

## JAAC 68.163

Entscheidung der Eidgenössischen Steuerrekurskommission  
vom 11. Juni 2004, in Sachen X. AG [SRK 2003-116]

---

*Impôt anticipé. Prestation appréciable en argent sous la forme d'une distribution cachée de bénéfice. Appréciation des preuves. Calcul de l'intérêt moratoire.*

*Art. 20 al. 1 OIA. Objet de l'impôt.*

*- Les contributions volontaires d'une société à un actionnaire ou à une personne proche de ce dernier qui sont fondées sur les rapports de participation et qui ne pourraient être accordées à un tiers, du moins pas dans la même mesure, doivent être qualifiées de prestations appréciables en argent qui ne représentent pas une dépense justifiée selon l'usage des affaires, mais une distribution de bénéfice (consid. 2b et c).*

*- En l'espèce, il faut considérer sur la base des preuves que, dans le cadre d'une activité de placement d'ouvriers non qualifiés et de personnel auxiliaire, les amortissements pour une Rolls-Royce et une Mercedes-Benz ne peuvent être justifiés sous l'angle commercial, mais doivent au contraire être qualifiés de prestations appréciables en argent en faveur des deux actionnaires (consid. 3a).*

*- Lorsque la repreneuse d'une entreprise ne fournit à la vendeuse aucune contre-prestation ni goodwill résultant du transfert de la société, il y a prestation appréciable en argent (consid. 3b).*

*Art. 16 al. 2 LIA. Echéance et intérêt moratoire.*

*- A l'expiration des délais d'échéance fixés, des intérêts moratoires sont dus sur les montants d'impôt à recouvrer. Ainsi, les intérêts moratoires dus pour les créances d'impôt devant être versées avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998 doivent commencer à courir dès le 1<sup>er</sup> janvier 1998 au plus tard (consid. 2g/aa).*

*- Si toutefois les conditions d'un sursis au paiement sont objectivement réalisées, l'intérêt moratoire doit commencer à courir dès l'exigibilité de la créance d'impôt, soit 30 jours après que la prestation appréciable en argent a été fournie (consid. 2g/bb et 4b).*

---

**Verrechnungssteuer. Geldwerte Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung. Beweiswürdigung. Verzugszinsberechnung.**

**Art. 20 Abs. 1 VStV. Gegenstand der Steuer.**

- **Freiwillige Zuwendungen einer Gesellschaft an Aktionäre oder diesen nahe stehenden Personen, die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und einem Dritten deshalb nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden, gehören zu den geldwerten Leistungen, die nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen (E. 2b und c).**

- **Vorliegend muss auf Grund der Beweislage davon ausgegangen werden, dass im Rahmen einer Vermittlungstätigkeit von ungelerntem Handwerker- und Hilfsarbeiterpersonal Abschreibungen für einen Rolls-Royce und einen Mercedes-Benz nicht als geschäftsmässig begründete sondern als geldwerte Leistungen zu Gunsten der beiden Aktionäre zu qualifizieren sind (E. 3a).**

- **Erbringt die Übernehmerin eines Geschäftsbetriebes keine Gegenleistung bzw. keine Goodwillabgeltung an die Verkäuferin, stellt dies eine geldwerte Leistung dar (E.3b).**

**Art. 16 Abs. 2 VStG. Fälligkeit und Verzugszins.**

- **Nach Ablauf bestimmter Fälligkeitstermine sind ausstehende Steuerbeträge zu verzinsen, wobei für vor dem 1. Januar 1998 entstandene Steuerforderungen der Verzugszins auf jeden Fall spätestens ab 1. Januar 1998 geschuldet ist (E. 2g/aa).**

- **Ist jedoch der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt, muss die Steuerforderung ab Fälligkeit, mithin 30 Tage ab dem Zeitpunkt der Erbringungen der geldwerten Leistung, verzinst werden (E. 2g/bb und 4b).**

---

**Imposta preventiva. Prestazione valutabile in denaro sotto forma di distribuzione dissimulata di utili. Valutazione delle prove. Calcolo degli interessi di mora.**

**Art. 20 cpv. 1 OIPrev. Oggetto dell'imposta.**

- **I contributi volontari di una società agli azionisti o a persone loro vicine che sono basati sui rapporti di partecipazione e che, per questo motivo, non sarebbero dati a terzi o comunque non nella stessa misura, appartengono alle prestazioni valutabili in denaro che non costituiscono spese giustificate dall'attività dell'azienda ma distribuzione dissimulata di utili (consid. 2b e c).**

- **Nella fattispecie, sulla base delle prove, occorre considerare che nel quadro dell'attività di collocamento di operai non qualificati e personale ausiliario gli ammortamenti per una Rolls-Royce e una Mercedes-Benz non sono prestazioni fondate sull'attività dell'azienda ma costituiscono una distribuzione dissimulata di utili (consid. 3a).**

***- Se colei che riprende l'attività non fornisce alcuna controprestazione risp. nessuna indennità per il goodwill alla venditrice, si tratta di una prestazione valutabile in denaro (consid. 3b).***

***Art. 16 cpv. 2 LIP. Scadenza e interesse di mora.***

***- Dopo la decorrenza di determinati termini di scadenza, sugli importi d'imposta non ancora pagati devono essere riscossi interessi. Per i crediti d'imposta sorti prima del 1° gennaio 1998, l'interesse di mora è dovuto in ogni caso al più tardi dal 1° gennaio 1998 (consid. 2g/aa).***

***- Tuttavia, se sono realizzate le condizioni oggettive di una sottrazione d'imposta, l'interesse di mora sul credito d'imposta deve essere riscosso a partire dalla scadenza, cioè 30 giorni dopo la fornitura della prestazione valutabile in denaro (consid. 2g/bb e 4b).***

---

Zusammenfassung des Sachverhalts:

**A.** Die X. AG wurde am (...) mit Sitz in (...) gegründet. Sie hat folgenden Zweck: Zurverfügungstellung von Personal, Personalvermittlung, insbesondere im Bau- und Industriesektor sowie Stellen- und Personalberatung in allen Berufszweigen; sie kann sich an anderen Unternehmungen beteiligen und Liegenschaften erwerben. Ihr Aktienkapital beträgt Fr. 100'000.-, eingeteilt in 100 Inhaberaktien zu Fr. 1'000.-, und ist voll liberiert. Präsident des Verwaltungsrates war bis zum 15. Oktober 1998 Z., (...). Weiteres Mitglied war bis zu diesem Datum W., (...). Seit dem 15. Oktober 1998 ist einziger Verwaltungsrat Y., (...).

