

## JAAC 68.98

Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
vom 8. März 2004 in Sachen X AG [SRK 2002-115]

---

*Impôt anticipé. Notions de prestation appréciable en argent et de distribution dissimulée de bénéfices. Maxime inquisitoire. Mémoire complémentaire. Droit pénal administratif. Intérêt moratoire. Frais de procédure à la charge de la recourante en cas d'admission du recours.*

*- Mémoire complémentaire produit par la recourante (art. 57 al. 2 PA; consid. 2).*

*- Tout ce que le droit de participation produit comme prestation appréciable en argent, peu importe sous quelle forme ou dénomination, constitue un revenu au sens de l'impôt anticipé. Font partie des prestations appréciables en argent les versements de tous genres à des actionnaires ou à des tiers les touchant de près, qui trouvent leur fondement juridique exclusivement dans le rapport de participation (art. 4 al. 1 let. b LIA, art. 20 al. 1 OIA; consid. 3a-c).*

*- La maxime inquisitoire en droit fiscal et le devoir de collaborer; fardeau de la preuve (art. 39 LIA; consid. 4).*

*- La recourante a pu prouver qu'elle a comptabilisé effectivement les revenus provenant de la vente de créances et qu'il ne s'agissait pas de prestations appréciables en argent à des personnes proches (consid. 5).*

*- Intérêt moratoire de la créance d'impôt anticipé (consid. 6).*

*- En raison de la violation de son obligation de collaborer, les frais de procédure sont mis à la charge de la recourante dans le cadre de l'admission (partielle) du recours (art. 63 PA; consid. 7).*

---

**Verrechnungssteuer. Begriffe der geldwerten Leistung und der verdeckten Gewinnausschüttung. Untersuchungsprinzip. Nachträgliche Eingabe. Verwaltungsstrafrecht. Verzugszins. Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin bei Gutheissung der Beschwerde.**

- **Nachträgliche Eingaben durch die Beschwerdeführerin (Art. 57 Abs. 2 VwVG; E. 2).**

- **Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder die Bezeichnung. Zu den geldwerten Leistungen gehören Zuwendungen jeder Art an Aktionäre oder diesen nahe stehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, Art. 20 Abs. 1 VStV; E. 3a-c).**

- **Das Untersuchungsprinzip im Steuerrecht und die Mitwirkungspflicht; Beweislast (Art. 39 VStG; E. 4).**

- **Die Beschwerdeführerin konnte nachweisen, dass sie vereinnahmte Erträge aus dem Verkauf von Debitorenforderungen erfolgswirksam verbucht hat und diese keine geldwerte Leistung an eine nahestehende Dritte waren (E. 5).**

- **Verzinsung der Verrechnungssteuerforderung (E. 6).**

- **Wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht werden vorliegend die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin bei (teilweiser) Gutheissung der Beschwerde belastet (Art. 63 VwVG; E. 7).**

---

**Imposta preventiva. Nozioni di prestazione valutabile in denaro e di distribuzione dissimulata di utili. Massima inquisitoria. Osservazioni complementari. Diritto penale amministrativo. Interesse di mora. Costi di procedura a carico della ricorrente in caso di ammissione del ricorso.**

- **Osservazioni complementari da parte della ricorrente (art. 57 cpv. 2 PA; consid. 2).**

- **Tutto quanto prodotto dal diritto di partecipazione come prestazioni valutabili in denaro costituisce un reddito ai sensi dell'imposta preventiva, indipendentemente dalla forma o dalla definizione. Rappresentano prestazioni valutabili in denaro anche i versamenti di ogni genere ad azionari o a terzi a loro vicini, se la base giuridica di tali versamenti si trova esclusivamente nel rapporto di partecipazione (art. 4 cpv. 1 lett. b LIP, art. 20 cpv. 1 OIPrev; consid. 3a-c).**

- **La massima inquisitoria nel diritto fiscale e il dovere di collaborazione; onere della prova (art. 39 LIP; consid. 4).**

- **La ricorrente ha potuto provare che ha effettivamente contabilizzato i redditi provenienti dalla vendita di crediti e che non si trattava di prestazioni valutabili in denaro a persone vicine (consid. 5).**

- **Interesse di mora del credito d'imposta preventiva (consid. 6).**

***- Nella fattispecie, a causa della violazione del dovere di collaborazione, i costi di procedura sono messi a carico della ricorrente malgrado il ricorso sia stato (parzialmente) accolto (art. 63 PA; consid. 7).***

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X AG mit Sitz in Z. bezweckt den Erwerb, die Überbauung, Verwaltung und Veräusserung von Grundstücken sowie die Übernahme von Projektierungsaufgaben auf dem Gebiete des Rohrleitungsbaus und der Wärmetechnik für Industrieanlagen und Wohnungsbau. Mit Schreiben vom 4. Juni 1996 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (ESTV), der X AG mit, sie prüfe gegenwärtig ihre Jahresrechnungen 1991 bis 1994 und bitte sie um Einreichung der Buchhaltungsunterlagen für diese Geschäftsjahre mit sämtlichen Belegen, um Bekanntgabe der Aktionärsverhältnisse der Gesellschaft und um Mitteilung, ob die Aktionärsverhältnisse in der Zeit ab 1991 gewechselt hätten. Falls ja, werde sie ersucht, den Zeitpunkt des Aktionärswechsels bekannt zu geben sowie den Aktienkaufvertrag und die dem Handwechsel zugrunde liegende Bilanz zuzustellen. Nach erfolgter Mahnung und Androhung eines Strafverfahrens teilte Y, Steuer- und Wirtschaftsberater, der ESTV am 5. Dezember 1996 mit, er könne ihr als Verwaltungsrat der X AG bestätigen, dass die Aktionärsverhältnisse in den Jahren seit 1991 nicht gewechselt hätten. Die beiden andern Auflagen werde er in den kommenden zwei bis drei Wochen erledigen. Mit Schreiben vom 12. Dezember 1997 unterbrach die ESTV gegenüber der X AG die Verjährung für allenfalls im Jahre 1992 durch nicht verbuchte Einnahmen erbrachte steuerbare Leistungen.

Da die von der Verwaltung einverlangten Buchhaltungsunterlagen bis dahin immer noch nicht eingereicht worden waren, stellte die ESTV der X AG mit Schreiben vom 8. April 1999 einen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 21'567.- (35% von Fr. 61'620.-) zuzüglich Verzugszins in Rechnung. Zur Begründung ihrer Forderung hielt die Verwaltung im Wesentlichen fest, anlässlich einer Kontrolle bei der Firma B AG habe sie festgestellt, dass im Geschäftsjahr 1992 Beträge von insgesamt Fr. 61'620.- an die X AG bezahlt worden seien, deren ordnungsgemässe Verbuchung bisher nicht habe nachgewiesen werden können. Deshalb sei davon auszugehen, dass die X AG zugunsten ihrer Aktionäre auf Einnahmen verzichtet habe und diesen damit geldwerte Leistungen erbracht habe, welche der Verrechnungssteuer unterliegen. In der Folge stellte die X AG die Einreichung von Unterlagen in Aussicht, wobei sie geltend machte, infolge gesundheitlicher Probleme ihres Geschäftsführers und (einzigen) Verwaltungsrats Y benötige sie noch mehr Zeit. Die Angelegenheit werde aber bis allerspätestens Ende Januar 2000 bereinigt.

