



SRK 2003-118

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Thomas Stadelmann
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 7. Juni 2004

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Verrechnungssteuer
(Meldeverfahren)

Sachverhalt:

A.– Die X. AG wurde gestützt auf die Statuten vom ... mit Handelsregistereintrag vom ... mit Sitz in ... gegründet. Sie bezweckt Planungs-, Management- und Organisationsberatung, Buchführung und Abschlussberatung, Steuerberatung, Factoring, Übernahme von Computerservice- und Programmierarbeiten, Personalwerbung, Vermittlung temporärer Arbeitskräfte sowie ähnliche kaufmännische Dienstleistungen. Das Grundkapital beträgt Fr. 100'000.--, eingeteilt in 100 voll liberierte Namenaktien zu je Fr. 1'000.--.

B.– Mit Formular 103 der ESTV vom 28. Juli 2000 deklarierte die X. AG für das Geschäftsjahr 1999 eine Dividende von Fr. 1'000'000.--. Mit Mahnung vom 22. Januar 2001 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (nachfolgend: ESTV), fest, die Steuerforderung von Fr. 350'000.-- gemäss der vorgenannten Deklaration sei noch nicht beglichen worden. Mit Eingabe vom 5. Februar 2001 stellte die X. AG mit dem Formular 105 ein Gesuch um Meldung (der Verrechnungssteuer) statt Steuerentrichtung für eine steuerbare Leistung von brutto Fr. 993'582.10. Dabei gab sie an: "Naturaldividende in Form von Forderung". Gleichzeitig reichte sie das Formular 102 für das Geschäftsjahr 1999 ein und deklarierte eine Restdividende von Fr. 6'417.90, fällig am 1. Dezember 2000. Am 27. April 2001 erliess die ESTV eine "letzte Mahnung" für den noch ausstehenden Steuerbetrag von Fr. 347'753.75 und setzte eine Zahlungsfrist von 10 Tagen.

Am 10. März 2003 teilte die ESTV der X. AG mit, sie könne auf das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer nicht eintreten. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, bei Ausschüttungen sei das Meldeverfahren nicht zulässig. Dabei sei es unerheblich, ob die Leistung in bar ausgerichtet, gutgeschrieben oder verrechnet werde; Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung könnten nur Geldleistungen zum Gegenstand haben, die sich stets um die Verrechnungssteuer kürzen liessen. Die X. AG wurde aufgefordert, die geschuldete Verrechnungssteuer von Fr. 347'753.75 unverzüglich zu überweisen. Sodann wurde sie darauf aufmerksam gemacht, dass nach Art. 16 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) auf Steuerbeträgen, die nach dem gesetzlichen Zahlungstermin noch ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet ist. Schliesslich wurde sie darauf hingewiesen, dass die Verrechnungssteuer nachträglich auf die Aktionäre zu überwälzen sei. Daraufhin verlangte die X. AG mit Eingabe vom 10. April 2003 das Meldeverfahren sei zu akzeptieren. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen einerseits aus, es sei eine Naturaldividende von Fr. 993'582.10 ausgerichtet worden, für welche das Meldeverfahren erfolgt sei. Es seien lediglich Mittel innerhalb der Gruppe umplatziert worden. Andererseits machte sie geltend, ohne die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Meldeverfahrens wäre seinerzeit kein Dividendenbeschluss gefasst worden. Von der nachträglichen Einforderung der Verrechnungssteuer sei auch im Sinne des Härtefalles abzusehen.

C.– In der Folge erliess die ESTV am 29. April 2003 einen Entscheid nach Art. 41 VStG. Sie hielt fest, dass die X. AG ihr die Verrechnungssteuer von Fr. 347'753.75 schulde und den Betrag unverzüglich zu entrichten habe. Die Verrechnungssteuer sei auf die Aktionäre zu überwälzen. Ferner schulde die X. AG der ESTV einen Zins von 5 Prozent auf dem Steuerbetrag von Fr. 347'753.75, seit Fälligkeit der Steuerforderung bis zum Tage der Steuerentrichtung. Die ESTV begründete dies insbesondere damit, dass die Dividende von Fr. 1'000'000.-- an der Generalversammlung beschlossen und auf den 1. Dezember 2000 fällig gestellt worden sei. Somit hätte die Dividende innerhalb von 30 Tagen auf dem amtlichen Formular 102 bei der ESTV deklariert werden müssen, und die Verrechnungssteuer hätte bis zum 1. Januar 2001 entrichtet werden müssen. Bei Ausschüttungen sei das Meldeverfahren nicht zulässig.

