzumerken, dass es der Vorinstanz unbenommen bleibt - im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben - auch ohne vorgängige Betreuung eine erstinstanzliche Verfügung über die Erhebung der Verrechnungssteuer für das Dividendenbetreffnis 2009 zu erlassen.

#### **E. 4.1**

Bezüglich der Dividende 2010 gilt Folgendes: Die Dividende für das Geschäftsjahr 2010 wurde gegenüber den Minderheitsaktionären netto ausgerichtet. Diesbezüglich erfolgte im Einspracheentscheid denn auch keine Aufrechnung ins Hundert. Die Beschwerdeführerin schuldet daher der ESTV die einbehaltene Verrechnungssteuer von Fr. 140.-. Dieses Betreffnis wurde von der Beschwerdeführerin mit Valuta vom 4. November 2016 bezahlt. Die Dividende an den Mehrheitsaktionär wurde demgegenüber brutto ausgerichtet. Die ESTV fordert nunmehr die darauf entfallende Verrechnungssteuer nach und nimmt hierbei eine sog. Aufrechnung ins Hundert vor.

#### **E. 4.1.1**

Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung ins Hundert im Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 mit Hinweis auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 9. März 2018. Ein Schreiben mit diesem Datum ist jedoch nicht aktenkundig. Soweit die Vorinstanz auf das Schreiben der Beschwerdeführerin vom 9. März 2016 Bezug nehmen wollte, und es sich beim erwähnten Datum um einen Tippfehler handelte, so hält die Beschwerdeführerin darin fest, "die Überwälzung auf Herr (...) ist nicht möglich, denn die Rückzahlung der ihm zustehenden Beträge ist höchst zweifelhaft. 2011 wurde mit dem Kanton (...) schon definitiv abgeschlossen und dürfte inzwischen sogar verjährt sein". Weiter schreibt die Beschwerdeführerin: "Wenn überhaupt, würden wir die Vorsteuer erst an die ESTV bezahlen, wenn der Saldo des Betrages vom kantonalen Steueramt vergütet wird, denn wir können uns einen (temporären) Liquiditätsabfluss um solche grosse Beträge nicht mehr leisten." Im Schreiben vom 18. Mai 2018 führt die Beschwerdeführerin sodann aus, dass der Hauptaktionär den Dividendenertrag korrekt versteuert habe und sie nichts von einer Aufrechnung ins Hundert halte. "Heute" stelle sich heraus, dass in der Aufrechnung auch noch Fehler aufgetreten seien. Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, sie vertraue auf das Urteil einer objektiven Gerichtsinstanz. Aber sie hoffe auch darauf, dass die ESTV ihre Entscheidungskompetenz in konstruktiver Weise einsetze. Die Vorinstanz schliesst aus diesen Ausführungen, dass die Beschwerdeführerin nicht gewillt sei, die Verrechnungssteuer zu überwälzen.

#### **E. 4.1.2**

Die Beschwerdeführerin lässt hierzu in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen ausführen, dass sie sich nie explizit geweigert habe, Verrechnungssteuern auf den Leistungsempfänger zu überwälzen, jedoch immer den Standpunkt vertreten habe, dass wegen der unmöglichen Konsequenzen darüber besser ein Gericht urteilen solle.

#### **E. 4.1.3**

Die Vorinstanz hält in der Vernehmlassung vom 13. November 2018 zusammengefasst dafür, die Beschwerdeführerin habe die Dividende 2010 brutto ausgerichtet und sich mehrfach geweigert, die Verrechnungssteuer auf den Hauptaktionär zu überwälzen, weshalb an der Aufrechnung ins Hundert festzuhalten sei.