Nachdem sie bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei Nachricht von der Steuerpflichtigen erhalten hatte, stellte die ESTV am 1. März 2000 beim Betreibungsamt Z. ein Betreibungsbegehren über den Betrag von Fr. 21'567.- Verrechnungssteuer nebst Zins zu 5% seit 1. März 2000 und Fr. 8'584.20 Zins, berechnet vom 1. Januar 1993 bis zum 29. Februar 2000. Gegen den Zahlungsbefehl des Betreibungsamtes Z. vom 7. März 2003 erhob die X AG am

24. März 2000 Rechtsvorschlag. Daraufhin bestätigte die ESTV mit Entscheid vom 17. Mai 2000 ihre Verrechnungssteuerforderung zuzüglich Verzugszins und Betriebskosten. Ferner hielt sie fest, durch den Entscheid werde der in der Betreuung des Betreibungsamtes Z. erhobene Rechtsvorschlag beseitigt. Zur Begründung ihrer Verfügung verwies die Verwaltung auf die Steuerrechnung vom 8. April 1999.

**B.** Gegen diesen Entscheid erhob die X AG mit Schreiben vom 15. Juni 2000 bei der ESTV Einsprache, mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben. Für die Beibringung der Begründung werde um Einräumung einer Nachfrist von 10 Tagen bzw. bis zum 26. Juni 2000 ersucht. Per Telefax teilte die ESTV daraufhin der X AG am 16. Juni 2000 mit, ihr Schreiben vom 15. Juni 2000 gelte nicht als Einsprache und wahre die entsprechende, nicht verlängerbare Frist nicht, da nicht daraus hervorgehe, warum der angefochtene Entscheid aufzuheben sei und eine zumindest summarische Begründung fehle. Eine Nachfrist könnte nur bei rechtzeitigem Eingang einer formrichtigen Einsprache gewährt werden. Mit Eingabe vom 19. Juni 2000 bestätigte die Steuerpflichtige ihre Einsprache, welche sie nunmehr summarisch damit begründete, dass der Betrag von Fr. 61'620.-, welcher der Steuerforderung zugrunde liege, nicht bezahlt, sondern lediglich gutgeschrieben worden sei, unter der Bedingung, dass der X AG dubiose Forderungen der B AG gegenüber verschiedenen Klienten abgetreten werden könnten. Für die Beibringung der Belege werde um Einräumung einer Nachfrist ersucht. Am 26. Juni 2000 reichte die X AG innert der ihr von der ESTV angesetzten Nachfrist den Ausdruck eines Kontoblattes ihrer Buchhaltung des Jahres 1992 (Konto «Erlös aus Arbeiten») ein, wobei sie festhielt, daraus sei ersichtlich, dass der in Frage stehende Betrag von Fr. 61'620.- vollumfänglich als Erlös gebucht worden sei.

**C.** Mit Schreiben vom 13. Oktober 2000 ersuchte die ESTV die X AG um detailliertere Informationen, insbesondere um Zustellung des Vertrages betreffend die geltend gemachten Forderungsabtretungen samt den jeweiligen Einzelbelegen und um Angaben dazu, was mit den von ihr erwähnten dubiosen Forderungen in der Folge geschehen sei. Auch seien die bereits früher einverlangten Buchhaltungsunterlagen für die Geschäftsjahre 1991 bis 1994 mit sämtlichen Belegen und die ausstehenden Jahresabschlüsse 1997, 1998 und 1999 einzureichen. Nachdem innert zweimal erstreckter Frist keine Unterlagen eingegangen waren, bestätigte die ESTV mit Einspracheentscheid vom 20. August 2002 ihre Forderung von Fr. 21'567.- Verrechnungssteuer zuzüglich Verzugszins und Betriebskosten sowie die Aufhebung des Rechtsvorschlages in der Betreuung des Betreibungsamtes Z. Den Beginn des Zinsenlaufs setzte sie - ausgehend vom eingereichten Kontoblatt «Erlös aus Arbeiten» und den daraus ersichtlichen Buchungsdaten - wie folgt fest:

- für einen Teilbetrag von Fr. 12'300.75 auf den 20. September 1992;
- für einen Teilbetrag von Fr. 1'627.50 auf den 17. Oktober 1992;
- für einen Teilbetrag von Fr. 1'842.75 auf den 6. November 1992;
- für einen Teilbetrag von Fr. 3'055.50 auf den 14. Januar 1993 und
- für einen Teilbetrag von Fr. 2'740.50 auf den 15. Januar 1993.

Zur Begründung des Einspracheentscheides vom 20. August 2002 hielt die Verwaltung namentlich fest, sie habe anlässlich einer Buchprüfung festgestellt, dass die B AG zu Gunsten der X AG Aufwendungen von insgesamt Fr. 61'620.-

verbucht habe. Die X AG könne die ordnungsgemässe Verbuchung dieser Beträge nicht nachweisen. Sie sei ihrer Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen, indem sie - ausser den Jahresrechnungen - die einverlangten Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 1991 bis 1994 trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt habe. Aufgrund der gesamten Umstände müsse die ESTV daher davon ausgehen, dass sie zugunsten ihrer Aktionäre auf diese Einnahmen verzichtet und diesen damit eine nach Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) und Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen erbracht habe. Auf Grund des einzelnen, von der X AG eingereichten Kontoblattes («Erlös aus Arbeiten») könne der Sachverhalt nicht abschliessend beurteilt werden, da weder die Gegenbuchungen noch die Stimmigkeit mit der gesamten Buchhaltung überprüft werden könnten. Es müsse davon ausgegangen werden, dass das der ESTV am 26. Juni 2000 in Kopie nachgereichte Kontoblatt nachträglich erstellt worden sei. Auch sei es unwahrscheinlich, dass die X AG von der B AG Forderungen gegenüber dubiosen Debitoren übernommen habe. Da die X AG den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt habe, indem sie ihren Aktionären geldwerte Leistungen habe zukommen lassen, ohne die hierfür geschuldete Verrechnungssteuer spontan zu deklarieren oder zu entrichten, könne von ihr - gestützt auf Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR, SR 313.0) - die Verrechnungssteuer samt Zins ab Fälligkeit der Steuerforderung nachgefordert werden.