Mit Eingabe vom 30. Mai 2003 liess die X. AG bei der ESTV beantragen, es sei ihr das Meldeverfahren zu gestatten. Eventualiter sei festzustellen, dass die geschuldete Verrechnungssteuer von Fr. 347'751.75 zu bezahlen sei, allerdings sei der Verzugszins von 5 % seit Fälligkeit der Steuerforderung auf zwei Monate zu begrenzen. Zur Begründung wurde ausgeführt, es sei der eidgenössischen Steuerverwaltung beizupflichten, dass ein Kontokorrentverhältnis mit der eigenen Muttergesellschaft nicht genüge, eine Naturaldividende zu unterstellen, die für ein Meldeverfahren ausreiche. Aufgrund der langen Bearbeitungsdauer von 2 Jahren könnte man sich allenfalls auf den Standpunkt stellen, dass Art. 24 Abs. 1 Bst. a der Vollziehungsverordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (VStV; SR 642.211) - "Entdeckung einer Leistung der Vorjahre anlässlich einer Buchprüfung" - zur Anwendung komme. Auf den 1. Januar 2001 sei die Möglichkeit geschaffen worden, im Konzernverhältnis das Meldeverfahren zu gestatten, wobei auf dieses Datum im konkreten Fall die Verrechnungssteuer zu bezahlen gewesen wäre. Es liege daher ein Fall "neues Meldeverfahren" vor. Schliesslich hätte die ESTV auf den ersten Blick erkennen müssen, dass das Meldeverfahren nicht statthaft sei. Es sei daher stossend, wenn die ESTV zwischen Einreichung des Gesuches und dessen Abweisung zwei Jahre habe verstreichen lassen und einen Verzugszins über zwei Jahre in Rechnung stelle, da die Muttergesellschaft keine Rückerstattung beantragt habe.

Mit Einspracheentscheid vom 4. Juli 2003 wies die ESTV die Einsprache vollumfänglich ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen dargelegt, eine Geldleistung sei keine Naturaldividende, auch wenn sie nicht in bar, sondern durch Verrechnung oder Schulderrass erbracht werde. Probleme der Liquidität würden es nicht gestatten, eine Gesellschaft von der Pflicht zur Entrichtung der Verrechnungssteuer zu entbinden. Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV sei das Meldeverfahren zulässig, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betreffe, die in einem Vorjahr fällig geworden sei. Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung sei praktisch beschränkt auf Erträge, welche nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig würden oder welche nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet würden. Sie betreffe sodann nur Leistungen, welche anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung aufgegriffen und als steuerbar erklärt worden seien. Art. 26a Abs. 1 VStV sei erst für die nach dem 31. Dezember 2000 fällig gewordenen steuerbaren Leistungen anwendbar. Nach dieser Bestimmung könne eine Kapitalgesellschaft, wenn sie unmittelbar zu mindestens 20 Prozent am Grundkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt sei, diese mittels eines amtlichen Gesuchformulars anweisen, ihr die Bardividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten. Die Veranlagung und Entrichtung der Verrechnungssteuer erfolge sodann nach dem Selbstveranlagungsprinzip. Dies bringe es mit sich, dass die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Verrechnungssteuer ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt sei. Dieses Prinzip führe dazu, dass die Pflicht zur Zahlung von Verzugszinsen weder von einer Mahnung des Steuerpflichtigen durch die Verwaltung noch von einem Verschulden des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werde.

D.– Gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Juli 2003 lässt die X. AG (Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 4. August 2003 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben. Sie lässt beantragen, der angefochtene Einspracheentscheid

sowie der Entscheid der ESTV vom 29. April 2003 seien unter Kostenfolge aufzuheben. Es sei der Beschwerdeführerin die Meldung statt Steuerentrichtung betreffend die Dividende von brutto Fr. 1'000'000.--, fällig am 1. Dezember 2000, zu gewähren, und es sei entsprechend die Verrechnungssteuerforderung über Fr. 347'753.75 aufzuheben. Eventualiter sei von der Erhebung eines Verzugszinses auf der Verrechnungssteuerforderung abzusehen. Subeventualiter sei der Verzugszinssatz nach richterlichem Ermessen nach unten zu korrigieren und die Verzugszinsen auf der Verrechnungssteuerforderung lediglich für einen Zeitraum von maximal zwei Monaten zu erheben.