#### **E. 4.1.4**

Das Bundesverwaltungsgericht teilt den Standpunkt der Vorinstanz nicht. Wohl hat sich die Beschwerdeführerin geweigert, die Verrechnungssteuer zu entrichten, doch muss diese Weigerung im Kontext des vorliegenden Verfahrens dahingehend verstanden werden, dass sie die Entrichtung der Verrechnungssteuer an sich unter den gegebenen Umständen als unbillig betrachtet und eine gerichtliche Klärung erwartet. Nichts lässt darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin im Falle eines rechtskräftigen Urteils, das sie zur Zahlung der

Verrechnungssteuer und Überwälzung derselben verpflichtet, sich dem Urteilsspruch widersetzen würde. Der Hauptaktionär ist denn auch weiterhin als Organ der Beschwerdeführerin im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen und auch in der Schweiz wohnhaft, so dass davon auszugehen ist, dass er der Beschwerdeführerin die von ihr bezahlte Verrechnungssteuer ersetzen werde, allenfalls unter Verrechnung mit seinen allfälligen Ansprüchen gegen die Gesellschaft. Diesfalls erscheint eine Aufrechnung ins Hundert nicht sachgerecht, trotz der beträchtlichen Steuerausstände des Hauptaktionärs.

#### **E. 4.1.5**

Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen. Die Beschwerdeführerin schuldet daher die Verrechnungssteuer auf der Dividende für das Geschäftsjahr 2010 (Fälligkeit 28. Dezember 2011) im Betrag von Fr. 7'000.-, abzüglich Fr. 140.- (Valuta 4. November 2016).

#### **E. 4.2**

Die Dividende für das Geschäftsjahr 2011 wurde gegenüber den Minderheitsaktionären netto ausbezahlt. Die Beschwerdeführerin schuldet demzufolge der ESTV die einbehaltene Verrechnungssteuer von Fr. 280.-. Dieses Betreffnis hat sie mit Valuta vom 4. November 2016 ebenfalls bereits bezahlt. Die Dividende an den Hauptaktionär hat die Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 24'200.- ausbezahlt. Damit hat sie ihm gar weniger als die zustehende Nettodividende ausbezahlt. Es ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer von Fr. 13'720.- dem Hauptaktionär überwälzt, aber bis dato der ESTV noch nicht abgeliefert hat. Richtigerweise beantragt auch die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 13. November 2018 von der Aufrechnung ins Hundert abzusehen. Auch diesbezüglich ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

#### **E. 4.3.1**

Zu prüfen bleibt die Frage, ob die geschuldete Verrechnungssteuer effektiv zu bezahlen ist oder nachträglich durch eine sog. Meldung (vgl. E. 3.4.2) entrichtet werden kann.

#### **E. 4.3.2**

Die Beschwerdeführerin führt in diesem Zusammenhang aus, dass der Hauptaktionär die fraglichen Dividenden jeweils in der privaten Steuererklärung 2010, 2011 und 2012 im Wertschriftenverzeichnis unter der Rubrik B (ohne Rückforderung der Verrechnungssteuer) deklariert und ordnungsgemäss als Einkommen versteuert habe. Die Beschwerdeführerin legt zum Beweis Auszüge aus den Wertschriftenverzeichnissen der Steuerperioden 2011 und 2012 ins Recht. Die Auszüge lassen sich jedoch nicht zweifelsfrei dem Hauptaktionär zuordnen. Ein entsprechender Auszug für die Steuerperiode 2010 wie auch die definitiven Steuerveranlagungen sind nicht aktenkundig. Auf die Einforderung von weiteren Beweismitteln kann jedoch vorliegend verzichtet werden, weil es sich - vorbehältlich der Aufrechnung ins Hundert - um ordentlich gesprochene Dividendenbetreffnisse handelt. Das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist auf ordentliche Dividenden, die Privatpersonen ausbezahlt werden, von vornherein nicht anwendbar (E. 3.4.3). Wie vorstehend ausgeführt ist zudem keine Aufrechnung ins Hundert vorzunehmen. Es erübrigt sich sodann auf Art. 23 VStG (in der seit 1. Januar 2019 geltenden Fassung, [AS 2019 433, BBl 2018 2325] i.V.m. Art. 70d VStG in Kraft seit 1. Januar 2019, [AS 2019 433, BBl 2018 2325]) einzugehen, weil die hierin vorgesehenen Erleichterungen ohnehin erst auf Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, Anwendung finden. Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuern von total Fr. 20'580.- (Fr. 6'860.- + Fr. 13'720.-) effektiv an die ESTV

zu bezahlen hat.