**B.** Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) teilte X. AG mit Schreiben vom 3. Juni 1999 mit, aufgrund der Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt habe V. AG (vormals X. Personal AG) ihre Geschäftstätigkeit aufgegeben. Dabei habe X. AG offensichtlich den Geschäftsbetrieb (Kundschaft, Know-how usw.) der damaligen X. Personal AG übernommen, welche an gleicher Adresse und in den gleichen Räumlichkeiten dieselbe Tätigkeit ausgeübt habe. Mit der Geschäftsübernahme sei ohne Gegenleistung auch der damit verbundene Goodwill übertragen worden, den die ESTV mit Fr. 690'000.- berechne. In Höhe dieses Goodwills habe X. Personal AG der X. AG eine steuerbare geldwerte Leistung erbracht, die der Verrechnungssteuer von 35% unterliege. Die X. Personal AG habe es unterlassen, der ESTV die geldwerte Leistung zu deklarieren. Gemäss Art. 67 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) und Art. 12 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) würden für die Entrichtung der Steuer nebst Zinsen u. a. auch die Begünstigten, d. h. die ohne Abzug der Verrechnungssteuer in den Genuss der geldwerten Leistung Gelangten, haften. X. AG wurde Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben. Mit Schreiben vom 16. Februar 2000 informierte die ESTV über weitere festgestellte geldwerte Leistungen insbesondere an ihre beiden Aktionäre Z. und W.

Nach Durchführung einer Besprechung mit dem damaligen Vertreter der X. AG nahm der neue Vertreter mit Schreiben vom 28. November 2000 Stellung zu den Ausführungen der ESTV und hielt fest, die V. AG habe einerseits

keine geldwerten Leistungen erbracht und andererseits sei die X. AG nicht in den Genuss von geldwerten Leistungen gelangt. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, unter Berücksichtigung sämtlicher Chancen und Gefahren wäre im Zeitpunkt der Übernahme der operativen Geschäftstätigkeit eine Veräusserung des Geschäftsbetriebes an einen Dritten unter Realisierung eines Goodwills unmöglich gewesen. Mit einem zweiten Schreiben vom gleichen Datum wurde in Bezug auf die Mobiliarkäufe geltend gemacht, die Ausführungen, wonach der Kaufpreis in beiden Fällen den Aktionärskonti gutgeschrieben worden sei, seien nicht korrekt. Dies treffe lediglich auf die Mobiliarkäufe im Jahre 1995 zu; darauf sei die Verrechnungssteuer im Betrage von Fr. 7'000.- geschuldet. Hinsichtlich der Darlehensgewährung an die Aktionäre werde zur Kenntnis gebracht, dass per 31. Dezember 1999 sämtliche Darlehensbezüge bis auf einen Restbetrag von Fr. 43'500.- zurückgeführt worden seien. Der erwähnte Restbetrag werde Ende Geschäftsjahr 2000 unter Einbezug der Lohngutschriften vollständig zurückgeführt sein. Im Zusammenhang mit den Darlehensgewährungen seien somit keine Verrechnungssteuern geschuldet.

Am 19. und 20. Februar 2001 nahm die ESTV bei X. AG eine Buchprüfung vor. Mit Schreiben vom 20. Februar 2001 verlangte sie von X. AG ergänzende Auskünfte betreffend der Löhne, welche Z. und W. aus der Gesellschaft bezogen hatten, betreffend diverser Fahrzeuge sowie betreffend Zahlungen an die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA). Nach Wechsel weiterer Korrespondenz und Durchführung einer Besprechung teilte die ESTV der X. AG mit, es seien geldwerte Leistungen betreffend Mobiliar im Betrage von Fr. 40'000.- sowie betreffend Goodwill im Betrage von Fr. 299'000.- erbracht worden. Betreffend Mobiliar wurde festgehalten, für Fr. 20'000.- sei die geldwerte Leistung anerkannt worden, für die zweiten Fr. 20'000.- sei der Nachweis der Überweisung nicht erbracht worden. Betreffend Goodwill werde den Einwendungen teilweise entsprochen und der Betrag basierend auf dem erhobenen Reingewinn pro 1995 und dem Ergebnis pro 1996 reduziert. Mit Schreiben vom 3. August 2001 legte X. AG bezüglich des Mobiliars einen Bankbeleg auf, aus welchem sich die Überweisung von Fr. 20'000.- ergebe. Bezüglich Goodwill hielt sie an ihrer bisherigen Auffassung fest.

Am 6. Februar 2002 eröffnete die ESTV der X. AG den Entscheid, dass sie der ESTV Verrechnungssteuern von Fr. 143'570.- schulde, nebst Verzugszins von 6% (ab 1. Januar 1997 von 5%) ab Fälligkeit. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, bei der Übertragung des Temporär-Personalvermittlungsbetriebes von X. Personal AG an X. AG wäre unter Dritten ohne Zweifel ein Goodwill bezahlt worden. Die Goodwillberechnung basiere auf den Reingewinnen pro 1995 und 1996, somit auf den Zukunftserträgen, welche durch angehobene Aktionärslöhne korrigiert wurden. Im Weiteren führte sie aus, um die hohen Aktionärsbezüge in Form von Darlehen abbauen zu können, habe die X. AG von ihren Aktionären drei Fahrzeuge, einen Rolls-Royce Corniche IV und zwei Mercedes-Benz 500 SL für insgesamt Fr. 253'175.- erworben, welche per Ende 1998 eingebucht worden seien. Auf den Fahrzeugkäufen seien auf Ende 1998 Abschreibungen von Fr. 184'028.- vorgenommen worden. Bezüglich des Mercedes von Z. seien Fr. 114'587.- abgeschrieben worden, wobei Z. Fr. 65'000.- als Privatanteil belastet wurden. Die Differenz von gerundet Fr. 49'500.- sei als geldwerte Leistung zu betrachten. Bezüglich der Fahrzeuge

von W. wurde ausgeführt, es seien pro 1998 Fr. 50'000.- abgeschrieben worden, während ihm ein Privatanteil von Fr. 25'000.- belastet worden sei. Der Abschreibungsaufwand für den Rolls-Royce sei geschäftsmässig nicht begründet, weil dieses Fahrzeug privaten Zwecken diene. Da keine Einzelbewertung der Fahrzeuge vorliege, werde davon ausgegangen, der Rolls-Royce mache 2/3 des Übernahmewertes aus. Der Anteil von 2/3 der Abschreibungen für die Jahre 1998 bis 2000 mache Fr. 41'700.- aus. Insgesamt betrage die steuerbare geldwerte Leistung in Form der geschäftsmässig nicht begründeten Fahrzeugabschreibungen Fr. 91'200.-.