In ihrer Vernehmlassung vom 2. September 2003 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer unterliegen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021] in Verbindung mit Art. 42a VStG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid der ESTV vom 4. Juli 2003 mit Beschwerde vom 4. August 2003 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie hat sodann den gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- fristgerecht bezahlt. Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 Bst. a VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

b) Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides, da ihr die Meldung statt der Steuerentrichtung zu gewähren sei. Sie führt dabei mit Rechtsbegehren Ziff. 2 in der Beschwerde an die SRK aus, es sei ihr die Meldung statt Steuerentrichtung betreffend die Dividende von brutto Fr. 1'000'000.-- zu gewähren. Aus dem unmittelbar anschliessenden Antrag, es sei die Verrechnungssteuerforderung über Fr. 347'753.75 aufzuheben sowie aus ihren weiteren Ausführungen ergibt sich jedoch ohne weiteres, dass lediglich die Verrechnungssteuern auf dem Teilbetrag von Fr. 993'582.10, somit Fr. 347'753.75 strittig sind. Unbestritten ist dagegen die Pflicht zur Ablieferung der Verrechnungssteuer auf dem bar ausbezahlten Betrag von Fr. 6'417.90. Dieser Teil der Gesamtdividende stellt denn auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens dar.

2.- a) 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 an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften insbesondere die auf Grund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden.

Der Verrechnungssteuer unterliegen unterschiedslos alle Arten von Dividenden, ungeachtet darum, ob es sich um eine feste Dividende, eine Vorzugs- oder Prioritätsdividende, Zusatzdividende, Superdividende oder eine Interimsdividende usw. handelt (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, S. 102 N 3.29). Auch die Form der steuerbaren Leistung ist unerheblich. Insbesondere ist die Verrechnungssteuer auch dann geschuldet, wenn die Dividende nicht effektiv ausgerichtet, sondern lediglich in den Konti der Gesellschaft verbucht wird (vgl. Entscheid der SRK vom 13. April 2000 in Sachen I. SA [SRK 1998-093] E. 3b).

b) Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG, 1. Satz). 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 (Art. 21 Abs. 1 VStV). Die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art) ist aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30-tägige Frist am Tage, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird, zu laufen (Art. 21 Abs. 3 VStV). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege; der Entscheid der ESTV, in welchem die Verrechnungssteuerforderung eröffnet wird, hat dementsprechend keine konstitutive Wirkung, sondern ist bloss deklaratorischer Natur (vgl. Entscheide der SRK vom 13. April 2000 in Sachen I. SA [SRK 1998-093] E. 3c, mit Hinweisen; vom 3. Februar 2004 in Sachen M. AG [SRK 2003-112] E. 2b).

c) Die Steuer auf Kapitalerträgen beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung 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, 1. Satz). Die Steuer wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) bestimmt. In der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern vom 29. November 1996 (SR 642.212) hat das EFD diesen Zinssatz mit Wirkung ab 1. Januar 1997 auf jährlich 5 % festgesetzt.

d/aa) Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; die Verordnung umschreibt die Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist (Art. 20 VStG). Das Bundesgericht hat sich bereits in einem Urteil vom 27. September 1968 mit dieser Bestimmung eingehend auseinandergesetzt und dabei was folgt festgestellt (BGE 94 I 473 ff.): "Aus der Formulierung des Vordersatzes als Kann-Vorschrift ist zu schliessen, dass nicht in allen Fällen, wo die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, das Meldeverfahren zugelassen werden muss. Vielmehr ist damit die Abgrenzung in das Ermessen der zuständigen Behörde gestellt, das freilich pflichtgemäss, namentlich unter Beachtung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit, gehandhabt werden muss. Sodann ergibt sich aus dem Nachsatz, dass diese Abgrenzung nicht erst von der das Gesetz anwendenden Behörde im einzelnen Falle, sondern schon in der Verordnung zu treffen ist, wobei die 'Umschreibung der Fälle, in denen dieses Verfahren zulässig ist', nur generell verstanden sein kann; das heisst die Verordnung hat die Voraussetzungen, unter denen unnötige Umtriebe oder offenbare Härten das Meldeverfahren rechtfertigen, grundsätzlich und allgemein zu umschreiben. Damit ist die Aufgabe der Abgrenzung - mitsamt der oben erwähnten Einschränkung des Ermessens - der Verordnung überbunden und (mindestens in dem Masse, als sie darin erfüllt wird) den anwendenden Behörden abgenommen. Dieser Aufgabe ist der Bundesrat durch den Erlass des Art. 24 VStV nachgekommen, nach dessen Abs. 1 der Gesellschaft oder Genossenschaft auf Gesuch hin gestattet werden kann, die Steuerpflicht durch blosse Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen,