#### **E. 4.4.1**

Mit Bezug auf die Verzugszinsen rügt die Beschwerdeführerin, dass diese durch die lange Dauer des Verfahrens unnötig aufgelaufen bzw. erhöht worden seien. Sie betrachtet ferner den gesetzlichen Satz als nicht mehr zeitgemäss. Eventuell seien die Verzugszinsen aufgrund der effektiv geschuldeten Verrechnungssteuer neu zu berechnen. Auch die Vorinstanz beantragt in der Vernehmlassung, die Verzugszinsen teilweise zu korrigieren. Die Verzugszinsen sind - unter Berücksichtigung der vorstehend vorgenommenen materiellen Korrekturen - wie folgt geschuldet (E. 3.5): - 5% auf Fr. 7'000.- vom 27. Januar 2012 bis 4. November 2016 - 5% auf Fr. 6'860.- seit 5. November 2016 - 5% auf Fr. 14'000.- vom 5. Januar 2013 bis 4. November 2016 - 5% auf Fr. 13'720.- seit 5. November 2016.

#### **E. 4.4.2**

Soweit die Beschwerdeführerin sich gegen die Höhe des Zinssatzes wendet, gilt es Folgendes zu bemerken: Art. 16 Abs. 2 VStG sieht vor, dass der Zinssatz vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt wird. Gestützt darauf hat dieses die Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuer erlassen. Die Festlegung des Zinssatzes beruht damit auf einer ausdrücklichen Gesetzesdelegation. Er entspricht im Übrigen dem Zinssatz von Art. 104 Abs. 1 OR, weshalb dem Eidgenössischen Finanzdepartement nicht vorgehalten werden kann, es habe seine Befugnis überschritten (vgl. Urteil des BVGer A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 5.3.1)

#### **E. 4.4.3**

Die Beschwerdeführerin wendet sich auch gegen die Erhebung von Verzugszinsen, weil deren Höhe vor allem in der langen Dauer des Verfahrens begründet sei. Zu bedenken sei auch, dass die Zinskomponente bereits beglichen worden sei bzw. werde, weil auf kantonaler Ebene bereits Verzugszinsen bezahlt worden seien und die Gefahr bestünde, dass durch den Einspracheentscheid eine Verdoppelung der Verzugszinsen eintrete. Wenn schon, dann sei die Verzinsung ab der Erhebung des Rechtsvorschlags auszusetzen bis ein rechtskräftiger Entscheid vorliege. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Verzugszinspflicht durch eine Zahlung der Verrechnungssteuer "unter Vorbehalt" vermieden werden kann. Hat der Steuerpflichtige die Steuer auf Grund einer Mahnung der ESTV bezahlt, während er gleichzeitig (mit Einsprache und nötigenfalls mit Beschwerde) die Steuerschuld bestreitet, so ist ihm nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts im Falle des Obsiegens neben der nicht geschuldeten Steuer ein Zins zu dem vom EFD festgesetzten Verzugszinssatz zu vergüten (Markus Küpfer, VStG-Kommentar, Art. 38 N. 13 mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Die Beschwerdeführerin hat bis anhin lediglich die Verrechnungssteuer auf den Dividenden 2010 und 2011 an die Minderheitsaktionäre im Betrag von Fr. 420.- (Valuta 4. November 2016) bezahlt. Wie vorstehend ausgeführt schuldet sie die Verrechnungssteuer auf der entsprechenden Dividende an den Hauptaktionär und damit auch die darauf entfallenden Verzugszinsen. Dies gilt im hier zu beurteilenden Fall unabhängig von der Dauer des Verfahrens. Für eine Aussetzung des Zinsenlaufs bleibt angesichts der klaren gesetzlichen Regelung kein Raum. Eine Verdoppelung der Verzugszinsen auf kantonaler wie auch auf eidgenössischer Ebene ist nicht auszumachen.

