

BGer 9C 132/2025 vom 24. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_132_2025

FR: TF 9C 132/2025 du 24 juillet 2025

IT: TF 9C 132/2025 del 24 luglio 2025

Regeste

Verrechnungssteuer, Steuerperioden 2012 bis 2016 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde fristgerecht eingereicht (Art. 100 Abs. 1 BGG) und richtet sich gegen einen Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Die ESTV macht in ihrer Beschwerdeantwort geltend, die Beschwerde verletze den guten Anstand und sei deshalb nach Art. 42 Abs. 6 BGG zur Verbesserung zurückzuweisen. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob die von der ESTV angeführten Zitate genügen, um die Beschwerde als insgesamt ungebührlich zu qualifizieren, wenngleich einzelne Passagen eine unangebrachte Tonalität aufweisen; deshalb und unter Berücksichtigung des Beschleunigungsgebots ist von einer Rückweisung zur Verbesserung abzusehen.

E. 1.3

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Verfahrens bildet einzig das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, das den Einspracheentscheid ersetzt (Devolutiveffekt). Soweit die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden. Immerhin gelten Entscheide unterer Instanzen als inhaltlich mitangefochten (Urteil 9C_15/2024 vom 18. Juli 2024 E. 1.2).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Soweit die Verletzung verfassungsmässiger Rechte geltend gemacht wird, gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht. In der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.5.3).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6).

E. 3

Vorab ist auf die formellen Rügen der Beschwerdeführerin einzugehen.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz. Sie wirft ihr zusammengefasst vor, unkritisch falsche Behauptungen der ESTV übernommen zu haben. In den beanstandeten Feststellungen (Lit. D-F.d des angefochtenen Urteils) gibt die Vorinstanz indessen nur wieder, was die ESTV im erstinstanzlichen Verfahren und im Einspracheverfahren ausgeführt hat. Es kann keine Rede davon sein, dass die Vorinstanz dadurch die Ausführungen der ESTV ungeprüft übernommen hat. Nachdem die Beschwerdeführerin nicht darlegt, dass die Wiedergabe des Standpunkts der ESTV unrichtig erfolgt sei, ist eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhalts nicht dargetan.

E. 3.2

Weiter stellt die Beschwerdeführerin die Rechtmässigkeit der von der ESTV im Einspracheverfahren vorgenommenen reformatio in peius infrage und rügt namentlich eine Gehörsverletzung.

E. 3.2.1

Soweit die Beschwerdeführerin ausführt, es fehle an neuen Tatsachen oder Beweismitteln, die zu einer reformatio in peius hätten Anlass geben können, verkennt sie, dass die reformatio in peius keine neuen Tatsachen oder Beweismittel voraussetzt. Die ESTV überprüft den erstinstanzlichen Entscheid im Einspracheverfahren ohne Bindung an die gestellten Anträge und selbst bei einem Rückzug der Einsprache auf seine Gesetzmässigkeit (Art. 42 Abs. 3 und 4 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Folglich genügt es, wenn der erstinstanzliche Entscheid unrichtig ist, und spielt es keine Rolle, ob die ESTV die Unrichtigkeit bereits im erstinstanzlichen Verfahren hätte erkennen können bzw. müssen.

E. 3.2.2

In Bezug auf die angebliche Gehörsverletzung erwog die Vorinstanz, die ESTV habe der Beschwerdeführerin vorgängig mitgeteilt, dass sie eine reformatio in peius vornehmen wolle, und habe ihr die betroffenen Positionen genannt sowie die Höhe der beabsichtigten Änderung. Sie habe folglich die beabsichtigte reformatio in peius rechtsgenügend begründet. Die Beschwerdeführerin hätte wissen müssen, auf welche Zahlen sich die ESTV gestützt habe (E. 2.3 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr die ESTV die betroffenen Positionen sowie die Höhe der beabsichtigten Änderung genannt hat. Sie stört sich daran, dass die ESTV die Akten anders interpretiert hat als noch im erstinstanzlichen Verfahren, was aber wie vorher gezeigt nicht zu beanstanden ist. Wie

die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, war die ESTV bei der Gewährung des rechtlichen Gehörs zu einer möglichen reformatio in peius nicht verpflichtet, eine detaillierte Begründung zu den beabsichtigten Aufrechnungen vorzulegen; namentlich musste sie nicht substantiiert erläutern, weshalb sie von ihrer Beurteilung im erstinstanzlichen Verfahren abzuweichen gedachte. Mit dem Hinweis auf die von der reformatio in peius betroffenen Positionen und der Höhe der beabsichtigten Änderung hat sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin gewahrt.