- a) wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist;
- b) bei der Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Aktien, Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteilen zulasten der Reserven der Gesellschaft oder Genossenschaft (Gratisaktien und dgl.);
- c) bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven;
- d) bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland.'

Da auch Art. 24 Abs. 1 VStV als Kann-Vorschrift formuliert ist, könnte man sich fragen, ob er für die anwendende Behörde noch einen Ermessensspielraum lässt. Die ESTV erachtet sich jedoch daran auch im positiven Sinne als gebunden und gestattet das Meldeverfahren immer dann, wenn eine der darin umschriebenen Voraussetzungen erfüllt ist." Das Bundesgericht hat im zitierten Urteil ausgeführt, diese Praxis werde mit Recht nicht beanstandet.

bb) Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV kann der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchführung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahr fällig geworden ist.

Mit den Vorjahren sind die Kalenderjahre gemeint, welche vor dem Jahr liegen, in welchem das Kontrollverfahren beendet worden ist. Wenn die der Verrechnungssteuer unterliegende Leistung in einem der so umschriebenen Vorjahre fällig geworden ist, können die Leistungsempfänger sofort einen Rückerstattungsantrag stellen. Die ESTV würde somit von der Gesellschaft oder Genossenschaft Verrechnungssteuern verlangen, welche die Empfänger der geldwerten Leistung sogleich zurückfordern könnten. Eine gewisse "Doppelspurigkeit" (Erhebung der Steuer beim Schuldner der geldwerten Leistung; Rückerstattung desselben Steuerbetrages an die Empfänger der geldwerten Leistung) gehört an sich zum System der Verrechnungssteuer und bezweckt die Deklarationssicherung, die Einnahmensicherung sowie die Bezugssicherung. Die mit der Verrechnungssteuer verbundenen Umtriebe rechtfertigen sich aber nicht mehr, wenn der Leistungsschuldner die Steuer bezahlen und nachträglich überwälzen sollte, währenddem die Leistungsempfänger sie sogleich zurückverlangen könnten und die weitere in Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erwähnte Bedingung wie auch die subjektiven und verfahrensmässigen Voraussetzungen erfüllt sind.

Das Erfordernis der "amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung" bezweckt sodann eine erhebliche Einschränkung des Meldeverfahrens: Die steuerpflichtige Gesellschaft oder Genossenschaft soll nicht für jede geldwerte Leistung, die im Dezember des Vorjahres fällig geworden oder für deren Steuerentrichtung sie gar im Verzuge ist, in den Genuss des Meldeverfahrens gelangen. Andernfalls könnte jeder Steuerpflichtige mit nicht mehr als zwanzig Leistungsempfängern durch geschickte Steuerplanung Jahr für Jahr das Meldeverfahren beanspruchen. Dies würde eine ungerechtfertigte Privilegierung gegenüber Gesellschaften und Genossenschaften mit einer grösseren Zahl von Leistungsempfängern bedeuten, die Arbeit bei der ESTV und den Kantonen anschwellen lassen, sowie dem Grundsatz zuwiderlaufen, dass die Steuerentrichtung die Regel, das Meldeverfahren dagegen die Ausnahme sein soll. Im Lichte dieser Überlegungen erscheint es sachgerecht, dass eine amtliche Kontrolle oder Buchprüfung im Sinne von Art. 40 Abs. 2 VStG vorausgesetzt wird. Es genügt nicht, dass die steuerpflichtige Gesellschaft oder Genossenschaft in ihren jährlichen, der ESTV abzuliefernden Steuerabrechnungen auf geldwerte Leistungen hinweist und für diese das Meldeverfahren mit der Begründung verlangt, die eingereichten Abrechnungen würden ja ebenfalls von der ESTV überprüft wenn auch nicht am Ort des Steuerpflichtigen (Max Kramer, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 54 S. 329 ff. insb. S. 337 ff.; vgl. auch Pfund, a.a.O., N 7.1 ff. zu Art. 20).