**C.** Gegen diesen Entscheid liess X. AG am 8. März 2002 Einsprache erheben. Zur Begründung wurde im Wesentlichen - betreffend den Sachverhalt Autokosten - vorgetragen, es sei nicht Aufgabe der Steuerbehörden zu beurteilen, ob die Beschaffung eines teuren Wagenparks wirtschaftlich sinnvoll sei. Tatsache sei, dass die Fahrzeuge mehrheitlich für geschäftliche Zwecke zur Verfügung standen. Die im Geschäftsjahr 1998 gebuchten Abschreibungen seien geschäftsmässig vollumfänglich begründet. Betreffend den Sachverhalt Übernahme der operativen Geschäftstätigkeit von der X. Personal AG liess sie im Wesentlichen ausführen, eine Veräusserung an einen Dritten mit Realisierung einer Goodwillzahlung wäre unmöglich gewesen, da die Risiken zu hoch gewesen seien.

**D.** Mit Einspracheentscheid vom 12. Juni 2003 wies die ESTV die Einsprache der X. AG, (...) vollumfänglich ab und stellte fest, diese schulde eine Verrechnungssteuer von insgesamt Fr. 143'570.- zuzüglich Verzugszins. Die Verrechnungssteuer von Fr. 38'920.- sei auf die Begünstigten zu überwälzen.

**E.** Gegen diesen Entscheid erhebt X. AG, (...) mit Eingabe vom 11. Juli 2003 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Antrag, der angefochtene Einspracheentscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben, soweit die Beschwerdeführerin verpflichtet werde, einen Fr. 7'000.- übersteigenden Verrechnungssteuerbetrag zu bezahlen.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. September 2003 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit entscheidwesentlich - in den Erwägungen eingegangen.

Aus den Erwägungen:

**1.a, b.** (Formelles)

**2.a.** Der Bund erhebt u. a. eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Steuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Obligationen, Serienschuldbriefe, Seriengülten und Schuldbuchguthaben sowie Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genusscheine, 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.** Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG 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 darstellt. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem zivilrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn der Aktiengesellschaft usw., sondern 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, Rz. 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21 Rz. 9 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den auf Grund 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 vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG], SR 642.11) als «verdeckte Gewinnausschüttungen» bezeichneten Leistungen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. insbesondere Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 68 S. 742 E. 2a, 68 S. 599 f. E. 2, 61 S. 540 f. E. 2; [BGE 119 Ib 435](#) E. 2b, [BGE 115 Ib 279](#) f. E. 9b und c) gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen ausgerichtet werden und ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben, mithin einem Dritten nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Es handelt sich dabei damit um Leistungen, die nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Als Geschäftsaufwand verbuchte Leistungen hingegen, die gestützt auf einen vertraglich vereinbarten Leistungsaustausch entweder an unabhängige Dritte oder aber zu Konditionen erfolgen, wie sie auch unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, gelten als geschäftsmässig begründet und stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 VStV dar (ASA 68 S. 250 E. 3a, 60 S. 561 E. 1b, je mit Hinweisen). Dies gilt auch dann, wenn sich eine Massnahme, die an sich im Interesse der Unternehmung getroffen wurde, nachträglich als Fehldisposition erweist, welche sich zu Gunsten eines Gesellschafters (bzw. einer einem solchen nahe stehenden Person) auswirkt (*Anton Pestalozzi-Henggeler*, Die

verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1947, S. 22; *Max Imboden*, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 182 ff.).

c. Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999 i.S. P. AG, veröffentlicht in ASA 68 S. 249 f. E. 3a; vom 5. März 1999 i.S. P. AG [2A.192/1996/bmt], E. 2; Entscheide der SRK vom 26. Februar 1996 i.S. P. AG [SRK 1995-003], E. 2a; vom 17. November 2000 i.S. O. AG [SRK 1999-140], E. 2c und vom 5. September 2001 i.S. L. SA [SRK 2000-112], E. 2a/bb; vgl. ASA 68 S. 599 f. E. 2, mit Hinweisen; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 Rz. 13 ff.; Pfund, a.a.O., S. 117 ff., Rz. 3.53 ff. zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; *Jean-Marc Rivier*, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, S. 265 ff.; zum Begriff «geldwerte Leistung» vgl. *Francis Cagianut/Ernst Höhn*, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 12 Rz. 50 ff.; zum Begriff «verdeckte Gewinnausschüttung» Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 63 f.):

1. Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat (vgl. dazu Imboden, a.a.O., S. 181; Pestalozzi-Henggeler, a.a.O., S. 37 ff.). Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn beim Abschluss eines zweiseitig verpflichtenden (synallagmatischen) Vertrages die beiden Leistungen in einem wirtschaftlichen Missverhältnis stehen.

2. Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) zugewendet und sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, d. h. sie wäre - eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält - unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich (vgl. ASA 68 S. 599 f. E. 2, mit Hinweisen). Bei den nahe stehenden Personen handelt es sich häufig um dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder um vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten aber auch Personen als nahe stehend, zu denen der Aktionär wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen sowie Personen, denen der Aktionär seine Gesellschaft zur Abwicklung von Geschäften zur Verfügung stellt (ASA 68 S. 599 f. E. 2, 64 S. 496 E. 2b, 60 S. 560 f. E. 1a, 56 S. 436 E. 3b; *Conrad Stockar/Hans Peter Hochreutener*, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 2, Loseblatt, Basel, Nr. 155 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

3. Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein (ASA 68 S. 742 E. 2a, mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen Pfund, a.a.O., N. 3.53 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, mit weiteren Hinweisen; *Fred Vuillemin*, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in Der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.). Das Missverhältnis

zwischen der Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung muss indessen offensichtlich sein; eine bloss geringfügige Differenz genügt nicht (Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 64).

**d.** Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt unter anderem dann vor, wenn die Gesellschaft Vermögenswerte zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis von Aktionären oder ihnen nahe stehenden Personen erwirbt (vgl. [BGE 113 Ib 23](#); vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 N. 15), aber auch, wenn die Aktionäre von der Gesellschaft Vermögenswerte zu einem offensichtlich unter deren Wert liegenden Preis erwerben. Der Steuer unterliegt diesfalls die Differenz zwischen dem Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstandes und dem entrichteten Preis (vgl. dazu Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12 Rz. 68 f.).

**e.** Die Verrechnungssteuer wird nach dem Prinzip der Selbstveranlagung erhoben (vgl. Urteil der SRK vom 10. März 1998 i.S. L. [1996-033], mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Verrechnungssteuer ist eine Quellensteuer, weil sie nicht beim Empfänger, sondern beim Schuldner der steuerbaren Leistung erhoben wird. Die Verrechnungssteuer verfolgt einen doppelten Zweck. In erster Linie soll sie den Steuerpflichtigen dazu anhalten, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte und die Vermögen, aus welchen solche Einkünfte fliessen, den zuständigen Behörden zu deklarieren. Andererseits soll die Verrechnungssteuer für den Defraudanten und für Ausländer, denen nicht ein Doppelbesteuerungsabkommen einen Rückerstattungsanspruch einräumt, eine definitive Belastung darstellen.