**D.** Mit Eingabe vom 19. September 2002 erhob die X AG (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid vom 20. August 2002 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK). Sie beantragte, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben, unter Kostenfolge zu Lasten der Verwaltung. Zur Begründung dieses Begehrens hielt sie im Wesentlichen fest, aus dem Kontoblatt «Erlös aus Arbeiten» gehe eindeutig hervor, dass der Betrag von Fr. 61'620.- - entgegen den Behauptungen der ESTV - ordnungsgemäss verbucht worden sei, unter Anrufung des Gegenkontos «Kontokorrent B AG». Zur Vervollständigung werde ebenfalls noch die Vereinbarung betreffend die abgetretenen Kundenforderungen zwischen ihr und der B AG eingereicht. Es sei ihr unverständlich, wie die Verwaltung behaupten könne, dass das Konto «Erlös aus Arbeiten 1992» nachträglich, also nach dem Bilanzausdruck aus dem Computer, erstellt worden sei. Der Jahresabschluss per 31. Dezember 1992 sei mit Formular 103 der ESTV am 17. Oktober 1994 zugestellt worden. Es sei ja wohl üblich, dass sich die Bilanz aus der vorher nachgeführten Buchhaltung ergebe. Bei minimaler Aufmerksamkeit wäre es für die Vorinstanz ein Leichtes gewesen, festzustellen, dass der Saldo des Kontoblattes in die Gewinn- und Verlustrechnung 1992 eingeflossen sei. Von einer so genannten Ausgleichsbuchung, wie sie ihr die Vorinstanz unterschieben wolle, könne überhaupt keine Rede sein.

Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2002 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung dieses Antrages führte sie im Wesentlichen aus, bei den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kopien der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Kontoblätter des Geschäftsjahres 1992 handle es sich um neu erstellte Unterlagen, was

daraus hervorgehe, dass sich die Bilanz und die Erfolgsrechnung bereits rein optisch von den seinerzeit eingereichten Unterlagen unterscheiden würden. Zudem seien die einzelnen Buchungen respektive die Gegenbuchungen in den verschiedenen Aufwand- und Erlöskonten grösstenteils nicht nachvollziehbar. Erteile die Steuerpflichtige ungenügende oder widersprüchliche Auskünfte, so dürfe ihr daraus nicht ein Steuervorteil erwachsen und sie dürfe sich nicht darüber beschweren, dass die Verwaltung den Sachverhalt aufgrund von Indizien (einschliesslich ihres Verhaltens) feststelle. Die eingereichten «Buchhaltungsunterlagen» vermöchten nicht rechtsgenügend zu beweisen, dass die der Beschwerdeführerin von der B AG überwiesenen Beträge ordnungsgemäss verbucht worden seien. Auch habe die Beschwerdeführerin nicht darlegen können, aus welchem Rechtsgrund ihr die B AG die fraglichen Zahlungen hätte überweisen bzw. gutschreiben sollen.

E. In einer unaufgefordert eingereichten Stellungnahme zur Vernehmlassung der ESTV vom 2. Dezember 2002 bestritt die X AG, dass es sich bei den mit ihrer Beschwerde eingereichten Buchhaltungsunterlagen um neu erstellte Dokumente gehandelt habe. Wie dem beiliegenden Schreiben der A AG vom 25. November 2002 entnommen werden könne, sei die Finanzbuchhaltungs-Version ihrer Abacus-Buchhaltung mehrmals geändert und den neuen Anforderungen angepasst worden, was zu Darstellungsänderungen der ursprünglich eingegebenen Daten, nicht aber zu einer Veränderung derselben geführt habe. Die neu ausgedruckten Unterlagen seien ausnahmslos bereits gespeichert gewesen, als im Oktober 1994 der Abschluss per Ende 1992 erstellt und zusammen mit dem Formular 103 der ESTV zugestellt worden sei. Zahlungen oder Überweisungen der B AG habe es nicht gegeben. Zwischen dieser Firma und der Steuerpflichtigen habe vielmehr ein Kontokorrent-Verhältnis bestanden, in welchem die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen laufend festgehalten worden seien und welches per Ende 1992 mit einem Guthaben gegenüber der B AG in der Höhe von Fr. 6'304.80 abgeschlossen habe. Dieses Konto sei in der Bilanz ordnungsgemäss aufgeführt worden. Für irgendwelche geldwerten Leistungen an den Aktionär würden keinerlei Indizien vorliegen. Dass bei der Erstellung des Abschlusses per Ende 1992 die am 25. November 1993 vereinbarte rückwirkende Belastung der abgetretenen dubiosen Forderungen berücksichtigt worden sei, entspreche der getroffenen Vereinbarung, sei doch in den Vertrag der Vermerk «mit der Übertragung auf Konto X AG 1992 einverstanden» aufgenommen worden. Dies sei daher selbstverständlich und in keiner Weise zu beanstanden.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2002 nahm die ESTV zu dieser Eingabe der Beschwerdeführerin innert der ihr angesetzten Frist Stellung, wobei sie bezüglich des Sachverhalts, der rechtlichen Würdigung und der Anträge auf die Ausführungen im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung vom 15. November 2002 verwies, an deren Argumentation sie weiterhin festhalte.

Aus den Erwägungen:

1. (Formelles)

2. Die ESTV hält in ihrer Stellungnahme vom 19. Dezember 2002 zur unaufgefordert eingereichten Eingabe der Beschwerdeführerin vom 2. Dezember 2002 an die SRK fest, sie reiche diese ein, ohne sich darüber zu äussern, ob auf die neuen Beweismittel der Beschwerdeführerin einzutreten

sei und ob ihre Antwort als Replik auf eine Duplik der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 57 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) in Verbindung mit Art. 20 Abs. 2 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK, SR 173.31) und Art. 42a VStG zu qualifizieren sei. Die Eventualmaxime, wonach die Parteien verpflichtet sind, bis zu einem bestimmten Verfahrensabschnitt sämtliche Begehren, also auch die Eventualbegehren, sowie die dazu gehörenden tatsächlichen Behauptungen und Beweismittel vorzubringen, gilt im Verwaltungsbeschwerdeverfahren höchstens insoweit, als der Antrag sämtliche Begehren und Eventualbegehren enthalten muss. Der Untersuchungsgrundsatz schliesst dagegen in sich, dass später Nachgetragenes berücksichtigt werden kann, wenn auch nicht muss (*Alfred Kölz/Isabelle Häner*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 38 Rz. 108, mit Hinweisen; *Fritz Gygi*, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Auflage, Bern 1983, S. 67, mit Hinweis). Teilweise wird sogar die Auffassung vertreten, ein Tatbestandselement, welches sich als ausschlaggebend erweist, müsse Beachtung finden, gleichgültig wie und wann die entscheidende Behörde davon Kenntnis erhalten hat (*Peter Saladin*, Das Verwaltungsverfahren des Bundes, Basel und Stuttgart 1979, S. 141 und 151; vgl. auch *André Moser*, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel/Frankfurt a.M. 1998, S. 74 Rz. 2.80). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass Art. 32 Abs. 2 VwVG, der die Möglichkeit der Berücksichtigung verspäteter Parteivorbringen ausdrücklich vorsieht, zu den Bestimmungen gehört, welche als auf das Steuerverfahren nicht anwendbar erklärt werden (Art. 2 Abs. 1 VwVG), ergibt sich doch dasselbe wie gesagt bereits direkt aus dem Untersuchungsgrundsatz. Im Übrigen kann die Beschwerdeinstanz die Parteien auf jeder Stufe des Verfahrens zu einem weiteren Schriftenwechsel einladen.