cc) Nach Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV kann der Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven. Das Bundesgericht hat sich im bereits zitierten Urteil (BGE 94 I 473 ff.) explizit mit der Anwendbar-

keit des Meldeverfahrens in bezug auf eine Dividende, die in Form eines teilweisen Erlasses einer Darlehensschuld ausgerichtet wird, befasst. Es hat festgehalten, dass es sich bei einer solchen Dividende nicht um eine Naturaldividende im Sinne von Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV handle, würde dies doch in offenem Widerspruch zum Wortlaut und klaren Sinn dieser Bestimmung stehen. Unter die genannte Bestimmung würden nur Dividenden fallen, die in natura ausgerichtet werden, das heisst aus einer Sachleistung bestehen, bei der ein Abzug der Verrechnungssteuer von vornherein nicht möglich ist. Geldleistungen seien unter keinen Umständen Naturaldividenden im Sinne der Verordnung, auch wenn sie nicht in bar, sondern durch Verrechnung oder Schulderrlass erbracht würden; sie liessen sich stets um die Verrechnungssteuer kürzen (BGE 94 I 475 Erw. 4; vgl. auch Pfund, a.a.O. S. 497 f. Rz 9.1 f.; vgl. auch Kramer, a.a.O., S. 329 ff.).

3.- a) Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin die fragliche Dividende im Umfange von Fr. 993'582.10 ausgerichtet, indem sie Kontokorrentguthaben verrechnete, sowie im Umfange von Fr. 6'417.90 durch Barzahlung. Gemäss dem vorstehend Ausgeführten sind derartige Dividenden klarerweise nicht als Naturaldividenden im Sinne von Art 24 Abs. 1 Bst. c VStV zu qualifizieren. Damit fehlt es - wie von der Vorinstanz zu Recht festgehalten - an einer vom Gesetz bzw. der Verordnung geforderten objektiven Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens gestützt auf die genannte Regelung. Die Beschwerdeführerin behauptet denn vor der SRK - wie auch bereits im Einspracheverfahren - zu Recht nicht mehr, dass die objektiven Voraussetzungen des Meldeverfahrens nach dieser Bestimmung gegeben sind. Hingegen verlangt sie die Gewährung des Meldeverfahrens gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Sie legt zur Begründung dar, wenn bereits derjenige Steuerpflichtige in den Genuss des Meldeverfahrens nach dieser Bestimmung komme, der - wie sich bei der nachträglichen Buchführung herausstelle - eine geldwerte Leistung überhaupt nicht deklariert habe, dann müsse derjenige Steuerpflichtige umso mehr vom Meldeverfahren profitieren können, welcher die Meldung korrekt deklariert habe.

Nach dem vorstehend unter Erw. 2d/bb Ausgeführten kann dieser Auffassung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden. Entgegen ihrer Meinung ist entscheidend, dass es sich bei den fraglichen Leistungen nicht um solche von Vorjahren handelt, welche nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt wurden. Diese Bedingungen werden in Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV explizit genannt und sind gestützt auf die zitierte bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 94 I 473 ff.; vgl. auch BGE 115 Ib 292 Erw. 20) auch zwingend für die Gewährung des Meldeverfahrens erforderlich. Die Ansicht der Beschwerdeführerin würde demgegenüber dazu führen, dass das Meldeverfahren immer zulässig wäre für Leistungen, die im Dezember eines Jahres ausgerichtet werden, sofern die weiteren Voraussetzungen nach Abs. 2 von Art. 24 VStV (Anspruch der Empfänger auf Rückerstattung; nicht mehr als zwanzig Leistungsempfänger) gegeben wären. Es ist offensichtlich, dass dies nicht dem Sinn der Bestimmungen über das Meldeverfahren entspricht (vgl. die Ausführungen unter Ziff. 2d/bb vorstehend). Die ESTV hat daher zu Recht festgestellt, dass vorliegend die Voraussetzungen für die Anwendung des Meldeverfahrens gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV nicht gegeben sind. An diesem Schluss ändert der Hinweis der Beschwerdeführerin nichts, dass von der Einreichung des Gesuches um Meldung statt Steuerentrichtung bis zu dessen Behandlung durch die ESTV mehr als 2 Jahre vergingen.