## **E. 5**

Es bleibt noch, auf die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin einzugehen.

### **E. 5.1.1**

Die Beschwerdeführerin wendet ein, der Hauptaktionär versteuere die Dividendeneinkünfte bereits mit der Einkommenssteuer. Durch die Erhebung der Verrechnungssteuer entstehe eine verfassungsmässig untersagte Doppelbesteuerung.

### **E. 5.1.2**

Die Beschwerdeführerin lässt hierbei unbeachtet, dass es sich bei der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und den im Einklang mit dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) erlassenen kantonalen Steuergesetzen um verschiedenartige Steuern auf Bundes- bzw. Kantonsebene handelt, auf die Art. 127 Abs. 3 BV grundsätzlich keine Anwendung findet.

### **E. 5.2.1**

Weiter wendet die Beschwerdeführerin ein, der Entscheid der Vorinstanz verstosse gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip. Die ESTV habe bis dato keine befriedigende Erklärung darüber geben können, welchem öffentlichen Interesse sie mit ihrem Handeln und ihrem Einspracheentscheid entspreche. Denn die Verrechnungssteuer sei primär eingeführt worden, um Missbräuchen entgegenzutreten. Im vorliegenden Fall sei jedoch kein solcher Missbrauch begangen worden. Wie aus der bisherigen Korrespondenz hervorgehe, habe die ESTV auf sachdienliche Fragen nicht reagiert und sei ihrer Auskunftspflicht nicht oder nur teilweise nachgekommen. Die ESTV habe zudem im Schreiben vom 21. Januar 2017 behauptet, nicht die Kompetenz zu haben, um auf Alternativlösungen für die Abwicklungspraxis eingehen zu können. Vergeblich habe sie, die Beschwerdeführerin, darum gebeten, ihr eine Amtsstelle bekannt zu geben, welche die Kompetenz habe, Ausnahmen zu bewilligen. Zumindest hätte die ESTV auf die Entscheidbefugnis des Bundesverwaltungsgerichts hinweisen können.

### **E. 5.2.2**

Staatliches Handeln muss verhältnismässig sein (Art. 5 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit beansprucht im ganzen Bereich des öffentlichen Rechts Geltung, sowohl für die Rechtssetzung als auch für die Rechtsanwendung. Der angestrebte Zweck einer Verwaltungsmassnahme muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen, die den Privaten auferlegt werden, stehen (Zumutbarkeit, Verhältnismässigkeit im engeren Sinn). Die Verwaltungsmassnahme darf nicht einschneidender sein als erforderlich und hat zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, mildere Massnahme für den angestrebten Erfolg ausreichen würde (statt vieler Urteil des BVGer A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 5.2.3**

Gemäss Art. 190 BV sind Bundesgesetze und Völkerrecht für die rechtsanwendenden Behörden massgebend (sog. Anwendungsgebot; vgl. dazu anstelle vieler BGE 131 II 217 E. 2.3; Urteil des BVGer A-790/2016 vom 29. Juni 2016 E. 1.5). Art. 190 BV verbietet es den rechtsanwendenden Behörden, einer Norm in einem Bundesgesetz wegen

Verfassungswidrigkeit die Anwendung zu versagen (vgl. dazu ULRICH HÄFELIN et al., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 2089 f.) bzw. von einer klar formulierten Vorschrift des Bundesgesetzgebers, deren Wortlaut auch dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht, abzuweichen (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.5.1.1).

