

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 638/2021

Urteil vom 10. Juni 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte
A._____ GmbH,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Buff,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern.

Gegenstand
Verrechnungssteuer, Steuerperioden 2009 - 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 5. Juli 2021 (A-5536/2019).

Sachverhalt:

A.

A.a. Die A._____ GmbH ist im Bereich der Vermittlung von Versicherungsverträgen, Krediten, Liegenschaften und Reisen tätig. Sie erbrachte in den Steuerperioden 2009 bis 2012 geldwerte Leistungen an ihre beiden Gesellschafter, indem sie diverse ihr zustehende Provisionserträge über «schwarze» Konten vereinbarte. Sie deklarierte die hieraus geschuldeten Verrechnungssteuern nicht; ebenso wenig entrichtete sie den geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag.

A.b. Dadurch erfüllte sie den Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern. Mit Einspracheverfügung vom 31. Januar 2019 wurde sie für die Periode 2011 wegen Steuerhinterziehung mit Fr. 32'780.– (Staats- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 10'270.– (direkte Bundessteuer) gebüsst, ebenso wie die beiden Gesellschafter mit Strafbescheid vom 28. Mai 2019.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 19. September 2019 hielt die Eidgenössische Steuerverwaltung gegenüber der GmbH für 2009 bis 2012 Provisionserträge von Fr. 657'337.99 fest und stellte Verrechnungssteuern von Fr. 230'068.30 in Rechnung. Eine dagegen an das Bundesverwaltungsgericht gerichtete Beschwerde blieb im We-

sentlichen erfolglos (teilweise Gutheissung nur mit Bezug auf den Beginn des Laufs der Verzugszinsen; Urteil vom 5. Juli 2021).

C.

Am 24. August 2021 hat die A. _____ GmbH Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie stellt den Antrag, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juli 2021 aufzuheben; für die Steuerperioden 2009 bis 2012 sei keine Verrechnungssteuer zu erheben. Eventualiter sei festzustellen, dass der Anspruch auf die Erhebung einer Verrechnungssteuer für das Jahr 2009 verjährt und ab dem 9. September 2014 kein Verzugszins geschuldet sei.

Es sind keine Vernehmlassungen eingeholt worden.

Erwägungen:

1.

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit, d.h. in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig, da keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) der nach Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

2.

2.1. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass der Tatbestand von Art. 61 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21; Hinterziehung von Verrechnungssteuern) erfüllt ist. Sie wendet sich aber gegen die nachträgliche Erhebung der Verrechnungssteuer ihr gegenüber, da der Grundsatz «ne bis in idem» verletzt sei.

2.1.1. Gemäss den Vorbringen der Beschwerdeführerin handle es sich beim Verfahren der EStV wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach der Rechtsprechung um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien der EMRK gelten würden (vgl. Beschwerdeschrift S. 2 Ziff. 2). Die Vorinstanz bestätige im angefochtenen Urteil, dass nach dem Grundsatz «ne bis in idem» niemand wegen einer Straftat bestraft werden dürfe, wegen der er bereits bestraft worden sei. Die Begriffe "Strafverfahren" und "Strafe" seien dabei nicht formell anzuwenden.

2.1.2. Die Beschwerdeführerin sieht eine unzulässig formalistische Betrachtungsweise darin, dass das Bundesverwaltungsgericht geurteilt habe, die steuerliche (Nach-) Erfassung der Provisionseinkünfte (einerseits als Bestandteil des Gewinns der Gesellschaft und andererseits als Erträge der Gesellschafter) stelle keine rechtswidrige steuerliche Doppelbesteuerung dar. Vorliegend seien die Beschwerdeführerin und die beiden Gesellschafter für den gleichen Zeitraum und den identischen Gewinn von verschiedenen staatlichen Behörden mehrmals mit endgültigen, nicht rückforderbaren Steuern belegt worden. Falls die Beschwerdeführerin, wie vorgeschrieben, die ihr auferlegte Verrechnungssteuer nach Art. 14 Abs. 1 VStG auf die Gesellschafter überwälze, bedeute das nichts anderes, als dass diese Gesellschafter für denselben Sachverhalt doppelt besteuert würden.