Zum Einen weist die ESTV diesbezüglich zu Recht darauf hin, dass die Veranlagung und Entrichtung der Verrechnungssteuer nach dem Selbstveranlagungsprinzip erfolgt und dieser Umstand es mit sich bringt, dass die Verantwortung für die Abrechnung und die Ablieferung der Verrechnungssteuer ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt ist. Aus der Tatsache, dass die ESTV das Gesuch erst nach etwas mehr als zwei Jahren nach Einreichung behandelt hat, kann die Beschwerdeführerin somit nichts für sich ableiten. Zum Andern übersieht sie, dass sie ihr Gesuch ohnehin erst zu einem Zeitpunkt einreichte, als die Verrechnungssteuer bereits hätte bezahlt sein müssen. Wenn die Beschwerdeführerin argumentiert, sie habe die Meldung korrekt vorgenommen, so ist dies aktenwidrig. Vielmehr erfolgte das Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens erst nachdem die ESTV eine Mahnung für die deklarierte, aber noch nicht entrichtete Verrechnungssteuer erlassen hatte. Auch angesichts dieser Sachverhaltskonstellation ist nicht nachvollziehbar, wie die Beschwerdeführerin die Gewährung des Meldeverfahrens gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV rechtfertigen will.

b) Die Beschwerdeführerin verlangt im weiteren, das Meldeverfahren sei ihr zu gewähren, da sie im guten Glauben darauf vertraut habe, die Steuerpflicht durch Meldung erfüllt zu haben.

aa) Das in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht und gibt dem Bürger einen Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt. Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann. Damit berechtigtes Vertrauen vorliegt, muss der Vertrauende aus ernsthaften Gründen an die Gültigkeit seiner Vertrauensgrundlage glauben (René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74 B IX b, mit Nachweisen). Als Vertrauensgrundlage kommen Verwaltungsakte, verwaltungsrechtliche Verträge, Auskünfte und Zusagen etc., aber auch konkludentes Verhalten und sogar vollständige Passivität in Betracht (vgl. Beatrice Weber-Dürler, Vertrauensschutz im Öffentlichen Recht, Basel und Frankfurt am Main 1983, S. 79 ff., 128 ff.). Was eine unrichtige Auskunft einer Verwaltungsbehörde betrifft, ist diese sodann nur bindend, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, wenn sie dabei für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, wenn gleichzeitig der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte und wenn er im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können sowie wenn die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 121 II 479, 118 Ia 254, 117 Ia 285; Arthur Haefliger, Alle Schweizer sind vor dem Gesetze gleich, Bern 1985, S. 220 f.; Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 129 ff. Rz. 626 ff.; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 74 und Nr. 75 B III/b/2; Weber-Dürler, a.a.O., S. 79 ff., 128 ff.).

bb) Vorliegend gebriecht es gleich an verschiedenen Voraussetzungen für die Annahme eines Gutgläubenschutzes. Vorab hat die ESTV als zuständige Behörde offensichtlich zu keinem Zeitpunkt irgendwie zu erkennen gegeben, das Meldeverfahren werde gewährt werden. Im Gegenteil erging auch nach Einreichung des Gesuches um Meldung statt Steuerentrichtung am 27. April 2001 eine Mahnung der ESTV, in welcher diese unmissverständlich die Bezahlung des ausstehenden Verrechnungssteuerbetrages verlangte und zudem auf die entstandene Verzugszinsforderung hinwies. Zudem zeigt die Beschwerdeführerin in Bezug auf ihre Forderung, gestützt auf Treu und Glauben müsse ihr das Meldeverfahren gewährt werden, nicht auf, inwiefern sie aufgrund einer allfälligen falschen Vertrauensbasis irgendwelche nicht ohne Nachteile rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat. Soweit sie im vorinstanzlichen Verfahren noch geltend machte, sie hätte gegebenenfalls darauf verzichtet, einen Dividendenbeschluss zu fassen (vgl. Beilage Nr. 10 zur Vernehmlassung der ESTV vom 2. September 2003), wiederholt sie vor der SRK diese Behauptung zu Recht nicht; denn aufgrund des zeitlichen Ablaufes, insbesondere aufgrund des Umstandes, dass das Gesuch um Gewährung des Meldeverfahrens erst am 5. Februar 2001 und nach Mahnung des ausstehenden Verrechnungssteuerbetrages durch die ESTV eingereicht wurde, ergibt sich ohne weiteres, dass irgendwelches Verhalten seitens der ESTV für die Entscheidung der Beschwerdeführerin betreffend Dividendenbeschluss in keiner Weise massgebend war. Die Beschwerdeführerin beruft sich somit zu Unrecht auf den Grundsatz von Treu und Glauben.