#### **E. 5.2.4**

Aufgrund des Anwendungsgebots von Art. 190 BV verbleibt namentlich für Verhältnismässigkeitsüberlegungen (vgl. dazu E. 5.2.2) praxisgemäss immer dann kein Raum, wenn eine Norm zwar als streng erscheinen mag, aber vom Bundesgesetzgeber so gewollt ist und innerhalb des diesem eröffneten Regelungsermessens liegt (Urteil des BGer 2C\_703/2009 und 2C\_22/2010 vom 21. September 2010 E. 4.4.2; Urteile des BVGer A-7025/2016 vom 5. Juli 2017 E. 1.2.4, A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 10.5.1.1).

#### **E. 5.2.5**

Wenn im vorliegenden Fall die Anwendung von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG bzw. die Erhebung der Verrechnungssteuer allenfalls als hart erscheinen sollte, zumal einige Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die fraglichen Dividendenerträge durch die Aktionäre ordnungsgemäss der Einkommensbesteuerung zugeführt worden sind, so handelt es sich dabei allerdings um eine klare und gewollte Folge der Rechtsnorm. Für Verhältnismässigkeitsüberlegungen oder einen Vergleich bleibt somit bei der hier zu beurteilenden Konstellation kein Raum (vgl. Hans Peter Hochreutener, VStG-Kommentar, Art. 42 N. 25).

#### **E. 5.3.1**

Die Beschwerdeführerin rügt ferner, die Vorinstanz habe sie (die Beschwerdeführerin) nicht angemessen über die Rechtslage und allfällige rettende Massnahmen bzw. Rechtsbehelfe aufgeklärt, habe ferner die finanzielle Situation der Beschwerdeführerin und die besonderen persönlichen Umstände des Hauptaktionärs nicht berücksichtigt und den Einigungsvorschlag der Beschwerdeführerin nicht beachtet, und habe schliesslich mit der Betreuung zugewartet, bis die Frist für die Rückforderung der Verrechnungssteuer abgelaufen sei. Den Ausführungen der Beschwerdeführerin ist sodann zu entnehmen, dass sie die Hinweise der ESTV auf die Kostenpflicht eines formellen administrativen Verfahrens, die Androhung einer sog. reformatio in peius im Einspracheverfahren und den Hinweis, wonach eine allfällige Steuerhinterziehung zu prüfen sei (vgl. Schreiben der ESTV vom 21. Juni 2016), als Druckversuch seitens der ESTV wahrgenommen hat. Sinngemäss beruft sich die Beschwerdeführerin damit auf den Grundsatz des fairen Verfahrens, worauf nachfolgend in der gebotenen Kürze einzugehen ist.

#### **E. 5.3.2**

Der Grundsatz des "fairen Verfahrens" ist in Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) und Art. 29 Abs. 1 BV statuiert. Er findet grundsätzlich in allen gerichtlichen Verfahren Anwendung (vgl. BGE 133 I 100 E. 4.6). Er findet aber auch im verwaltungsrechtlichen Verfahren Anwendung, das auf den Erlass einer Verfügung ausgerichtet ist (vgl. Bernhard Waldmann, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 29 N. 12, 15 und 17; Gerold Steinmann, in: Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 N. 4 f.; Isabelle Häner, Prozessieren im öffentlichen Recht, in:

Anwaltsrevue, 2009, S. 174 ff.). Der Anspruch auf "gleiche und gerechte Behandlung" beschränkt sich nicht auf die rechtsgleiche Anwendung von Verfahrensvorschriften, sondern umfasst gemäss der bundegerichtlichen Rechtsprechung ein ganzes Bündel von Teilgehalten. Dazu zählen insbesondere das Verbot der Rechtsverweigerung und Rechtsverzögerung, aber auch das verfahrensrechtliche Treuegebot (Regina Kiener/Bernhard Rütsche/Mathias Kuhn, öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, 1. Teil § 6 N. 212).