2.2. Die Argumentation der Beschwerdeführerin vermag nicht zu überzeugen, namentlich aufgrund der folgenden unbestrittenen Punkte: Die Beschwerdeführerin erbrachte in den Jahren 2009 bis 2012 geldwerte Leistungen an ihre beiden Gesellschafter, indem sie diverse ihr zustehende Provisionserträge über Schwarzkonten vereinnahmte. Weiter deklarierte sie die hieraus geschuldeten Verrechnungssteuern nicht zeitgerecht und entrichtete den geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag ebenfalls nicht fristkonform.

2.2.1. Es ist nicht ersichtlich, wie die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung (und die Bezahlung der damit verbundenen Busse) zur Folge haben könnte, dass die hinterzogene Verrechnungssteuer nun nicht mehr zu entrichten wäre. Die Verrechnungssteuer ist grundsätzlich bedingungslos zu entrichten, sobald sie entstanden und fällig geworden ist. Es besteht kein Grund, dass sie nach und aufgrund der Erfüllung von Art. 61 VStG

nicht mehr geschuldet wäre, denn sonst würden damit diejenigen Steuerpflichtigen schlechter gestellt, die ihren Steuerpflichten ordnungsgemäss nachkommen.

2.2.2. Dagegen kann hier auch nicht das Prinzip "ne bis in idem" angerufen werden. Denn im Gegensatz zur Bestrafung wegen Steuerhinterziehung stellt die Nachentrichtung der Verrechnungssteuer keine Verurteilung im strafrechtlichen Sinne dar und somit auch keine "zweite Strafe" für die Nichtbegleichung der geschuldeten Steuer. Wenn das Bundesverwaltungsgericht eine Verletzung des besagten Prinzips verneint hat, so liegt darin auch keine ungerechtfertigt formalistische Betrachtungsweise.

2.3. Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag, was die Beschwerdeführerin sonst noch gegen die von ihr geforderte Nachentrichtung der Verrechnungssteuer einwendet.

2.3.1. Sie argumentiert, dem Gesellschafter stehe nach der Überwälzung der Steuerschuld durch die Gesellschaft kein Rückforderungsrecht mehr zu, da der Anspruch gemäss Art. 23 VStG verwirkt sei. Nun komme aber - wie ein Kantonsgericht geurteilt habe - einer Verweigerung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer Strafcharakter zu. Deswegen habe der Gesellschafter (am Ende der Kausalkette) nicht nur die Verrechnungssteuer und die Gewinnsteuer zu tragen, sondern auch sämtliche wegen der Unterlassung der Deklaration verhängten strafrechtlichen Bussen.

Dagegen gilt jedoch Folgendes: Die hier strittige Verrechnungssteuerforderung betrifft einzig das Erhebungsverfahren, welches weder ein Rückerstattungsverfahren ist, noch für sich alleine ein Verwaltungsstrafverfahren darstellt. Mit Bezug auf die Gesellschaft selber kommt der Verrechnungssteuer weder eine Fiskal- noch eine Sicherungsfunktion zu (vgl. dazu u.a. das Urteil 2C 119/2018 vom 14. November 2018 E. 4.1). Wenn die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer in Anwendung von Art. 14 Abs. 1 VStG auf die Gesellschafter zu überwälzen hat, so trägt sie diese damit nicht definitiv (BGE 136 II 525 E. 3.3.1). Infolgedessen ist es für sie selbst unerheblich, ob die Verrechnungssteuer letztlich zurückerstattet wird oder nicht.

Wie das Bundesgericht (vgl. das Urteil 2C 56/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 2.3.2 m.H.) ausgeführt hat, stellt die Verwirkung der Rückerstattung gemäss Art. 23 VStG (in der bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 1966 371]) keine Busse dar. Somit kann der Grundsatz «ne bis in idem» im vorliegenden Erhebungsverfahren auch aus diesem Grund nicht zum Tragen kommen. Ebenso wenig handelt es sich um eine unzulässige Doppelbesteuerung oder liegen Umstände vor, unter denen die Beschwerdeführerin aus dem von ihr angerufenen kantonsgerichtlichen Urteil etwas zu ihren Gunsten ableiten könnte.