**f.** Gemäss Art. 12 VStrR ist die infolge einer Widerhandlung zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten (Abs. 1). Art. 12 Abs. 2 VStrR ergänzt, dass zur Nachleistung verpflichtet ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages. Gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR sind Personen leistungspflichtig, wenn sie durch die Widerhandlung in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangen bzw. wenn sie aus der Nichtleistung der Abgabe einen wirtschaftlichen Vorteil gezogen haben ([BGE 110 Ib 310](#) E. 2b mit Hinweisen; unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Dezember 1999 [2A.233/1999], E. 3b, mit Hinweisen auf weitere unveröffentlichte Urteile des Bundesgerichts). Der unrechtmässige Vorteil, in dessen Genuss der Leistungspflichtige nach Art. 12 VStrR gelangen muss, liegt im Vermögensvorteil, der durch die Nichtleistung der Abgabe entstanden ist. Ein Vermögensvorteil muss nicht in einer Vermehrung der Aktiven, er kann auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Dies trifft regelmässig zu, wenn eine Abgabe, obwohl sie geschuldet ist, infolge einer Widerhandlung nicht erhoben wird. Derjenige, der zur Zahlung der Abgabe verpflichtet wäre, ist insofern unrechtmässig bevorteilt, als er diese Leistung infolge der Widerhandlung nicht erbringen muss. Der Genuss dieses Vorteils soll dem Leistungspflichtigen mit dem Institut der Nachleistungspflicht entzogen werden ([BGE 110 Ib 310](#) E. 2c). In Bezug auf den Anwendungsbereich des Verrechnungssteuergesetzes werden von dieser Regelung damit insbesondere die Empfänger der geldwerten Leistung erfasst (vgl. ASA 56 S. 207 E. 4 mit Hinweisen).

Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 2 VStrR ist eine objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Die Leistungspflicht hängt jedoch weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden (BGE 106 Ib 221 E. 2c) oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab; vielmehr genügt es, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinne liegt (BGE 129 II 167, BGE 115 Ib 360 E. 3a; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Bern 1998, S. 36).

**g.** Gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. b in Verbindung mit Art. 12 VStG wird die Steuer auf den Erträgen von Aktien innert 30 Tagen nach dem Zeitpunkt fällig, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

**aa.** Nach Art. 16 Abs. 2 VStG in alter Fassung sind Steuerbeträge, die 15 Tage nach behördlicher Mahnung noch ausstehen, von der Mahnung an zu verzinsen. Gemäss dem seit 1. Januar 1998 in Kraft stehenden Art. 16 Abs. 2 VStG (Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, AS 1998 669, 676) ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Diese Bestimmung ist gemäss Art. 70a VStG auch auf Tatbestände anwendbar, welche vor Inkrafttreten dieser Bestimmung (1. Januar 1998, AS 1998 676) eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung sei verjährt oder bereits rechtskräftig festgesetzt.

Die ESTV wendet den neuen Art. 16 Abs. 2 VStG trotz der scheinbar klaren Übergangsbestimmung von Art. 70a VStG nicht an, sondern erhebt einen Verzugszins erst ab erfolgter Mahnung bzw. - falls die Mahnung (in Bezug auf vor dem Inkrafttreten der neuen Bestimmung eingetretene Tatbestände) nach dem 1. Januar 1998 erfolgte - ab dem 1. Januar 1998. Die SRK hat bereits früher festgestellt, die Schlussfolgerung der ESTV, wonach sich die Anwendung von Art. 70a VStG mit Bezug auf Art. 16 Abs. 2 VStG als verfassungsrechtlich unzulässig erweise, sei zutreffend (vgl. Urteil der SRK vom 20. Januar 2000 i.S. D. [SRK 1998-141], E. 4). Auf Grund einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 70a VStG sei demnach vom «klaren» Wortlaut von Art. 70a VStG abzuweichen und die Praxis der ESTV, wonach sie den neuen Art. 16 Abs. 2 VStG nur anwendet, wenn die Steuerforderung nach dem 1. Januar 1998 entstanden ist, zu bestätigen. Dies ist zu präzisieren, insofern als die neue Fassung von Art. 16 Abs. 2 VStG auf früher entstandene Steuerforderungen immerhin so zur Anwendung kommt, dass für solche Steuerforderungen der Verzugszins auf jeden Fall spätestens ab 1. Januar 1998 - dem Datum des Inkrafttretens der geänderten Bestimmung - geschuldet ist (gemäss Urteil der SRK vom 9. August 2002 i.S. H. [SRK 2001-068], E. 5b).

**bb.** Ist dem Bund eine Verrechnungssteuer vorenthalten worden und liegt zumindest objektiv eine Steuerhinterziehung vor, so ist die zu Unrecht nicht entrichtete Steuer nicht nur nachzuzahlen sondern auch zu verzinsen (W. Robert Pfund, a.a.O., S. 446, Art. 16 Rz. 3.6). Unter Beachtung der Vorschrift von Art. 12 Abs. 1 VStrR hat die ESTV den Zins bereits ab Fälligkeit der Steuer zu berechnen, wenn diese «objektiv hinterzogen» wurde, das heisst die Voraussetzungen einer Bestrafung wegen Steuerhinterziehung mit Ausnahme der Schuldfraße nachweislich erfüllt sind (vgl. ASA 53 S. 291; Hans Peter Hochreutener, Verfahrensfragen im Bereich der Stempelabgaben

und der Verrechnungssteuer, ASA 57 S. 607 f.). Art. 16 Abs. 1 VStG stellt darauf ab, ob die Verrechnungssteuer fällig geworden ist, nicht darauf, ob sie rechtskräftig festgesetzt ist. Die Bestimmung soll verhindern, dass der Steuerpflichtige, der die Steuer bei Fälligkeit pünktlich entrichtet, gegenüber dem säumigen Steuerzahler ungebührlich benachteiligt wird. Die Fälligkeit ist von vornherein im Gesetz festgelegt. Bei ihrem Eintritt hat der Steuerpflichtige die Steuer von sich aus zu entrichten (BGE 94 I 392; vgl. zum Ganzen auch Urteil der SRK vom 10. März 1998 i.S. L. [SRK 1996-033]).