c) Die Beschwerdeführerin hat im vorinstanzlichen Verfahren noch auf die Bestimmung des Art. 26a VStV betreffend Meldung statt Steuerentrichtung im Konzernverhältnis hingewiesen. Im Beschwerdeverfahren vor der SRK leitet sie jedoch aus dieser Bestimmung zu Recht nichts mehr zu ihren Gunsten ab. Art. 26a VStV wurde mit Änderung vom 22. November 2000 (AS 2000 2994) in die Verordnung eingefügt. Nach klarer Übergangsbestimmung (Schlussbestimmung der Änderung vom 22. November 2000) gelten die geänderten Bestimmungen für die nach dem 31. Dezember 2000 fällig gewordenen steuerbaren Leistungen. Vorliegend steht eine Dividendenausschüttung zur Diskussion, welche am 1. Dezember 2000 fällig wurde (Beilage Nr. 3 zur Vernehmlassung der ESTV vom 2. September 2003); Art. 26a VStV kommt daher nicht zur Anwendung.

d) Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin der ESTV - wie mit Einspracheentscheid festgestellt - eine Verrechnungssteuer von 35% auf Fr. 993'582.10, somit Fr. 347'753.75 schuldet.

4.- Gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. 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. Nach Art. 16 Abs. 2 VStG in der ab 1. Januar 1998 in Kraft stehenden Fassung ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Der Zinssatz wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Gemäss der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes vom 29. November 1996 (SR 642.212) über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern beträgt der Zinssatz für die Zeit ab 1. Januar 1997 5 %.

a) Die Beschwerdeführerin beantragt, auf die Erhebung eines Verzugszinses sei zu verzichten. Sie begründet dies damit, aufgrund der langen Dauer der Behandlung des Gesuchs um Meldung statt Steuerentrichtung habe sie damit gerechnet, dass dieses Gesuch bewilligt werde. Damit ein Schuldner eine fällige Forderung begleichen könne, müsse er von deren Bestand Kenntnis haben. Wenn der Gläubiger im Schuldner den berechtigten Glauben hervorrufe, die Forderung sei beglichen, so verhalte er sich widersprüchlich, wenn er sich nach Jahren auf den Bestand der Forderung berufe und Verzugszinsen verlange.