### **E. 5.3.3**

Eine Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine Behörde sich weigert, eine Verfügung zu erlassen oder die hierfür notwendigen Abklärungen vorzunehmen, obwohl sie dazu verpflichtet wäre (vgl. Urteil des BVGer A-4918/2011 vom 4. Juni 2012 E. 6.2; vgl. vorangehend E. 2.2). Das rechtlich geschützte Interesse besteht hier - unabhängig von der Frage, ob die Betroffenen in der Sache obsiegen werden - darin, einen anfechtbaren Entscheid zu erhalten (Urteil des BVGer A-3146/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.4.1).

### **E. 5.3.4**

Von einer Rechtsverzögerung ist nach Lehre und Praxis auszugehen, wenn behördliches Handeln zwar nicht (wie bei einer Rechtsverweigerung) grundsätzlich infrage steht, aber die Behörde nicht innert der Frist handelt, die nach der Natur der Sache objektiv noch als angemessen erscheint. Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen. In Betracht zu ziehen sind dabei namentlich die Komplexität der Sache, das Verhalten der betroffenen Beteiligten und der Behörden, die Bedeutung des Verfahrens für die betroffene Partei sowie einzelfallspezifische Entscheidungsabläufe (vgl. zum Ganzen BGE 130 I 312 E. 5.1 und 5.2, mit weiteren Hinweisen auf Lehre und Praxis; Urteil des BVGer E-7179/2018 vom 5. März 2019 E. 3).

### **E. 5.3.5**

Den Behörden kann aus dem verfahrensrechtlichen Treuegebot die Verpflichtung erwachsen, die rechtsungewohnten, anwaltlich nicht vertretenen Parteien aufzuklären, wenn diese sich anschicken, einen Verfahrensfehler zu begehen, der eine Verschlechterung ihrer Rechtsstellung zur Folge haben kann und dieser rechtzeitig behoben werden kann (Waldmann, a.a.O., Art. 29 N. 30; Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., 1. Teil § 6 N. 225).

### **E. 5.3.6**

Die Verfahrensgarantien sind formeller Natur. Die Rechtsfolgen einer solchen Grundrechtsverletzung hängen zum einen von der Art der Verfahrensgarantie und zum anderen von der Schwere der Verletzung ab. In der Regel führen Verletzungen von Verfahrensrechten - unter dem Vorbehalt der Möglichkeit der nachträglichen Korrektur im Rechtsmittelverfahren - zur Aufhebung des Rechtsanwendungsaktes, gravierende Verletzungen ziehen gar dessen Nichtigkeit nach sich. Die Aufhebung und die anschliessende Wiederholung des Verfahrens sind jedoch nicht in jedem Fall möglich oder sachgerecht. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach einer kompensatorischen Rechtsfolge. In Betracht fällt dabei in erster Linie die verbindliche Feststellung einer Grundrechtsverletzung im Dispositiv des Rechtsmittelentscheids, verbunden mit einer für den Beschwerdeführer vorteilhaften Regelung der Verfahrens- und Parteikosten. In Frage kommt aber auch die Berücksichtigung der Grundrechtsverletzung im Rahmen der Zumessung von (negativen) Rechtsfolgen bspw. einer Busse oder die Zusprechung einer

Entschädigung (vgl. Waldmann, a.a.O, Art. 29 N. 7; Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., 1. Teil § 6 N. 272 ff.).