Der Berücksichtigung der unaufgefordert eingereichten Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. Dezember 2002 zur Vernehmlassung der ESTV vom 15. November 2002 (vgl. dazu auch Moser, a.a.O., S. 103 f. Rz. 3.35) und der als Beilage dazu ins Recht gelegten Unterlagen (Brief der A AG vom 25. November 2002; Fotokopien verschiedener Rechnungen der Beschwerdeführerin an die B AG für ausgeführte Arbeiten) durch die SRK steht somit grundsätzlich nichts im Wege. Die SRK hat im Übrigen dadurch, dass sie der ESTV mit Schreiben vom 5. Dezember 2002 Gelegenheit gegeben hat, zur Eingabe der Beschwerdeführerin vom 2. Dezember 2002 ihrerseits nochmals eine Stellungnahme abzugeben, bereits zum Ausdruck gebracht, dass sie bereit ist, die von der Beschwerdeführerin unaufgefordert eingereichten Bemerkungen und Belege nötigenfalls zu berücksichtigen. Es kann in diesem Zusammenhang offen gelassen werden, ob die gewählte Vorgehensweise als Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels im Sinne von Art. 57 Abs. 2 VwVG zu qualifizieren ist oder nicht.

**3.a.** Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand dieser Steuer sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülden und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter

Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine, der von einem Inländer oder von einem Ausländer in Verbindung mit einem Inländer ausgegebenen Anteile an einem Anlagefonds oder an einem Vermögen ähnlicher Art sowie der Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen (Art. 4 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (Art. 14 Abs. 1 VStG).

**b.** Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellen.

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

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den aufgrund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus usw.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend), der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen, insbesondere auch die üblicherweise (namentlich im Recht der direkten Steuern der Kantone und neu auch des Bundes; vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], SR 642.11) als «verdeckte Gewinnausschüttungen» bezeichneten Leistungen. Nach der bereits unter früherem Recht (Bundesgesetz betreffend die Stempelabgaben auf Coupons vom 25. Juni 1921, BS 6 127; Bundesratsbeschluss über die Verrechnungssteuer vom 1. September 1943, BS 6 326) entwickelten, grundsätzlich auch unter dem Recht des heutigen Verrechnungssteuergesetzes weiterhin massgebenden Rechtsprechung (vgl. insbesondere Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 540 f. E. 2), ist eine solche «verdeckte Gewinnausschüttung» bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen gegeben (zum Begriff «geldwerte Leistung» vgl. *Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 12 Rz. 50 ff.; Barbara Desax, Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen [geldwerte Leistungen und verdeckte Kapitaleinlagen] im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung, Zürich 2000, S. 10 f.; zum*

Begriff «verdeckte Gewinnausschüttung» Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 462 f. Rz. 63 f.; zum Begriff «Gewinnvorwegnahme» Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 465 f. Rz. 68 f.).

1. Eine Leistung wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht.
2. mit dieser Leistung wird ein Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) begünstigt, das heisst es wird ihm damit ein Vorteil erbracht, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre; die Leistung erscheint also insofern als ungewöhnlich und
3. dieser Charakter der Leistung war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar.

(Vgl. zum Ganzen die Entscheide der SRK vom 19. Oktober 2000 in Sachen B AG [SRK 1999-146], E. 2a mit Hinweisen, und vom 27. Oktober 1997 in Sachen P AG [SRK 1996-017], E. 3a [bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 246 ff.]; vgl. auch ASA 68 S. 599 f. E. 2; Pfund, a.a.O., N. 3.28 ff. zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, insbesondere N. 3.53, mit weiteren Hinweisen; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 N. 13 ff.; *Fred Vuillemin*, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.; *Thomas Gehrig*, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Diss., St. Gallen 1998, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 49 ff.)

Zu den geldwerten Leistungen gehören somit Zuwendungen jeder Art an Aktionäre oder diesen nahe stehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (ASA 68 S. 596 ff., insbesondere S. 600 E. 2 mit Hinweisen). Dabei gelten als Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahe stehen, Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuerten Leistung betrachtet werden müssen. Als nahe stehend sind auch Personen zu betrachten, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (ASA 68 S. 600, mit Hinweis auf ASA 65 S. 401).

Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann im Übrigen auch dann vorliegen, wenn dem Begünstigten gegenüber eine Darlehensschuld begründet wird. Eine Auszahlung der fraglichen Beträge ist nicht erforderlich (Entscheid der SRK vom 26. Januar 1998 in Sachen F. AG [SRK 1997-018], E. 3b).

Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören demgegenüber diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihren Aktionären oder nahe stehenden Personen auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis, beispielsweise aus einem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis erbringt, wie sie es auch mit aussenstehenden Dritten vereinbaren könnte; solche

Zuwendungen stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV dar (vgl. ASA 68 S. 246 ff., insbesondere S. 249 f. E. 3a, mit Hinweisen, ASA 65 S. 600 mit Hinweisen).

c. Nach der so genannten «Dreieckstheorie» wird bei verdeckten Vorteilszuwendungen zwischen Schwestergesellschaften von einer verdeckten Gewinnausschüttung (geldwerten Leistung) der Gesellschaft A an die Aktionäre einerseits und von einer verdeckten Kapitaleinlage der Aktionäre an die Gesellschaft B andererseits ausgegangen (*Markus Reich*, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in ASA 54 S. 635; Gehrig, a.a.O., S. 288 f.). Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben wird diese Fiktion nicht angewendet. Es gilt vielmehr gemäss konstanter Praxis die Direktbegünstigtentheorie, wonach als Empfänger der geldwerten Leistung nicht die Aktionäre gelten, sondern die Schwestergesellschaft, welche die Vorteilszuwendung erhält. Auf diese ist denn auch die Verrechnungssteuer zu überwälzen und ihr steht ein allfälliger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer zu (ASA 59 S. 499 f. E. 3b und 3c; *Conrad Stockar*, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 3. Auflage, Basel/Therwil 2000, S. 112 und 208 f., Fallbeispiel 54; Gehrig, a.a.O., S. 289, mit Hinweisen und S. 337 ff.; *Beat Walker/Christoph Busin*, AKAD Business, Steuern Bd. 3, Die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben, Zürich 1998, S. 61 ff.). In Bezug auf gewisse Konstellationen ist allerdings in jüngster Zeit diese Praxis der ESTV relativiert worden, wobei (Handels-)Geschäfte zwischen nahe verbundenen Gesellschaften offenbar davon nicht betroffen sind (vgl. dazu Gehrig, a.a.O., S. 339, Ziff. 4.2 und Fussnoten 1408 bis 1410).

d. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG). Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG wird die Steuer auf Erträgen von (unter anderem) Aktien 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig. Die Steuer ist der ESTV nach Abrechnung auf amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung - für die mit dieser Genehmigung fällig gewordenen Erträge - bzw. innert 30 Tagen nach der Fälligkeit des Ertrages (bei nicht bestimmtem Fälligkeitstermin nach dem Beschluss der Ausrichtung des Ertrages bzw. der erfolgten Ausrichtung) - bei Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig werden oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden - zu entrichten (Art. 21 Abs. 1 bis 3 VStV).

4. Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht grundsätzlich die Untersuchungsmaxime (ASA 55 S. 627 E. 3a; *Roman Truog*, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in ASA 49 S. 99). Diese wird allerdings modifiziert durch die in Art. 39 VStG geregelte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Diese Bestimmung sieht vor, dass der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Er hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (vgl. Entscheide der SRK vom 19. Oktober 2000 in Sachen B AG [SRK 1999-146], E. 2b, und vom 26. Februar 1996 in Sachen P AG [SRK 1995-003], E. 3). In sinngemässer Anwendung des in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) niedergelegten Grundsatzes über die Beweislast gilt unter Berücksichtigung des vorstehend ausgeführten

Zusammenwirkens von Untersuchungsmaxime und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen folgende allgemeine Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast: Die Steuerbehörde trägt im Allgemeinen die objektive Beweislast für Tatsachen, welche den Steueranspruch begründen oder mehren, das Steuersubjekt dagegen für Tatsachen, welche den Steueranspruch hindern, aufheben oder hemmen. Die Beweislast kann indes namentlich dann dem Steuersubjekt obliegen, wenn dieses die mögliche und zumutbare Mitwirkung bei der Abklärung des steuererheblichen Sachverhalts pflichtwidrig und in schuldhafter Weise unterlassen hat. Wirkte das Steuersubjekt pflichtgemäss mit, kann abweichend von der genannten Grundregel zugunsten des Steuersubjektes entschieden werden (vgl. zum Ganzen ausführlich *Daniel Schär*, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998, insbesondere S. 303 f.; eingeschränkter noch *Martin Zweifel*, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110).

**5.a.** Im vorliegenden Fall hat die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid festgehalten, die Beschwerdeführerin könne die ordnungsgemässe Verbuchung der von der B AG im Jahre 1992 zu ihren Gunsten verbuchten Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 61'620.- nicht beweisen. Die Gesellschaft sei ihrer Auskunfts- und Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen, indem sie - ausser den Jahresrechnungen - die einverlangten Buchhaltungsunterlagen für die Jahre 1991 bis 1994 nach mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt habe. In Anbetracht der gesamten Umstände sei daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin zu Gunsten ihrer Aktionäre auf diese Einnahmen verzichtet und diesen damit geldwerte Leistungen erbracht habe, welche der Verrechnungssteuer unterliegen. Auf Grund des im Einspracheverfahren eingereichten einzelnen Kontoblattes «Erlös aus Arbeiten 1992» könne der Sachverhalt nicht abschliessend beurteilt werden, da weder die Gegenbuchungen noch die Stimmigkeit mit der gesamten Buchhaltung überprüft werden könne. Nicht nachvollziehbar sei insbesondere die Rückbuchung des willkürlich anmutenden Betrages von Fr. 31'604.10 mit dem Vermerk «BT RÜCKBEL DUB DEB». Diese erscheine als reine Ausgleichsbuchung, mit welcher eine Übereinstimmung mit dem in der Jahresrechnung 1992 enthaltenen Saldo des Kontos «Erlös aus Arbeiten» habe erreicht werden sollen. Es müsse davon ausgegangen werden, dass das in Kopie nachgereichte Kontoblatt nachträglich erstellt worden sei. Damit habe die Sachlage so dargestellt werden sollen, dass die bei der B AG ausgebuchten Beträge auf dem Konto «Erlös aus Arbeiten» der Beschwerdeführerin verbucht worden seien. Auch aus einer Gegenüberstellung der Bilanzen der Jahre 1991 bis 1993 gehe nicht hervor, dass der Betrag von Fr. 61'620.- bei der Beschwerdeführerin effektiv verbucht worden sei. Vielmehr hätten sowohl das Debitoren- als auch das Delkrederekonto in den fraglichen Jahren immer den gleichen Saldo ausgewiesen, so dass es unwahrscheinlich sei, dass die Beschwerdeführerin von der B AG Forderungen gegenüber dubiosen Debitoren übernommen habe. Auch habe sich der Saldo des Kontos «B AG» zwischen 1991 und 1992 nur um Fr. 7'248.10 verändert, womit der Verbleib des Betrages von Fr. 61'620.- auch nicht geklärt werden könne. Die Beschwerdeführerin habe den Nachweis, dass die ihr im Jahre 1992 von der B AG überwiesenen oder gutgeschriebenen Beträge ordnungsgemäss verbucht worden seien, nicht erbringen können. Der Sachverhalt müsse deshalb auf Grund der vorliegenden Indizien festgestellt werden, weshalb

davon auszugehen sei, dass den Aktionären eine geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 61'620.- erbracht worden sei, welche der Verrechnungssteuer von 35% unterliege.