E. 4

In materieller Hinsicht ist streitig, ob die Beschwerdeführerin ihrem einzigen Gesellschafter eine geldwerte Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung erbracht hat und - falls ja - darauf Verrechnungssteuern geschuldet sind.

E. 4.1

Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge u.a. der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Beteiligungsscheine von Genossenschaftsbanken, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Steuerbarer Ertrag von Aktien, Stammanteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaftsanteilen ist jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen; Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]).

E. 4.2

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, zählen zu den geldwerten Leistungen nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV auch verdeckte Gewinnausschüttungen, die sich dadurch auszeichnen, dass die Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung erfolgt, dem Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt zugewendet wird, ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat und einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre. Sodann muss das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein (BGE 140 II 88 E. 4.1).

E. 4.3.1

Die Vorinstanz ist detailliert auf die geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an ihren Gesellschafter eingegangen (E. 4.3 ff. des angefochtenen Urteils). Sie hat sich ausführlich mit den nicht verbuchten Bareinnahmen für das Jahr 2012, den nicht verbuchten Bareinnahmen für die Jahre 2013 bis 2015, den nicht verbuchten Einnahmen aus Automaten und mit den falsch verbuchten Debitoren befasst. Zusammenfassend ist sie zum Schluss gelangt, dass in den Jahren 2012 bis 2016 geldwerte Leistungen von insgesamt Fr. 479'572.- an den einzigen Gesellschafter ausgerichtet worden seien (E. 4.6 des angefochtenen Urteils).

E. 4.3.2

Die Beschwerdeführerin bringt - wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren - vor, dass nicht sämtliche nicht verbuchten Einnahmen an ihren Gesellschafter geflossen seien. Ein Teil sei

im Tresor der Gesellschaft aufbewahrt worden und ein Teil sei von einer unbekannt Person mit Waffengewalt geraubt worden. Unter Verweis auf die Beweislastverteilung vertritt sie die Auffassung, ihr müsse das Gegenteil bewiesen werden. Das trifft indessen nicht zu. Nachdem die Steuerbehörden den Beweis erbracht haben, dass die Gesellschaft verschiedene Einnahmen nicht verbucht hat, obliegt es der Beschwerdeführerin, die Verwendung bzw. den Verbleib dieser Einnahmen nachzuweisen. Dies gelingt ihr mit dem pauschalen Hinweis auf angeblich im Tresor gelagerte Gelder sowie auf Raubüberfälle zwischen 2009 und 2014 nicht, wie bereits die Vorinstanz zu Recht erwogen hat (E. 4.3.1.7 des angefochtenen Urteils). Namentlich kann im Umstand, dass die Beschwerdeführerin erst im November 2019 und während des laufenden Verrechnungssteuerverfahrens eine Strafanzeige eingereicht hat, kein Beweis für die behaupteten Raubüberfälle erblickt werden. Bezeichnenderweise kann die Beschwerdeführerin den angeblichen Deliktsbetrag denn auch nicht genau beziffern, sondern lediglich grob schätzen. Damit ist zusammen mit den Vorinstanzen davon auszugehen, dass den nicht verbuchten Einnahmen und falsch verbuchten Debitoren eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter zugrunde lag, die grundsätzlich der Verrechnungssteuer unterliegt (vorne E. 4.1). Nachdem sich die Beschwerdeführerin mit den vorinstanzlichen Ausführungen zur Höhe der geldwerten Leistung nicht substantiiert auseinandersetzt, ist darauf nicht weiter einzugehen.