**h.** 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. Entscheid der SRK vom 26. Februar 1996 in Sachen P. AG [SRK 1995-003], E. 3). Indem die Steuerbehörde den Untersuchungsgrundsatz anwendet und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, werden die tatsächlichen Voraussetzungen für eine richtige und vollständige Veranlagung geschaffen.

Die Beweiswürdigung ist dann erfolgreich, wenn der Sachverhalt schlüssig ermittelt werden kann und jede Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ausgeräumt ist. Bei der Würdigung der Untersuchung darf die Steuerrekurskommission auch die Sorgfalt berücksichtigen, welche die Steuerbehörde bei der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse angewandt hat, aber auch die Art und das Mass der Mitwirkung des Steuerpflichtigen werten. Im Rahmen der Beweiswürdigung wirken sich im Weiteren auch natürliche Vermutungen aus. Das heisst, die SRK kann sich auf Wahrscheinlichkeitsfolgerungen stützen, die nach ihrer Auffassung aufgrund der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles gezogen werden können. Dabei ist abzuwägen, ob eine Sachbehauptung durch bewiesene umliegende Sachumstände so wahrscheinlich gemacht ist, dass sie sich zur richterlichen Überzeugung verdichtet (vgl. zum Ganzen *Max Kummer*, Berner Kommentar, N. 362 ff. zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB], SR 210). Erst wenn aufgrund einer umfassenden Würdigung der Beweismittel, unter Berücksichtigung des Verhaltens der Parteien, eine Entscheidung nicht möglich ist, stellt sich die Frage nach der Beweislosigkeit und danach, wer allenfalls deren Folgen zu tragen hat. Kann die SRK nach Ausschöpfen aller Untersuchungsmittel und auch nach Abnahme der angebotenen Beweismittel den Sachverhalt nicht schlüssig ermitteln, muss sie nach den Regeln der objektiven Beweislast entscheiden. Diese Regeln legen fest, ob die Steuerbehörde oder der Steuerpflichtige das Risiko trägt, wenn ein Beweis nicht erbracht werden kann. Nach allgemeiner Beweislastverteilung, die sich aus einer umfassenden Anwendung von Art. 8 ZGB herleitet, trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen die Beweislast trägt (statt vieler: *Martin Zweifel*, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110). Die weit reichende

Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und - als Korrelat - die umfassende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen können jedoch unter besonderen Umständen zu einer Abweichung von der schematischen und zwingenden Risikoverteilung führen. Die Lehre spricht in diesem Zusammenhang von der so genannten mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (zum Ganzen: *Daniel Schär*, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998, S. 303 f.).

Ist bezüglich einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. Gesellschafters gegenübersteht, trägt nach der vorstehenden Grundregel die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, ist doch diese Leistung nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht (Zweifel, a.a.O., S. 111 f.). Liegt bei Vorhandensein einer Gegenleistung der Verdacht auf eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, hat grundsätzlich die Veranlagungsbehörde aufgrund ihrer Untersuchungen aufzuzeigen, dass zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und mithin die Leistungen der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein können (vgl. SteuerEntscheid [StE] 1991 B 72.13.22 Nr. 21 E. 3a und b). Hat die Steuerbehörde den Beweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für die Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt grundsätzlich die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (Zweifel, a.a.O., S. 112). Diese im Recht der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze über die Beweislastverteilung sind auch bei der Verrechnungssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Mai 1999 in Sachen I. [SRK 1998-061], E. 4a). Dies bedeutet, dass die Steuerbehörden nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen der steuerpflichtigen Unternehmung zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Geschäftsleitung zu stellen haben. Dennoch hat die steuerpflichtige Gesellschaft nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind. So können sich die Steuerbehörden vergewissern, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999 in Sachen P. AG, veröffentlicht in ASA 68 S. 250 f. E. 3b.)

**3.** Im vorliegenden Fall ist nicht streitig, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Mobilienübernahme von V. AG an ihre Aktionäre W. und Z. eine geldwerte Leistung im Umfange von Fr. 20'000.- erbrachte. Dementsprechend anerkennt die Beschwerdeführerin ausdrücklich eine Verrechnungssteuerschuld in Höhe von Fr. 7'000.-

Hingegen ist die verrechnungssteuerliche Qualifizierung von zwei weiteren Sachverhalten streitig.

**a.** Die Vorinstanz erblickte im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin im Jahre 1998 von ihren Aktionären zwei Mercedes-Benz SL sowie einen Rolls-Royce Corniche erwarb und auf diesen Fahrzeugen Abschreibungen vornahm, wie folgt geldwerte Leistungen: Zum einen

stellte sie fest, die Beschwerdeführerin habe bis Ende 1998 keine Fahrzeuge besessen. In den Jahren 1995-1998 seien Fahrzeugkosten in den Gewinn- und Verlustrechnungen enthalten gewesen, für die von den Aktionären der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Fahrzeuge (insbesondere die beiden Mercedes). Diese Kosten seien nicht zu beanstanden. Hingegen seien betreffend den von Z. erworbenen Mercedes Abschreibungen von total Fr. 114'587.- für 1996 und 1997 nachgeholt worden, für welche Z. lediglich ein Privatanteil von Fr. 65'000.- belastet worden sei. Die Differenz von Fr. 49'500.- stelle eine geldwerte Leistung dar. Bezüglich der von W. erworbenen Fahrzeuge vertritt die Vorinstanz die Auffassung, der Abschreibungsaufwand für den Rolls-Royce sei geschäftsmässig nicht begründet, da dieses Fahrzeug privaten Zwecken diene. Mangels Vorliegen von Einzelbewertungen für die Fahrzeuge, die von W. erworben wurden, setzte sie den Anteil der Abschreibungen, welche den Rolls-Royce betrafen, auf 2/3 der gesamten Abschreibungen auf den von W. erworbenen Fahrzeugen, bzw. auf Fr. 41'700.- für die Jahre 1998 bis 2000 fest. In diesem Umfange liege eine geldwerte Leistung vor (gemäss Entscheid vom 6. Februar 2002).