Die Beschwerdeführerin hat der SRK zusammen mit ihrer Beschwerdeschrift den Jahresabschluss 1992, das Kontoblatt «Erlös aus Arbeiten» wie auch alle andern Kontoblätter für das Jahr 1992 sowie die Vereinbarung betreffend die von ihr behauptete Abtretung von Kundenforderungen zwischen der B AG und ihr eingereicht. Die Buchhaltungsbelege seien keineswegs nachträglich, also nach dem Bilanzausdruck aus dem Computer, erstellt worden. Zudem sei auch keine so genannte Ausgleichsbuchung, wie sie ihr von der Vorinstanz unterschoben werden solle, erfolgt. In ihrer Vernehmlassung vom 15. November 2002 hat die ESTV die Auffassung vertreten, bei den von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoblättern habe es sich um neu erstellte Unterlagen gehandelt, die nachweislich auf einem andern Buchhaltungssystem hergestellt worden seien. Die einzelnen Buchungen bzw. die Gegenbuchungen in den verschiedenen Aufwand- respektive Erlöskonten seien grösstenteils nicht nachvollziehbar, zumal keine Buchungsbelege eingereicht worden seien. Die eingereichten «Buchhaltungsunterlagen» vermöchten nicht rechtsgenügend zu beweisen, dass die der Beschwerdeführerin von der B AG überwiesenen Beträge von Fr. 61'620.- ordnungsgemäss verbucht worden seien, weshalb daran festgehalten werde, dass diese nicht verbuchten Einnahmen als geldwerte Leistung an den Aktionär der Verrechnungssteuer unterliegen. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht darlegen können, aus welchem Rechtsgrund ihr die B AG die fraglichen Zahlungen überwiesen/gutgeschrieben haben sollte. Es sei schliesslich auch nicht ersichtlich, weshalb die B AG der Beschwerdeführerin Fr. 61'620.- überweisen bzw. gutschreiben sollte, wenn diese von ihr «dubiose Kundenforderungen» im Wert von Fr. 31'604.10 (unter Abzug eines Delkredere-Risikos von 10%) übernehme. Aus den Handelsregisterauszügen der im Vertrag vom 25. November 1993 aufgeführten Gesellschaften ergebe sich zudem, dass Y bei der überwiegenden Mehrzahl der «dubiosen Kunden» einziges Mitglied des Verwaltungsrates sei oder war.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2002 an die SRK hat die Beschwerdeführerin weiterhin bestritten, dass es sich bei den eingereichten Buchhaltungsunterlagen um neu erstellte Dokumente gehandelt habe, und sie hat eine Bestätigung der A AG vorgelegt, wonach verschiedene Versionsupdates der von der Beschwerdeführerin verwendeten ABACUS-Buchhaltungssoftware Darstellungsänderungen zur Folge gehabt hätten. Zudem hat sie Fotokopien von fünf Rechnungen an die B AG für ausgeführte Arbeiten aus dem Jahr 1992 eingereicht. Daraufhin ist der ESTV Gelegenheit gegeben worden, sich zum Schreiben der Beschwerdeführerin vom 2. Dezember 2002 und zu den von dieser neu eingereichten Unterlagen zu äussern. In ihrer Stellungnahme vom 19. Dezember 2002 hat die ESTV zwar festgehalten, sie verweise bezüglich des Sachverhalts, der rechtlichen Würdigung und der Anträge auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung vom 15. November 2002, an deren Argumentation weiterhin festgehalten werde. Andererseits hat sie aber ausgeführt, sie könne die Richtigkeit der Aussage der Beschwerdeführerin, wonach die Modifikationen der Buchhaltungssoftware zu optischen Darstellungsänderungen im Vergleich zu den ursprünglich eingereichten

Unterlagen, nicht jedoch zu einer inhaltlichen Änderung geführt hätten, nicht restlos überprüfen und überlasse deshalb den diesbezüglichen Entscheid der SRK. Zudem habe sie ihren Einspracheentscheid auf Grund der ihr damals von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Unterlagen gefällt. So seien ihr seinerzeit die Kontoblätter vorenthalten worden. Erst im Stadium ihrer Stellungnahme zur Beschwerde an die SRK seien ihr diese Unterlagen zur Verfügung gestanden, jedoch ohne das Schreiben der A AG und ohne die Rechnungen der Beschwerdeführerin an die B AG im Umfang von gesamthaft Fr. 61'620.-. Sie weise abschliessend darauf hin, dass jedenfalls in Bezug auf die Verlegung der Gerichts- und Parteikosten das unkooperative Verhalten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen sei.

**b.** Die von der Beschwerdeführerin zusammen mit ihrer unaufgefordert eingereichten Stellungnahme vom 2. Dezember 2002 eingereichten Unterlagen (Schreiben der A AG; Rechnungskopien) erscheinen - zusammen mit den bereits als Beilage zur Beschwerde eingereichten Kontoblättern - im Rahmen des vorliegenden Verfahrens durchaus als bedeutsam, weshalb sie trotz erst nachträglicher Einreichung zu berücksichtigen sind (vgl. E. 2 hievor), wobei allerdings dem prozessualen Verhalten der Beschwerdeführerin bei der Verlegung der Verfahrenskosten Rechnung zu tragen sein wird (vgl. E. 7 hiernach). Vorerst erscheint es der SRK unter Berücksichtigung der Erläuterungen im Schreiben der A AG vom 25. November 2002 als plausibel und glaubhaft, dass die Unterschiede in der Aufmachung der ursprünglich eingereichten Abschlüsse auf die verschiedenen, in der Zwischenzeit vorgenommenen Programmernerneuerungen sowie auf die Verwendung von andersartigen Druckermodellen zurückzuführen sind. Man kann sich zwar fragen, weshalb nicht Kopien der ursprünglichen Ausdrücke der Abschlüsse und Kontoblätter eingereicht worden sind. Offenbar hat die Beschwerdeführerin diese nicht aufbewahrt, so dass die Unterlagen neu ausgedruckt werden mussten. Die SRK sieht indessen keinen Anlass, davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die neu ausgedruckten Belege gegenüber den ursprünglich vorhandenen inhaltlich abgeändert bzw. diese nachträglich verfälscht hätte. Insbesondere geht aus den eingereichten Rechnungskopien vom 21. August, 17. September, 7. Oktober, 15. Dezember und 16. Dezember 1992 hervor, dass die Beschwerdeführerin der B AG für erbrachte Beratungsleistungen in den Monaten Februar bis November 1992 tatsächlich einen Betrag von insgesamt Fr. 61'620.- fakturiert hat, wobei die auf dem Konto «Erlös aus Arbeiten» der Beschwerdeführerin vorgenommenen Buchungen mit den einzelnen Rechnungen betragsmässig übereinstimmen und das Buchungsdatum jeweils dem Rechnungsdatum entspricht. Bei den eingereichten Rechnungen ist die Beschwerdeführerin jedoch zu behaften, und zwar auch in dem Sinne, dass davon ausgegangen wird, dass sie effektiv der B AG Leistungen in entsprechender Höhe erbracht hat und dass demnach der Betrag von Fr. 61'620.- die Gegenleistung hierfür darstellt, welche zudem als angemessen zu betrachten ist. Die Beschwerdeführerin war daher gehalten, die vereinnahmten Honorarbeträge in voller Höhe erfolgswirksam zu verbuchen, was sie in einer ersten Phase denn auch, wie dies aus dem entsprechenden Kontoblatt hervorgeht, getan hat.