### **E. 5.3.7**

Die Vorwürfe der Beschwerdeführerin zielen insbesondere auf eine Verletzung des verfahrensrechtlichen Treuegebotes sowie - soweit die Vorinstanz die Begehren der Beschwerdeführerin nicht behandelt hat - auf das Verbot der formellen Rechtsverweigerung. Daneben rügt die Beschwerdeführerin auch die Unangemessenheit der Verfahrensführung der Vorinstanz. Die Vorwürfe der Beschwerdeführerin wiegen schwer. Den Verfahrensakten lässt sich entnehmen, dass zumindest ein Teil der Vorwürfe der Beschwerdeführerin bereits länger im Raum gestanden hat. Unter dem Gesichtspunkt einer allfälligen Rechtsverweigerung ist festzuhalten, dass die Vorinstanz im hier zu beurteilenden Fall einen anfechtbaren Entscheid erlassen hat. Sie hat im Weiteren der Beschwerdeführerin auch dargelegt, weshalb sie deren Einigungsvorschlag nicht berücksichtigt. Soweit die Beschwerdeführerin die Ausführungen der ESTV im Schreiben vom 21. Januar 2017 als unzureichend betrachtet, kann ihr nicht gefolgt werden, denn die ESTV hat zwar knapp, aber mit der erforderlichen Klarheit zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 17. Januar 2017 Stellung genommen. Zudem hat die Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 hierzu nochmals Stellung genommen. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die Verwaltung vollziehende Staatsgewalt ist und ein verwaltungsrechtliches Ermessen nur im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben zulässig ist. Die Verwaltung ist in besonderer Masse der Durchsetzung des Rechts und der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen verpflichtet, andernfalls sie sich dem Vorwurf der Willkür aussetzt. Insbesondere das Steuerrecht erweist sich hierbei als sensible Materie. Der von der Beschwerdeführerin der Verwaltung unterbreitete Einigungsvorschlag widerspricht den gesetzlichen Vorgaben und musste daher unberücksichtigt bleiben. Soweit die Beschwerdeführerin eine Rechtsverzögerung rügen wollte, weil die dreijährige Frist zur Rückforderung der Verrechnungssteuer für die Dividenden 2009 bis 2011 (vgl. Art. 32 Abs. 1 VStG) bereits verstrichen ist, ist festzuhalten, dass die ESTV in der vorliegenden Angelegenheit erstmals mit Schreiben vom 27. März 2015 an die Beschwerdeführerin gelangt ist. Bereits in diesem Zeitpunkt war die Frist gemäss Art. 32 Abs. 1 VStG für Dividendenbetreffnisse für das Geschäftsjahr 2009 (Fälligkeit am 1. September 2010) und 2010 (Fälligkeit am 28. Dezember 2011) abgelaufen. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die ESTV bereits früher von den von der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 30. April 2013 (recte: 30. April 2015) eingeräumten Versäumnissen erfahren haben sollte. Damit kann der ESTV nicht vorgeworfen werden, sie habe das Verfahren verschleppt, so dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer nicht mehr habe zurückfordern können, weil die Frist von Art. 32 Abs. 1 VStG abgelaufen sei. Im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen ist, ob der Hauptaktionär innerhalb von 60 Tagen nach Entrichtung der Verrechnungssteuer bei der zuständigen kantonalen Behörde ein Rückforderungsgesuch stellen kann und damit die Verrechnungssteuer dennoch zurückfordern könnte (vgl. Art. 32 Abs. 2 VStG und auch E. 2.3). Die Beschwerdeführerin moniert sodann, die ESTV bzw. die Vorinstanz habe die Auskunftspflicht verletzt, indem sie einzelne Fragen unbeantwortet gelassen und nicht über Alternativlösungen informiert habe. Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass die Verrechnungssteuer - anders als die direkten Steuern - vom Selbstveranlagungsprinzip beherrscht ist (vgl. E. 3.8). Die ESTV darf daher vom Steuerpflichtigen erwarten, dass er seine Pflichten kennt und korrekt einhält (Küpfer, VStG-Kommentar, Art. 38 N. 9). Die Steuerverwaltung trifft somit keine