**aa.** Die Beschwerdeführerin macht hierzu einerseits geltend, Z. habe bereits im Jahre 1996 einen Mercedes-Benz SL 500 zum Preis von Fr. 153'157.- erworben und aus seinem Privatvermögen bezahlt. Seit dem Erwerb sei das Fahrzeug der Gesellschaft für geschäftliche Zwecke zur Verfügung gestanden. Die Rechnung sei der Buchhaltungsstelle indes erst im Jahre 1998 zur Verarbeitung übergeben worden. Aufgrund dieser eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin steht ohne weiteres fest, dass das Eigentum am fraglichen Fahrzeug erst per Ende 1998 von Z. auf sie übergang und dass es insbesondere in den Jahren 1996 und 1997 im Eigentum des letzteren stand. Die Beschwerdeführerin macht insbesondere nicht geltend, der Eigentumserwerb durch sie sei bereits früher, etwa im Jahre 1996 erfolgt; sie legt auch keinerlei Belege auf, welche derartiges stützen könnten. Bei dieser Sachlage ist unerheblich, dass Z. dieses Fahrzeug der Beschwerdeführerin in den Jahren 1996 und 1997 für geschäftliche Zwecke zur Verfügung gestellt hatte. Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführerin mit den vorgenommenen Abschreibungen steuerlich Aufwand verbuchte, der nicht bei ihr sondern bei ihrem Aktionär Z., beziehungsweise zu dessen Lasten, entstanden war. Die Vorinstanz hat daher zu Recht festgestellt, dass dieser Aufwand geschäftsmässig bei der Beschwerdeführerin nicht begründet war. Von dieser Frage ist jedoch zu unterscheiden, ob die Beschwerdeführerin damit ihrem Aktionär eine geldwerte Leistung (als besondere Form der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung; vgl. dazu StE 1991 B 72.13.22 Nr. 20) erbracht hat; nur diese zweite Frage ist im Zusammenhang mit der Erhebung der Verrechnungssteuer relevant. Diesbezüglich greift die Argumentation der Vorinstanz, welche die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen einer geldwerten Leistung gleichstellte, zu kurz. Massgebend müssen weitergehende Überlegungen sein: die Beschwerdeführerin stellte ihrem Aktionär Z. ein Fahrzeug für den privaten Gebrauch zur Verfügung und zu prüfen ist, ob letzterer ihr dafür eine entsprechende, gleichwertige Leistung erbrachte. Dabei ist wesentlich, welches Entgelt unter unabhängigen Dritten nach kaufmännischen Grundsätzen für diese Gebrauchsüberlassung zu entrichten wäre. Bei dieser Berechnung kann nicht bloss auf die Abschreibungen abgestellt werden. Vielmehr erscheint es sachlich richtig zu sein, von jenen Beträgen auszugehen, welche bei einem

Autoleasing verlangt würden, wird doch bei einem solchen einerseits mit einer kürzeren Amortisationsdauer gerechnet und ist andererseits für die Leasinggeberin auch ein Risiko- und Gewinnanteil miteingerechnet (vgl. dazu auch StE 1997 B 72.13.22 Nr. 35 E. 2). Vorliegend lässt sich den Akten nicht entnehmen, welches die angemessene Entschädigung gewesen wäre, die Z. der Beschwerdeführerin in den zur Diskussion stehenden Jahren hätte entrichten müssen, sowie ob die Beschwerdeführerin auf einen Teil dieser Entschädigungen verzichtet und damit ihrem Aktionär eine geldwerte Leistung erbracht hat. Die Sache ist daher zur Klärung dieser Fragen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**bb.** Betreffend die Abschreibungen für den Rolls-Royce Corniche macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei nicht Aufgabe der Steuerbehörde zu beurteilen, ob die Beschaffung eines Wagenparks wirtschaftlich sinnvoll sei. Tatsache sei, dass die Fahrzeuge für die folgenden geschäftlichen Zwecke verwendet worden seien: Kundenbesuche in der ganzen Schweiz, Transport der Temporärmitarbeiter zu den verschiedensten Arbeitsorten, Akquisition von Temporärmitarbeitern usw.

Wie bereits ausgeführt wurde, hat die Steuerbehörde tatsächlich nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen der steuerpflichtigen Unternehmung zu entscheiden. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat jedoch immerhin den Nachweis zu erbringen, dass die in Frage stehenden Leistungen eine geschäftsmässige Begründung haben (vgl. E. 2h hievor). Vorliegend erbringt die Beschwerdeführerin keinerlei Nachweis dafür, dass der Erwerb des fraglichen Fahrzeuges Rolls-Royce Corniche einen geschäftlichen Grund hatte, sondern begnügt sich mit der Behauptung, die von ihr von den Aktionären erworbenen Fahrzeuge seien für geschäftliche Zwecke eingesetzt worden. Insbesondere kann ein Parteiverhör kein Beweismittel für eine solche Tatsache darstellen, handelt es sich doch dabei um nichts anderes als um die mündliche Vortragung dessen, was bereits schriftlich behauptet wurde. Diese Behauptungen genügen für den erforderlichen Nachweis der geschäftlichen Begründetheit der fraglichen Abschreibungen nicht. Dies insbesondere angesichts des Umstandes, dass es jeglicher Lebenserfahrung widerspricht, dass für den Transport von Temporärmitarbeitern oder deren Akquisition ein Rolls-Royce verwendet wird. Dabei ist zu beachten, dass es sich bei den fraglichen Temporärmitarbeitern nach eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin um gelernte und ungelernte Handwerker und Hilfsarbeiter handelte. Es ist schlicht nicht nachvollziehbar, dass diese mit einem Rolls-Royce chauffiert worden seien. Dies umsomehr als ja mit den Mercedes-Benz SL zwei weitere Fahrzeuge gehobener Klasse zur Verfügung standen. Die diesbezüglichen Ausführungen sind absolut unglaubwürdig und das konstante Festhalten an solchen Behauptungen auch noch vor der Steuerrekurskommission, ohne je irgendeinen Beweis für die geschäftliche Verwendung des Fahrzeuges zu offerieren, grenzt an Trölerei.

Es kann zusammenfassend damit festgestellt werden, dass die Vorinstanz zu Recht die auf dem Rolls-Royce vorgenommenen Abschreibungen als geschäftsmässig nicht begründet qualifizierte. Wie bereits vorstehend betreffend das Fahrzeug von Z. ausgeführt, kann daraus jedoch noch nicht abgeleitet werden, dass die Beschwerdeführerin ihrem Aktionär W. eine verrechnungsteuerrechtlich relevante geldwerte Leistung erbrachte. Vielmehr ist auch in Bezug auf diesen Sachverhalt noch zu klären, welches die

angemessene Entschädigung gewesen wäre, die W. der Beschwerdeführerin hätte leisten müssen und inwieweit die Beschwerdeführerin auf diese Entschädigung verzichtete und damit ihrem Aktionär eine geldwerte Leistung erbrachte. Auch diesbezüglich ist die Sache zur Klärung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

**b.** Die Vorinstanz erblickte im Weiteren eine geldwerte Leistung im Umstand, dass die Beschwerdeführerin von X. Personal AG, ([...]; bzw. V. AG) deren gesamten Personalvermittlungsbetrieb übernahm, ohne in diesem Zusammenhang eine Entschädigung zu entrichten.