Diese Vorbringen gehen fehl. Vorab ist auf das bereits Ausgeführte zu verweisen, wonach die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen vermag, dass vorliegend durch die ESTV irgendeine schützenswerte Vertrauensbasis geschaffen wurde. Massgebend ist im weiteren, dass die Verrechnungssteuer nach dem System der Selbstveranlagung zu entrichten ist. Der Steuerpflichtige hat der ESTV bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu bezahlen oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 Abs. 2 VStG). Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ein Verzugszins geschuldet. Diese Verpflichtung hat keinen pönalen Charakter und setzt insbesondere weder ein Verschulden des Steuerpflichtigen noch eine Mahnung durch die ESTV voraus (vgl. Entscheid der SRK vom 3. Februar 2004 in Sachen M. AG [SRK 2003-112] E. 4b). Massgebend ist einzig, ob nach Ablauf der in Art. 16 Abs. 1 VStG geregelten Fälligkeitstermine der Steuerbetrag noch aussteht. Vorliegend war die fragliche Dividende am 1. Dezember 2000 fällig, die Steuer darauf wurde daher gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG am 31. Dezember 2000 fällig. Nachdem sie zu diesem Zeitpunkt noch ausstehend war, schloss die ESTV zu Recht gestützt auf Art. 16 Abs. 2 VStG, dass ab 1. Januar 2001 ein Verzugszins geschuldet ist. Daran vermögen die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. Soweit sie vorträgt, die ESTV verletzte durch ihre Praxis bei der Bearbeitung von Gesuchen um Meldeverfahren und der nachträglichen Erhebung von Verzugszinsen Bundesrecht, weil diese Praxis klar der Zwecksetzung des Meldeverfahrens widerspreche, ist ihr entgegenzuhalten, dass vorliegend gerade nicht das Meldeverfahren Anwendung finden kann. Aufgrund des Selbstveranlagungscharakters der Verrechnungssteuer liegt es zudem in der Eigenverantwortung der Beschwerdeführerin, ob sie die Steuerforderung rechtzeitig begleicht. Sie kann es nicht der ESTV anlasten, dass sie fälschlicherweise das Gesuch um Meldung stellte, statt die Steuer zu entrichten. Dies umso weniger als sie selber bereits im vorinstanzlichen Verfahren feststellen liess, es sei offensichtlich, dass für die vorliegend relevante Dividende nicht von einer Naturaldividende ausgegangen werden könne, für welche das Meldeverfahren zulässig sei (vgl. Beilage Nr. 12 zur Vernehmlassung der ESTV vom 2. September 2003). Wenn die Beschwerdeführerin sodann geltend macht, es sei ihr am 27. April 2001 eine 10-tägige Zahlungsfrist eingeräumt worden, weshalb ein allfälliger Verzugszins spätestens (recte: frühestens) am 7. Mai 2001 anfallen könnte, geht sie ebenfalls fehl. Zum Einen ergibt sich der Beginn des Zinsenlaufes eindeutig aus der gesetzlichen Regelung und hätte die ESTV keinerlei Kompetenzen, mittels Einräumung von Zahlungsfristen diesen Termin zu erstrecken. Zum Andern hat die ESTV denn auch in der fraglichen Mahnung vom 27. April 2001 unmissverständlich darauf hingewiesen,

dass der Verzugszins bereits seit dem 2. (recte: 1.) Januar 2001 lief (Beilage Nr. 8 zur Vernehmlassung der ESTV vom 2. September 2003).

b) Die Beschwerdeführerin macht schliesslich geltend, einem Verzugszinssatz von 5 % komme angesichts der heutigen Zinslage faktisch eindeutig eine pönale Wirkung zu. Indem das Finanzdepartement nicht auf die Entwicklungen des Marktes reagiert habe, habe es seine Kompetenzen überschritten. Der Verzugszins von 5 % entbehre somit einer genügenden gesetzlichen Grundlage.

Mit Art. 16 Abs. 2 VStG hat der Gesetzgeber dem Eidgenössischen Finanzdepartement die Befugnis zur Bestimmung des Zinssatzes für die Verzugszinsen übertragen. Die Delegationsnorm enthält keine besonderen Einschränkungen hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes, weshalb dem Finanzdepartement ein weitgehendes Ermessen eingeräumt ist. Das Gericht hat sich daher auf die Prüfung zu beschränken, ob die umstrittenen Verordnungsvorschriften offensichtlich aus dem Rahmen der dem Finanzdepartement im Gesetz delegierten Kompetenzen herausfallen oder aus andern Gründen verfassungs- oder gesetzwidrig sind. Es kann jedoch sein eigenes Ermessen nicht an die Stelle desjenigen des Finanzdepartementes setzen und hat über die Zweckmässigkeit der Verordnung nicht zu befinden (vgl. zu einer ähnlichen Situation bezüglich der Befugnis des Bundesrates zur Erhebung von Verzugszinsen in BGE 107 V 204 f.). Es besteht kein Grund anzunehmen, der vom Eidgenössischen Finanzdepartement ab dem 1. Januar 1997 festgesetzte Zinssatz sei durch die gesetzliche Delegationsnorm in Art. 16 Abs. 2 VStG nicht abgedeckt: Dies umso mehr als ja auch das Zivilrecht genau diesen Verzugszinssatz kennt (Art. 104 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Obligationenrecht; OR; SR 220]).

c) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die ESTV zu Recht erkannt hat, die Beschwerdeführerin schulde auf dem Betrag von Fr. 347'753.75 ab dem 1. Januar 2001 einen Verzugszins von 5 %.

5.- Die Beschwerde ist daher in allen Punkten vollständig abzuweisen. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt werden, im vollen Umfang aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die Eidg. Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren Eidg. Rekurs- und Schiedskommissionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 4. August 2003 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. Juli 2003 wird abgewiesen.
- 2.- Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 4'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird der Vertreterin der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Sonja Bossart