2.3.2. Die Beschwerdeführerin argumentiert im Übrigen mit der Revision von Art. 23 VStG: Nach neuer gesetzlicher Regelung trete die Verwirkung der Rückforderbarkeit der Verrechnungssteuer nicht mehr ein, wenn die Einkünfte - wie im vorliegenden Fall - in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Nachsteuerverfahren abgerechnet würden. Auch aufgrund dieser Revision sei deshalb von der Erhebung einer Verrechnungssteuer für die Jahre 2009-2012 abzusehen.

Auch diese Argumentation geht an der Sache vorbei und betrifft nicht das hier einzig zu beurteilende Erhebungsverfahren. Doch selbst wenn es (auch) um die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gehen würde, so könnte Art. 23 VStG (in der seit 1. Januar 2019 gültigen Fassung i.V.m. Art. 70d VStG) auf die vorliegend massgeblichen Geschäftsjahre 2009 bis 2012 keine Anwendung finden.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, die Verrechnungssteuer (nach) forderung sei sowohl gemäss Art. 17 VStG als auch nach Art. 12 VStrR zumindest für das Geschäftsjahr 2009 verjährt. Allenfalls müsse von einer absoluten Verjährung ausgegangen werden.

3.1. Eine Verjährung ist vorab aufgrund von Art. 17 VStG zu verneinen.

3.1.1. Die im vorliegenden Fall fraglichen geldwerten Leistungen (als Folge von nicht verbuchten Provisionserträgen) betreffen die Geschäftsjahre 2009 bis 2012, die jeweils vom 1. Januar bis zum 31. Dezember dauerten. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin an jenem Tag auf ihre Erträge verzichtete, an welchem die Gesellschafterversammlung nach Gesetz die Jahresrechnung spätestens hätte ge-

nehmigen müssen, d.h. jeweils am 30. Juni (Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 i.V.m. Art. 805 Abs. 2 OR). Somit wurden die steuerbaren Leistungen jeweils am 30. Juni des dem Geschäftsjahr nachfolgenden Jahres fällig. Die darauf gründenden Verrechnungssteuerforderungen entstanden ebenfalls an diesem Tag und wurden jeweils am 30. Juli fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG). Die fünfjährige Verjährungsfrist gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG begann damit für die geldwerten Leistungen, die das Geschäftsjahr 2009 betrafen, am 1. Januar 2011 zu laufen und hätte am 31. Dezember 2015 geendet.

3.1.2. Die EStV informierte die beiden Gesellschafter und Geschäftsführer mit Schreiben vom 23. September 2014 über die Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern, begangen in den Geschäftsjahren 2007 bis 2012 im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin; das geschah u.a. unter hinreichender Erwähnung des Hinterziehungsverdachts hinsichtlich der hier massgeblichen Provisions-einnahmen. Da den beiden Gesellschaftern im massgeblichen Zeitpunkt je die Funktion eines Geschäftsführers zukam (vgl. auch Art. 809 Abs. 1 und 3 OR), erging die behördliche Mitteilung vom 23. September 2014 über die Eröffnung eines Strafverfahrens nicht - wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht - nur an die Gesellschafter und wurde der Verrechnungssteueranspruch auch gegenüber der GmbH in rechtsgenügender Form geltend gemacht. Die EStV unterbrach die Verjährung somit im Einklang mit Art. 17 Abs. 3 VStG; eine erneute rechtskonforme Unterbrechung erfolgte seither spätestens mit Erlass des angefochtenen Einspracheentscheids vom 19. September 2019.