**c.** Nach erfolgter Verbuchung der mit Rechnungen vom 21. August, 17. September, 7. Oktober, 15. Dezember und 16. Dezember 1992 der B AG fakturierten Beträge als Honorarertrag («Erlös aus Arbeiten») hat die

Beschwerdeführerin indessen per 31. Dezember 1992 zwei weitere Buchungen vorgenommen: Einerseits hat sie einen Betrag von Fr. 31'604.10 im Soll des Kontos «Erlös aus Arbeiten» und im Haben des Kontos «Konto-Korrent B AG» verbucht. Sie hat also den genannten Betrag zu Lasten des Honorarertrages der B AG gutgeschrieben. Als Buchungstext ist dabei Folgendes festgehalten worden: «BT RÜCKBEL DUB DEB». Gleichzeitig ist ein Betrag von Fr. 3'160.40 (das heisst 10% von Fr. 31'604.10) wiederum dem Kontokorrentkonto B AG belastet und dem Ertragskonto «Kommissionen» gutgeschrieben worden. Der Betrag von Fr. 31'604.10 entspricht dem Total der Kundenforderungen gemäss Vereinbarung zwischen der B AG und der Beschwerdeführerin vom 25. November 1993, der Betrag von Fr. 3'160.40 dem Einschlag von 10% «für die Übernahme des Delkredererisikos, sowie lt. Aktienkaufvertrag vom 14.1.92» gemäss derselben Vereinbarung. Per Saldo ist somit der Ertrag der Beschwerdeführerin des Jahres 1992 um den Betrag von Fr. 28'443.70 herabgesetzt worden, unter entsprechender Gutschrift auf dem Kontokorrentkonto der B AG. (Dieser Betrag auch entspricht dem «Übernahmebetrag» gemäss Vereinbarung vom 25. November 1993).

Kundenguthaben stellen ein Aktivum dar. Die Abtretung solcher Guthaben gegen Entgelt berührt grundsätzlich die Erfolgsrechnung des Erwerbers nicht. Den zedierten Guthaben, die auf einem Aktivkonto zu verbuchen sind, steht ein wertmässig äquivalenter Vermögensabgang gegenüber, der auf dem entsprechenden Aktiv- oder Passivkonto (insbesondere Bank, Post, Kasse, eventuell Kontokorrent- oder Darlehenskonto) verbucht wird. Eine derartige Buchung ist indessen *in casu* nicht erfolgt. Statt die zedierten Guthaben zu aktivieren, hat die Beschwerdeführerin in entsprechender Höhe eine Ertragsminderung gebucht. Dies läuft auf eine sofortige vollständige Abschreibung der Guthaben (bzw. eine entsprechende Wertberichtigung) hinaus. Diese Vorgehensweise kann nach Auffassung der SRK nur so interpretiert werden, dass die abgetretenen Guthaben eine Non-Valeur dargestellt haben. Wenn nun aber die Beschwerdeführerin hierfür Fr. 28'443.70 bezahlt hat bzw. der B AG diesen Betrag auf dem für diese geführten Kontokorrentkonto gutgeschrieben hat, so hat sie dieser Gesellschaft in der Höhe dieses Betrages eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erbracht.

**d.** Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 VStV verlangen, dass eine «geldwerte Leistung» einem Beteiligungsinhaber oder einem den Beteiligungsinhabern nahe stehenden Dritten ausgerichtet wird (vgl. ASA 68 S. 600 E. 3). Durch die hier in Frage stehende Transaktion ist die B AG begünstigt worden, welcher der Betrag von Fr. 28'443.70 gutgeschrieben worden ist. Aus den Akten geht nicht hervor, wer die Aktionäre der Beschwerdeführerin und der B AG sind bzw. im fraglichen Zeitpunkt waren. Obwohl die Beschwerdeführerin von der ESTV mit Schreiben vom 4. Juni 1996 aufgefordert worden ist, ihre Aktionärsverhältnisse bekannt zu geben, hat sie die entsprechenden Angaben bis heute nicht gemacht.

Das Bundesgericht hat bereits in einem Urteil vom 29. März 1956 festgehalten, für den Nachweis der subjektiven Voraussetzungen der Abgabepflicht genüge unter Umständen ein bloss indirekter Beweis, so wenn die Würdigung aller Umstände zum Ergebnis führe, dass der Empfänger der geldwerten Leistung entweder der eigentliche Beherrscher der leistenden Gesellschaft gewesen sei oder für diese gehandelt oder ihr nahe gestanden haben müsse (ASA 25 S. 194

E. 3). In der Folge hat das Bundesgericht dann in konstanter Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Steuerbehörde zu Recht davon ausgehe, eine geldwerte Leistung sei dem Aktionär oder einer diesem nahe stehenden Person zugeflossen, wenn sich dieser Schluss gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 119 Ib 436 f. E. 3b; ASA 61 S. 543 E. 4; BGE 115 Ib 279 E. 9b; im gleichen Sinne auch ASA 65 S. 403 f. E. 4c, ASA 63 S. 672 f. E. 6c, ASA 45 S. 600 f. E. 3b). Auch geldwerte Zuwendungen an Organe oder ihnen nahe stehende Personen stellen im Übrigen verrechnungssteuerpflichtigen Kapitalertrag dar, werden doch Verwaltungsorgane steuerlich wie massgebende Gesellschafter angesehen (ASA 57 S. 518 E. 3d).

Ein gewichtiges Indiz dafür, dass die B AG eine den effektiven Eigentümern der Beschwerdeführerin nahe stehende Person sein muss, bildet schon das offensichtliche Missverhältnis zwischen der in Frage stehenden Leistung und der hierfür erbrachten Gegenleistung. Einem unbeteiligten Dritten wird nicht für die Übernahme wertloser Kundenguthaben, die sogleich auf Null abgeschrieben werden müssen, ein Betrag von Fr. 28'443.70 gutgeschrieben (vgl. in diesem Zusammenhang ASA 45 S. 599 E. 3a). Aus den der SRK eingereichten Buchhaltungsblättern ist zudem ersichtlich dass bis auf einige wenige Ausnahmen alle Aufwand- und Ertragspositionen über das Kontokorrentkonto der B AG gebucht worden sind (Das heisst bei diesem Konto handelt es sich jeweils um das Gegenkonto). Schliesslich ergibt sich aus den vorliegenden Handelsregisterauszügen, dass Y, welcher im vorliegenden Verfahren jeweils die Eingaben der Beschwerdeführerin unterzeichnet hat, seit dem 28. Januar 1997 einziges Mitglied des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin ist und zudem in der Zeit vom 10. März 1989 bis zum 23. Mai 1997 bei der B AG über eine Einzelprokura verfügt hat. In diesem Zusammenhang ist überdies anzumerken, dass Y der ESTV bereits mit Schreiben vom 5. Dezember 1996 namens der Beschwerdeführerin mitgeteilt hat, er könne «als Verwaltungsrat» bestätigen, dass die Aktionärsverhältnisse in den Jahren 1991 bis dato nicht geändert hätten. Auch ist M, die bei der B AG in der Zeit vom 10. März 1989 bis zum 23. Juni 1995 ebenfalls über eine Einzelprokura verfügt hat und seither die Funktion einer Delegierten (bis 23. April 2002) bzw. des einzigen Mitglieds (ab 23. April 2002) des Verwaltungsrats dieser Gesellschaft ausübt, in der Zeit vom 28. Januar 1997 bis zum 6. Januar 2000 als Revisionsstelle der Beschwerdeführerin im Handelsregister eingetragen gewesen.