allgemeine Informations-, Aufklärungs- oder gar Beratungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen. Eine solche würde den Rahmen des steuerlichen Massenverfahrens denn auch regelmässig sprengen. Immerhin hat die Vorinstanz im hier zu beurteilenden Fall in zahlreichen Schreiben an die Steuerpflichtige Ausführungen zur Rechtslage und zu den erhobenen Einwänden gemacht. Mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin als Druckausübung aufgefassten Äusserungen seitens der ESTV erachtet es das Bundesverwaltungsgericht zwar als sinnvoll, dass die ESTV die Steuerpflichtigen über mögliche Konsequenzen von deren Handlungen informiert. Allerdings ist dem auf diesen Hinweis folgenden Antwortschreiben zu entnehmen, dass dieser Hinweis im vorliegenden Fall eine eskalierende Wirkung zur Folge hatte. Wenn die Vorinstanz im Einspracheverfahren zudem in zweifacher Hinsicht, nämlich mit Schreiben vom 29. November 2017 und vom 16. Mai 2018 eine "reformatio in peius" ankündigt, ist es auch nicht völlig unnachvollziehbar, dass die Steuerpflichtige ihr Vertrauen in die sorgfältige Arbeitsweise der Behörde nicht zwingend gestärkt sieht. Dies gilt umso mehr, als das Bundesverwaltungsgericht im vorliegenden Fall die "reformatio in peius" unter anderem aus formellen Gründen wieder aufhebt. Das Verhalten der ESTV wird im Rahmen der Kostenerhebung zu berücksichtigen sein (vgl. E. 5.3.6).

#### **E. 6.1**

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts kann die ESTV mit ihrem Entscheid in Konstellationen wie der vorliegenden auch einen Rechtsvorschlag aufheben, ohne ein gerichtliches Rechtsöffnungsverfahren gemäss Art. 80 SchKG einleiten zu müssen (Urteil des BGer 2C\_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1; BGE 128 III 39 E. 2, 107 III 60 E. 3; Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 1.5.1; Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.53 E. 3d; vgl. auch HANS PETER HOCHREUTENER, VSTG-Kommentar, Art. 45 N. 15 und Art. 46 N. 29 mit Hinweisen). Die ESTV ist somit zur Beseitigung des Rechtsvorschlages zuständig. Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht kann in der Folge auch der Rechtsöffnungsentscheid überprüft werden. Die in der Betreibung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) (Zahlungsbefehl vom 12. Januar 2017) geltend gemachte Forderung ist geringer als die in der Verfügung Nr. 2723 vom 7. März 2017 und im Einspracheentscheid vom 13. Juni 2018 festgestellten Steuerausstände. Auch die mit dem vorliegenden Urteil bestätigten Steuerausstände sind nicht gänzlich deckungsgleich mit den betriebenen Ausständen. Mit dem vorliegenden Urteil wird jedoch in materieller Hinsicht letztlich nicht mehr als die in Betreibung gesetzte Forderung zugesprochen. Der Rechtsvorschlag in der Betreibung Nr. (...) des Betreibungsamtes (...) (Zahlungsbefehl vom 12. Januar 2017) ist daher im Umfang von Fr. 20'580.- sowie - 5% auf Fr. 7'000.- vom 27. Januar 2012 bis 4. November 2016 - 5% auf Fr. 6'860.- seit 5. November 2016 - 5% auf Fr. 14'000.- vom 5. Januar 2013 bis 4. November 2016 - 5% auf Fr. 13'720.- seit 5. November 2016 aufzuheben. Aufgrund dieses Ausgangs des Verfahrens erübrigt es sich, auf den Löschantrag der Beschwerdeführerin einzugehen.

#### **E. 6.2**

Infolgedessen erweisen sich auch die Kosten für den Zahlungsbefehl von Fr. 103.30 als rechters. Sie sind in Anwendung von Art. 68 SchKG von der Beschwerdeführerin zu tragen bzw. von der Beschwerdeführerin der Vorinstanz zu ersetzen. Praxisgemäss ist darauf im Urteilsdispositiv hinzuweisen.

### **E. 7.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Beschwerdeführerin unterliegt zu rund 1/3. Im vorliegenden Fall rechtfertigt es sich jedoch mit Blick auf das unter E. 5.3.7 in fine Ausgeführte, von der Erhebung von Verfahrenskosten abzusehen. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 6'000.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Verfahrens zurückzuerstatten.

### **E. 7.2**

Eine Parteientschädigung ist der durch ihr Organ vertretenen Beschwerdeführerin praxisgemäss nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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