E. 4.4.1

Weiter bringt die Beschwerdeführerin vor, bei den Leistungen an ihren Gesellschafter habe es sich um einen schlichten Buchungsfehler gehandelt. Sobald der Fehler entdeckt worden sei, sei er nachträglich durch das Kontokorrentdarlehen des Gesellschafters korrigiert worden. Damit liege eine Gegenleistung vor, was eine geldwerte Leistung ausschliesse. Entgegen den vorinstanzlichen Ausführungen sei das Kontokorrentdarlehen durch entsprechende Kontoblätter nachgewiesen worden. Es spiele keine Rolle, dass kein zeitnaher Darlehensvertrag vorliege und auch keine Darlehensbedingungen definiert worden seien; aus diesem Grund gebe es die Merkblätter und Kreisschreiben der ESTV über die zulässigen Zinssätze. Was die von der Vorinstanz angeführte Storno-Praxis betreffe, müsse diese grosszügiger gehandhabt werden.

E. 4.4.2

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, ist von einem schlichten Buchungsfehler bereits deshalb nicht auszugehen, weil es der Beschwerdeführerin nicht möglich ist, einen Beweis für das angebliche Darlehen an ihren Gesellschafter vorzulegen oder auch nur die Darlehensbedingungen offenzulegen (E. 4.3.1.6 des angefochtenen Urteils). Der Verweis in der Beschwerde auf Merkblätter und Kreisschreiben der ESTV betreffend die zulässigen Zinssätze genügt nicht. Zu Recht hat die Vorinstanz sodann darauf hingewiesen, dass nach Eintritt der Fälligkeit der Leistung und Entstehung der Verrechnungssteuerforderung diese bestehen bleibt, selbst wenn die Leistung nachträglich rückgängig gemacht bzw. modifiziert wird (Urteile 2C_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.5; 2C_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 4). Insoweit spielt es für die Belange der Verrechnungssteuer keine Rolle, dass die geldwerte Leistung an den Gesellschafter offenbar nachträglich als Darlehen umqualifiziert wurde. Die pauschale Kritik der Beschwerdeführerin an dieser sog. Storno-Praxis vermag daran nichts zu ändern. Namentlich der Verweis auf die Motion Schneeberger ist unbehelflich. Diese Motion hatte zum Gegenstand, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wegen versehentlichem oder fahrlässigem Nicht- oder Falschdeklarieren nicht per se verwirken sollte, und führte zur Regelung von Art. 23 Abs. 2

VStG (vgl. Botschaft zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes vom 28. März 2018, BBl 2018 2325 ff., 2328). Sie hat nichts mit der Frage zu tun, inwieweit geldwerte Leistungen ohne Verrechnungssteuerfolgen nachträglich in ein Darlehen umgewandelt werden können. Sodann bietet die Verwaltungspraxis die Möglichkeit, Fehlbuchungen zu korrigieren, allerdings nicht nach mehreren Jahren und vor dem Hintergrund einer behördlichen Buchprüfung (vgl. zum Ganzen MICHAEL BEUSCH/MORITZ SEILER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024, N. 16 ff. zu Art. 12 VStG). Insoweit ändert die angebliche Umwandlung der geldwerten Leistung zu einem Darlehen nichts an der Verrechnungssteuerpflicht.

E. 5

Zu prüfen bleibt, ob vorliegend die Erhebung der Verrechnungssteuer nicht mehr notwendig ist, wie die Beschwerdeführerin behauptet.

E. 5.1

Die Verrechnungssteuer bezweckt die Sicherung der Deklaration steuerbarer Einkünfte (BGE 142 II 446 E. 2.3; 136 II 525 E. 3.3.1). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), die Steuer wird allerdings auf den Gläubiger überwält, indem die steuerbare Leistung um den Steuerbetrag zu kürzen ist (Art. 14 Abs. 1 VStG). Der Gläubiger hat sodann Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, wenn er die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte oder Vermögen bei den Steuerbehörden deklariert (Art. 1 Abs. 2 und Art. 21 ff. VStG).