Unter diesen Umständen muss davon ausgegangen werden, dass mit der B AG eine den Aktionären der Beschwerdeführerin nahe stehende Gesellschaft (bzw. indirekt diese Aktionäre selber) in den Genuss eines Vorteils gelangt ist (bzw. sind), der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, wobei die ungewöhnliche Leistung darin besteht, dass die Beschwerdeführerin sich von der B AG wertlose Kundenguthaben abtreten liess, welche sogleich auf Null abgeschrieben werden mussten (bzw. in Form einer Ertragsminderung direkt der Erfolgsrechnung belastet wurden) und dafür ein Entgelt von Fr. 28'443.70 entrichtete. Es kann im Übrigen auch nicht zweifelhaft sein, dass der Charakter dieser Leistung, das heisst die damit verbundene Begünstigung der B AG bzw. Entreicherung der Beschwerdeführerin für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war.

Die Voraussetzungen für die Annahme einer geldwerten Leistung (im Sinne einer «verdeckten Gewinnausschüttung») sind mithin zweifellos erfüllt (vgl. E. 3b hievor).

e. Die Beschwerdeführerin schuldet der ESTV somit die Verrechnungssteuer von 35% auf dem Betrag der erbrachten geldwerten Leistung von Fr. 28'443.70. Dies ergibt einen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 9'955.30. Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist die Verrechnungssteuer auf den Begünstigten zu überwälzen, das heisst die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Handelt es sich um die Steuer auf einer zurückliegenden Leistung, die von der ESTV erst im Kontrollverfahren als steuerbar erklärt wird, so hat der Verrechnungssteuerpflichtige den Steuerbetrag vom Leistungsgläubiger einzufordern; er besitzt einen entsprechenden öffentlichrechtlichen Anspruch (Pfund, a.a.O., N. 2.2 zu Art. 14 Abs. 1 VStG). Im angefochtenen Entscheid hat sich die ESTV nicht zur Frage geäussert, wer als Begünstigter anzusehen sei und auf wen die Steuer zu überwälzen sei. Dieser Punkt bildet somit auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb darauf - und damit auf die Frage der Anwendbarkeit der Dreieckstheorie oder der Direktbegünstigtentheorie (vgl. E. 3c hievor) - nicht weiter einzugehen ist. Darüber müsste die ESTV gegebenenfalls in einem separaten Verfahren befinden. Ob allenfalls ein Rückerstattungsanspruch besteht und wem dieser gegebenenfalls zustehen würde, ist ebenfalls nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens.

6. Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten (Art. 12 Abs. 1 VStrR). Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR), welcher auch dann leistungspflichtig bleibt, wenn er die Abgabe überwälzen kann. Ein Verschulden oder eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungspflicht. Es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (ASA 68 S. 440 E. 2b, mit Hinweisen). Auf Grund dieser Regelung ist die geschuldete Verrechnungssteuer vom Zeitpunkt ihrer Fälligkeit an zu verzinsen, ungeachtet des Umstandes, dass Art. 16 Abs. 2 VStG in der hier noch anwendbaren, bis 31. Dezember 1997 in Kraft stehenden, ursprünglichen Fassung (vgl. AS 1966 376) vorsah, dass fällig gewordene Steuerbeträge, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstanden, (erst) von der Mahnung an zu verzinsen waren. Die als geldwerte Leistung zu qualifizierende Gutschrift erfolgte *in casu* am 31. Dezember 1992, als der entsprechende Betrag auf dem Kontokorrentkonto der B AG verbucht wurde. In diesem Zeitpunkt entstand die Steuerforderung (Art. 12 Abs. 1 Satz 1 VStG in

Verbindung mit Art. 21 Abs. 3 VStV; vgl. E. 3d hievor). Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG wurde die Steuer 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig, also am 30. Januar 1993. Von diesem Tag an ist sie zu verzinsen.

**7.a.** Auf Grund der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer von Fr. 21'567.- (zuzüglich Verzugszins) auf Fr. 9'955.30 (zuzüglich Verzugszins) herabzusetzen.

**b.** Unterliegt die beschwerdeführende Partei nur teilweise, so sind die Verfahrenskosten zu ermässigen (Art. 63 Abs. 1 Satz 2 VwVG). Gemäss Art. 63 Abs. 3 VwVG dürfen einer obsiegenden Partei die Kosten des Beschwerdeverfahrens auferlegt werden, sofern sie diese durch Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich beispielsweise in Fällen, in denen eine Beschwerde auf Grund von erstmals eingereichten Abrechnungen oder sonstigen Unterlagen gutgeheissen wird. Denn als unnötigerweise verursacht gilt ein Verfahren insbesondere dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und beispielsweise ein Beweismittel zu spät eingereicht hat oder seiner Pflicht zur fristgerechten Einreichung von Abrechnungen nicht nachgekommen ist (vgl. [VPB 63.80](#) E. 4c und [VPB 60.38](#) E. 9; Entscheid der SRK vom 5. Januar 2000 in Sachen K., N. und E. [SRK 1998-175, 176 und 180], E. 5b). Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend, hat die Beschwerdeführerin doch - entgegen Art. 39 Abs. 1 VStG - Unterlagen zum Nachweis von für die korrekte Steuerbemessung bedeutsamen Tatsachen erst im Beschwerdeverfahren vor der SRK, und zwar teilweise erst zusammen mit ihrer unaufgefordert eingereichten Stellungnahme vom 2. Dezember 2002 eingereicht. Damit hat sie das Beschwerdeverfahren vor der SRK unnötigerweise und aus eigenem Verschulden verursacht und zudem nicht notwendige Weiterungen bewirkt. Es rechtfertigt sich deshalb, ihr die Verfahrenskosten vor der SRK, die mit Fr. 2'000.- (bestehend aus einer Spruch- und einer Schreibgebühr) bestimmt werden, in Anwendung von Art. 63 Abs. 3 VwVG trotz ihres teilweisen Obsiegens in vollem Umfang aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV], SR 172.041.0). Aus dem gleichen Grund ist der nicht vertretenen Beschwerdeführerin auch keine Parteientschädigung auszurichten.

**JAAC 68.98 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. März 2004 in Sachen X AG [SRK 2002-115]**

|         |   |
|---------|---|
| In      | Verwaltungspraxis der Bundesbehörden                              |
| Dans    | Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération   |
| In      | Giurisprudenza delle autorità amministrative della Confederazione |
| Jahr    | 2004  |
| Année   |   |
| Anno    |   |
| Band    | 68  |
| Volume  |   |
| Volume  |   |
| Seite   | ---   |
| Page    |   |
| Pagina  |   |
| Ref. No | 150 006 713   |

Das Dokument wurde durch das Schweizerische Bundesarchiv und die Bundeskanzlei konvertiert.  
Le document a été digitalisé par les Archives Fédérales Suisses et la Chancellerie fédérale.  
Il documento è stato convertito dall'Archivio federale svizzero e della Cancelleria federale.