3.2. Ebenso wenig wäre im Übrigen eine Verjährung gemäss Art. 12 VStrR gegeben. Im hier zu beurteilenden Fall ist der objektive Tatbestand von Art. 61 VStG erfüllt. Für die Tatbegehung ist darauf abzustellen, wann die Gesellschaft ihre Deklarationspflicht verletzt hat bzw. ihre Jahresrechnung hätte einreichen müssen. Jede inländische Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung hat unaufgefordert der EStV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind, und die Steuer auf den mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig gewordenen Erträgen zu entrichten, wenn im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist (Art. 21 Abs. 1 lit. c VStV). Die Frist zur Einreichung der Jahresrechnung hätte demnach am 30. Juli geendet. Somit ist für die Tatbegehung der 31. Juli massgeblich, d.h. für die geldwerten Leistungen des Jahres 2009 der 31. Juli 2010 (vgl. dazu schon oben E. 3.1.1). Die siebenjährige Frist von Art. 12 VStrR hätte damit am 1. August 2010 zu laufen begonnen und am 31. Juli 2017 geendet. Die Veranlagungsverfügungen vom 2. bzw. 7. Juni 2017 ergingen demzufolge innerhalb der siebenjährigen Strafverfolgungsverjährungsfrist. Seither ruht die Frist (vgl. Art. 11 Abs. 3 VStrR), weshalb die Verjährung auch unter diesem Gesichtspunkt auszuschliessen ist.

3.3. Eine absolute Verjährung kennt das VStG nicht. Die Beschwerdeführerin sieht aber im Umstand, dass das Verrechnungssteuerrecht dazu keine Regelung enthält, eine gesetzgeberische Lücke, die in analoger Anwendung der 10-jährigen absoluten Festsetzungsverjährung gemäss Art. 42 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) zu schliessen sei.

Das Bundesgericht hat jedoch im Rahmen eines Grundsatzentscheids mit Bezug auf die Frage der absoluten Verjährung eine Lücke verneint (BGE 126 II 49 E. 2d bestätigt durch das Urteil 2C 188/2010 vom 24. Januar 2011 E. 5.4). An der gesetzlichen Regelung von Art. 17 VStG hat sich seither nichts geändert. Eine Lückenfüllung fällt damit weiterhin ausser Betracht.

4.

4.1. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die hier von den Steuerbehörden festgelegten Verzugszinsen seien ab dem 9. September 2014 nicht rechtskonform, da das Guthaben der EStV ab jenem Zeitpunkt nicht mehr als «ausstehend» im Sinne von Art. 16 Abs. 2 VStG habe betrachtet werden dürfen. Selbst die Vorinstanz anerkenne, dass Verzugszinsen dann nicht geschuldet seien, wenn eine Forderung der EStV durch die Überweisung des entsprechenden Guthabens auf ein Konto der Bundesbehörde sichergestellt werde. Nun sei hier aber aktenkundig, dass die Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen die erforderlichen Vermögenswerte

beschlagnahmt und die Konten der Gesellschaft gesperrt habe, alles in direkter Absprache und mit Zustimmung der EStV. Damit sei kein Verzugszins geschuldet.

4.2. Dagegen sind im angefochtenen Urteil aber zu Recht folgende Erwägungen zu finden: Vorliegend ist eine Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 47 VStG nicht aktenkundig. Bei der vorliegenden Kontensperre bzw. Beschlagnahme handelt es sich um eine provisorische strafprozessuale Massnahme im Sinne von Art. 263 ff. der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0), die zwar die Verfügungsmacht über die Vermögenswerte einschränkt, die Eigentumsverhältnisse aber unberührt lässt. Eine strafprozessuale Kontensperre bzw. Beschlagnahme hat aber (im Einklang mit Art. 46 VStrR i.V.m. mit Art. 44 SchKG, siehe: BGE 120 IV 365 E. 2) keinen Einfluss auf den Bestand und die Höhe der geschuldeten Verrechnungssteuerforderung und damit grundsätzlich auch nicht auf die akzessorisch geschuldeten Verzugszinsen (zum Ganzen ausführlich und überzeugend E. 8.3 des angefochtenen Urteils; aufgrund dieser Erwägung erweist sich u.a. auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin als unzutreffend, die EStV habe das Recht gehabt, sich die Sicherheit überweisen zu lassen).

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig und kann ihr keine Parteientschädigung zugesprochen werden (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 10. Juni 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Matter