**aa.** Die Vorinstanz begründet ihre Qualifikation damit, einem Aussenstehenden wäre der Geschäftsbetrieb nicht ohne Abgeltung des Goodwills übertragen worden. Der Wert des Goodwills hängt weitgehend davon ab, inwieweit ein neuer Betrieb in den Anfangsjahren von der von seinem Vorgänger erarbeiteten Infrastruktur, den Kundenkontakten sowie dem Know-how profitieren könne. Grundsätzlich müsste ausgerechnet werden, wieviel Umsatz respektive Reingewinn ein neues Unternehmen ohne jegliche Infrastruktur und ohne bereits vorhandenen Kundenstamm erarbeiten könnte und wie viel ein neues Unternehmen, das sich auf bereits bestehende Strukturen abstützen kann, an Gewinn erwirtschaften könne. Die Ergebnisse müssten einander dann gegenüber gestellt werden. Da diese Berechnung jedoch nicht gemacht werden könne, müsse ein anderer Weg gesucht werden. Die ESTV habe entschieden, den Wert des Goodwills auf Grund des in den beiden ersten Jahresrechnungen ausgewiesenen Reingewinns der Beschwerdeführerin zu berechnen. Aus der Tatsache, dass neu gegründete Unternehmen in den ersten Jahren meistens kaum mit einem Gewinn rechnen können, sondern viel eher Verluste einkalkulieren müssten, lasse sich im Falle der Beschwerdeführerin ableiten, dass der Goodwill von Fr. 299'000.- - entsprechend den Jahresgewinnen der ersten beiden Geschäftsjahre - nicht zu hoch angesetzt worden sei.

Wie die Vorinstanz zu Recht selber ausführt, wird die Höhe des Goodwills im Normalfall vor der Geschäftsübergabe verhandelt und festgesetzt; er basiert daher grundsätzlich immer auf den letzten Jahresergebnissen der bisherigen Gesellschaft, wobei diese Ergebnisse mit Blick auf in Zukunft zu erwartende Veränderungen - wie etwa notwendige Investitionen, zusätzliche Risiken, usw. - zu bereinigen sind. Aufgrund dieser Überlegungen berechnete sie ursprünglich mit Schreiben vom 3. Juni 1999 den Goodwill mit Fr. 690'000.-. Sie führte dabei aus, einerseits sei von 25% des Umsatzes pro 1993 von 2,8 Mio. Franken, somit von Fr. 700'000.- auszugehen, andererseits vom dreifachen Reingewinn pro 1993 von Fr. 226'000.-, somit von Fr. 678'000.-. Der Mittelwert betrage somit gerundet Fr. 690'000.-. Mit Bezugnahme auf Buchhaltungsunterlagen der Jahre 1994 und 1995 sowie auf Budgetzahlen aus der Gründungszeit der Beschwerdeführerin, aus denen sich ergab, dass für die Zukunft mit höheren Umsätzen und Gewinnen gerechnet werde, hielt die ESTV sodann mit Schreiben vom 16. Februar 2000 an dieser Goodwillberechnung fest. Mit Schreiben vom 5. Juli 2001 kam die ESTV der Beschwerdeführerin teilweise entgegen und reduzierte den Goodwill auf Fr. 299'000.-. Dabei führte sie aus, dieser Goodwill basiere auf den von ihr erhobenen Reingewinnen pro 1995 und pro 1996.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass die Berechnung der Gewinne 1995 und 1996 im Betrage von Fr. 299'000.-, welche die ESTV dem Goodwill gleichsetzte, richtig ist. Hingegen macht sie geltend, der Betrieb der V. AG habe im Zeitpunkt der Geschäftsübergabe keinen Goodwill aufgewiesen. Diese (d. h. die vormalige X. Personal AG, [...]) sei zum Zeitpunkt der Einstellung ihrer Geschäftstätigkeit mit Forderungen von total Fr. 1'614'362.90 konfrontiert und ausserstande gewesen, ihre Geschäftstätigkeit aufrecht zu erhalten. Ein Dritter hätte für die Übernahme der operativen Geschäftstätigkeit nichts bezahlt. Im Wesentlichen begründet sie dies mit Ausführungen zu diversen Unternehmensrisiken wie dem Umstand, dass es sich um ein Kleinstunternehmen handle mit hohem Konkurrenzdruck, der Personenabhängigkeit, der Margenerosion, behördlichen Auflagen, Prozessrisiken, schlechtem Image, Rekrutierungsschwierigkeiten, einem leicht zu kopierenden Geschäftsmodell sowie nicht mit dem Gesamtarbeitsvertrag (GAV) konformen Löhnen.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin vermögen nicht zu überzeugen. Vorab ist festzustellen, dass die finanzielle Lage der V. AG insofern nicht relevant ist, als diese nicht auf die konkrete Geschäftstätigkeit zurückzuführen ist, das heisst also, als daraus nicht Rückschlüsse auf die Ertragskraft des Betriebes gezogen werden können. Sodann übersieht die Beschwerdeführerin, dass der Wert einer Personalvermittlungsunternehmung in erster Linie durch den Umfang der Kundenbeziehungen sowie den Umfang des Bestandes an Temporärmitarbeitern bestimmt wird. Wenn die Beschwerdeführerin darauf hinweist, ihre Zukunft stehe und falle mit dem für den Kundenkontakt zuständigen Sachbearbeiter, kann dem daher nicht gefolgt werden; massgebend für die zu vermittelnden Temporärmitarbeiter ist wohl weniger die Person des Sachbearbeiters, sondern einerseits der Umstand, wie sie von der Temporärvermittlungsunternehmung behandelt werden, sowie andererseits, über welche Stellenangebote die Temporärvermittlungsunternehmung verfügt. Dass das Geschäftsmodell einer Temporärvermittlungsunternehmung einfach zu kopieren ist, stellt sodann wohl eine Binsenwahrheit dar. Dies ändert jedoch nichts daran, dass eine solche Unternehmung aufgrund eines bestehenden Kundenstammes sowie eines Bestandes an Temporärmitarbeitern über einen erheblichen Goodwill verfügen kann. Was im Weiteren den allgemein gehaltenen Hinweis auf Konkurrenzdruck, Margenerosion, behördliche Auflagen, Prozessrisiken, Rekrutierungsschwierigkeiten und schlechtes Image betrifft, unterlässt es die Beschwerdeführerin, hierzu nähere Ausführungen zu machen oder diese Ausführungen gar zu belegen. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, sowohl V. AG wie auch sie selber hätte den Temporärangestellten Löhne bezahlt, welche nicht GAV-konform seien, kann sie ebenfalls nichts daraus für sich ableiten. Wie sie selber ausführt, ist diesbezüglich erst seit Ende 1999 gegen X. B. AG ein Verfahren hängig. Abgesehen davon, dass sie es unterlässt nachzuweisen, dass bereits 1995 nicht GAV-konforme Löhne bezahlt wurden, weist sie auch nicht nach, dass dieser Vorwurf auch in Bezug auf V. AG zutreffen würde. Sie vermag daher nicht aufzuzeigen, wie daraus mit Blick auf die 1995 erfolgte Geschäftsübernahme Geschäftsrisiken abgeleitet werden könnten. Schliesslich vermögen auch ihre Ausführungen betreffend zu tiefe Salärbezüge der Geschäftsführer/Aktionäre sowie betreffend angebliche unentgeltliche Leistungen der Ehepartner der geschäftsführenden Aktionäre