E. 5.2

Die Beschwerdeführerin vertritt die Auffassung, die Erhebung der Verrechnungssteuer sei obsolet geworden, weil sie bereits definitiv veranlagt bzw. vom kantonalen Steueramt Aargau nachbesteuert worden sei. Eine Sicherung der Deklaration sei deshalb nicht mehr notwendig. Dabei verkennt sie, dass die Verrechnungssteuer nicht die Sicherung ihrer Deklaration bezweckt, sondern die korrekte Deklaration durch den Leistungsempfänger, d.h. durch ihren Gesellschafter. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass der Gesellschafter die geldwerten Leistungen in seiner Steuererklärung deklariert hat; im Gegenteil bringt sie vor, es sei unbestritten, dass keine Deklaration in der Steuererklärung des Gesellschafters erfolgt sei. Soweit sie geltend macht, die geldwerten Leistungen seien zumindest nachträglich beim Gesellschafter steuerlich erfasst worden, bleibt sie jeglichen Nachweis schuldig. Der pauschale Verweis auf ein Nachsteuerverfahren genügt nicht. Es erscheint auch nicht wahrscheinlich, dass die geldwerten Leistungen beim Gesellschafter (nach-) besteuert worden sind, nachdem im vorliegenden Verfahren weiterhin die Auffassung vertreten wird, es liege gar keine geldwerte Leistung vor. Vor diesem Hintergrund kann keine Rede davon sein, die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer sei obsolet geworden. Aus demselben Grund kommt es auch nicht infrage, die Beschwerdeführerin zum Meldeverfahren zuzulassen. Das Meldeverfahren (Art. 19 ff. VStG) setzt voraus, dass feststeht, dass die Person, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätte (Art. 24 Abs. 2 VStV), mithin dass sie die Leistung ordnungsgemäss deklariert hat oder die Leistung bei fahrlässiger Nichtdeklaration nachträglich steuerlich erfasst wurde (Art. 23 Abs. 2 VStG). Inwieweit Art. 24 Abs. 2 VStV keine gesetzliche Grundlage haben soll, ist entgegen den Ausführungen in der Beschwerde nicht ersichtlich. Der Bundesrat hat die erforderlichen Vollzugsvorschriften zum VStG zu erlassen (Art. 73 Abs. 1 VStG) und bei Kapitalerträgen

die Fälle zu umschreiben, in denen das Meldeverfahren zulässig ist (Art. 20 Abs. 2 VStG).

E. 5.3

Soll die streitige Verrechnungssteuer somit die Besteuerung der geldwerten Leistungen an den Gesellschafter sicherstellen und wurde diese Besteuerung nicht nachgewiesen, kann entgegen der Beschwerde keine Rede davon sein, der Beschwerdeführerin werde eine Strafsteuer auferlegt. Die Ausführungen zu Art. 6 und 7 EMRK und zur diesbezüglichen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) laufen deshalb ins Leere. Weiter rügt die Beschwerdeführerin pauschal die Verletzung von Art. 5 Abs. 2 und 3, Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 BV , ohne substantiiert zu begründen, inwiefern diese Bestimmungen verletzt worden sein sollen. Dies genügt dem strengen Rügeprinzip bei Verfassungsverletzungen (vorne E. 2.1) nicht. Es ist nicht erkennbar, inwieweit die Erhebung der Verrechnungssteuer im vorliegenden Fall unverhältnismässig, rechtsungleich oder willkürlich sein soll.

E. 6

Zuletzt beanstandet die Beschwerdeführerin die Dauer des Verfahrens und verlangt, dass auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten sei. Sie gesteht allerdings selber ein, dass sie sich nie nach dem Verfahrensstand erkundigt oder auf eine Beschleunigung gedrängt hat. Dabei spielt es keine Rolle, dass sie aus Medienberichten auf eine Überlastung des Bundesverwaltungsgerichts geschlossen haben will und deshalb darauf verzichtet hat, dort zu intervenieren. Zudem erscheint die Dauer des Verfahrens vor der ESTV angesichts der umfangreichen Korrespondenz mit der Beschwerdeführerin und der Komplexität des Verfahrens als vertretbar. Das gilt auch für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht, dass rund 20 Monate gedauert hat. Sodann hätte die Beschwerdeführerin die Möglichkeit gehabt, die von der ESTV festgesetzte Steuerforderung ohne Anerkennung einer Rechtspflicht zu begleichen, um Zinsfolgen zu vermeiden, was bereits die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (E. 4.10 des angefochtenen Urteils). Insoweit rechtfertigt die Verfahrensdauer offenkundig keinen Verzicht auf die Erhebung von Verzugszinsen.

E. 7

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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