zugunsten der V. AG nicht zu anderen Schlüssen zu führen, unterlässt es die Beschwerdeführerin doch, dazu irgendwelche näheren Angaben zu machen beziehungsweise diese Behauptungen zu belegen.

Die Beschwerdeführerin vermag demnach nicht nachzuweisen, inwiefern bezüglich des von ihr übernommenen Geschäftsbetriebes besondere Risiken vorgelegen wären, welche den vorhandenen Goodwill vermindert hätten. Wenn die Vorinstanz im Sinne eines Kompromisses den zuerst berechneten Goodwill reduzierte, indem sie neu auf die nach der Übernahme erzielten Gewinne pro 1995 und 1996 abstellte, ist dies daher keineswegs zu beanstanden; grundsätzlich hätte sie den Goodwill aufgrund der Ergebnisse vor Geschäftsübernahme berechnen können. Mit der von ihr gewählten Vorgehensweise hat sie auf jeden Fall allfällig vorhandene Risiken, welche sich ja in den Jahren nach der Übernahme hätten manifestieren müssen, ausreichend berücksichtigt. Die Berechnungen der Vorinstanz sind demzufolge nicht zu beanstanden und es ergibt sich, dass die V. AG der Beschwerdeführerin durch den Verzicht auf eine Gegenleistung für die Übertragung des Geschäftsbetriebes im Umfange des Goodwills von Fr. 299'000.- eine geldwerte Leistung in diesem Betrage erbracht hat. Darauf ist die Verrechnungssteuer von 35%, d. h. von Fr. 104'650.- geschuldet.

**bb.** V. AG hätte die Verrechnungssteuer entrichten und diese auf die Beschwerdeführerin überwälzen müssen. Indem sie dies unterliess, verübte sie eine Widerhandlung gegen das Verrechnungssteuergesetz, durch welche der Beschwerdeführerin ein unrechtmässiger Vorteil entstand. Gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR ist die Beschwerdeführerin daher für diese Verrechnungssteuer leistungspflichtig (vgl. E. 2h hievor).

**4.a.** Die ESTV eröffnete der Beschwerdeführerin mit Entscheid vom 6. Februar 2002, dass diese ihr Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. 143'570.- schulde, wobei sich Fr. 38'920.- auf die geldwerten Leistungen betreffend Mobilienübernahme sowie betreffend Abschreibungen auf Fahrzeugen bezogen (35% von Fr. 20'000.- plus Fr. 91'200.-). Nach dem unter E. 2g/aa Ausgeführten ist die Beschwerdeführerin grundsätzlich, soweit die Verrechnungssteuer geschuldet ist, verzugszinspflichtig, wobei der Verzugszins - wie von der ESTV richtig festgehalten - vom 1. Januar 1998 an läuft.

**b.** Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid in Bezug auf die Nichtbezahlung des Goodwills bei Geschäftsübernahme ausgeführt, die Nichtdeklaration und unterlassene Entrichtung der darauf geschuldeten Verrechnungssteuer erfülle den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung. Gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStR schulde daher die Beschwerdeführerin Verzugszins seit dem 1. Juni 1996.

**aa.** Von der Beschwerdeführerin wird die Zinspflicht für die nicht bei Fälligkeit entrichtete Verrechnungssteuer nicht explizit bestritten. Nach der Ordnung des VStG hätte sich die leistende Gesellschaft spätestens zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer bei der ESTV anmelden, die vorgeschriebene Abrechnung mit Belegen einreichen und die Steuer entrichten müssen; dies hat sie jedoch unterlassen. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist durch diese Unterlassung bereits erfüllt, wobei eine Vorwerfbarkeit dieses Verhaltens im Sinne einer strafrechtlichen Schuld

nicht vorliegen muss. Die Pflicht zur Verzinsung begann daher mit dem Zahlungstermin der geschuldeten Steuer, mithin 30 Tage ab dem Zeitpunkt der Erbringung der geldwerten Leistung (vgl. E. 2g/bb hievor).

Die Beschwerdeführerin wurde mit Statuten vom (...) gegründet. Die Vorinstanz ist ausgehend davon offensichtlich zur Ansicht gelangt, die Beschwerdeführerin habe zu diesem Zeitpunkt unentgeltlich den Geschäftsbetrieb von V. AG (vormals X. Personal AG, [...]) übernommen. Nachdem die Beschwerdeführerin nichts Abweichendes vorträgt und sich auch aus den Akten nichts anderes ergibt, ist dieser Feststellung der Vorinstanz zu folgen. Da die Verrechnungssteuer wegen einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes nicht entrichtet wurde, ist es daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz entschied, die Steuerforderung sei vom 1. Juni 1996 an zu verzinsen.

**bb.** Gemäss den Verordnungen des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 30. April 1990 bzw. vom 29. November 1996 (SR 642.212) über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern beträgt der Zinssatz für die Zeit vom 1. Juli 1990 bis zum 31. Dezember 1996 6%, für die Zeit ab 1. Januar 1997 bis zum Tage der Steuerentrichtung 5%.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen und die Sache ist zur Vornahme ergänzender Abklärungen betreffend allfälliger geldwerter Leistungen im Zusammenhang mit Überlassung von Geschäftsfahrzeugen zum privaten Gebrauch an die Vorinstanz zurückzuweisen. Im Ergebnis hat die Beschwerdeführerin damit zu rund einem Viertel Erfolg mit ihrer Beschwerde. Bei diesem Verfahrensausgang sind der unterliegenden Beschwerdeführerin drei Viertel der Kosten des Beschwerdeverfahrens vor der SRK aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG], SR 172.021). Die anteiligen Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'250.- (bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Zahlung auferlegt. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren vom 10. September 1969 [VwKV], SR 172.041.0).

**JAAC 68.163 - Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 11. Juni 2004,  
in Sachen X. AG [SRK 2003-116]**

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	150 006 398

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.