

# **BVGer A-1789/2023 vom 10. November 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-11-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1789\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1789_2023)

FR: TAF A-1789/2023 du 10 novembre 2023

IT: TAF A-1789/2023 del 10 novembre 2023

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 1.3**

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.52 und 1.54). Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) geregelt, wonach die Steuerpflichtigen 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 ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen müssen. Sie haben diese, die Belege und andere Urkunden, auf Verlangen beizubringen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1 m.w.H.).

## **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

## **E. 2.2**

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) - an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; Thomas Jaussi, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 Rz. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; Bauer-Balmelli/Reich, Kommentar VStG, Art. 14 Rz. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. Bauer-Balmelli/Reich, Kommentar VStG, Vorbemerkungen Rz. 71; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

## **E. 2.3**

Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

## **E. 2.4.1**

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; Urteile des BVGer A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 2.3.2, A-6360/2017 E. 2.4.1). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne

zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. Locher/Giger/Pedroli, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl., 2019, Art. 58 Rz. 106). «Geldwerte Vorteile» bilden als Begriff dabei das Gegenstück zu den «verdeckten Gewinnausschüttungen». Während der erste Begriff den Vorteil aus der Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzteren Begriff die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (Urteil A-6360/2017 E. 2.4.2). Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt dann vor, wenn die Gesellschaft eine Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung, beispielsweise durch Belastung eines überhöhten Aufwandes, ausrichtet (sog. verdeckte Gewinnausschüttung [i.e.S.]). Sodann liegt eine steuerbare geldwerte Leistung vor, wenn die Gesellschaft vom Anteilshaber oder von einer diesem nahestehenden Person für erbrachte Leistungen weniger Ertrag fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (sog. Gewinnvorwegnahme). Auf die Steuerbarkeit der geldwerten Leistung hat diese Kategorisierung keine Auswirkung (vgl. Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 Rz. 132b; Hans-Peter Hochreutener, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II § 3, Rz. 292 ff.).

#### **E. 2.4.2**

Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (BGE 115 Ib 274 E. 9b; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.2, A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.3): (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat. (2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet. (3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre - 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. (4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein. Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; Urteil 2C\_578/2019 E. 3.3 i.V.m. 3.2). Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-3440/2021 E. 2.4.3, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4). Die Beurteilung erfolgt zum Zeitpunkt, in dem die Leistung gewährt wurde. Spätere Entwicklungen können nur insofern berücksichtigt werden, als sie bereits zu diesem Zeitpunkt absehbar waren (Urteil A-1200/2018 E. 2.2.4, Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Commentaire romand], Art. 20 Rz. 89; Robert Danon, Commentaire romand, Art. 57, 58 Rz. 240). Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-3822/2016 E. 4.1.2, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.3.1). Bei der

Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2).

#### **E. 2.5.1**

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. Voraussetzung 1). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern (und/oder diesen Nahestehenden) werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen - aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft - geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit ausenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteil A-3440/2021 E. 2.5).

#### **E. 2.5.2**

Diese marktorientierten Vergleichspreise - insbesondere wenn sie auf einer Schätzung beruhen - bewegen sich regelmässig innerhalb einer bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses (statt vieler: Urteil des BVerfG A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.H.). Verdeckte Gewinnausschüttungen sind klar von wirtschaftlich ungeschickten oder verlustbringenden Transaktionen zu unterscheiden, da deren geschäftsmässige Begründetheit vom Fiskus nicht in Frage gestellt werden kann (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 Rz. 41; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 184).

#### **E. 2.5.3**

Beim Dritt- bzw. Fremdvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts bzw. Vertrags zu berücksichtigen (BGE 138 II 57 E. 2.2, 3.1; vgl. Urteil des BVerfG A-4263/2020 vom 5. Juli 2022 E. 4.3.2; Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, 2022, § 11 Rz. 515).

#### **E. 2.5.4**

Die Anwendung des Drittvergleichs setzt voraus, dass der Marktwert des übertragenen Gutes oder der erbrachten Dienstleistung ermittelt wird. Besteht ein freier Markt, sind dessen Preise massgebend und ermöglichen einen effektiven Vergleich mit den Preisen, die von verbundenen bzw. nahestehenden Unternehmen oder Personen entrichtet wurden (BGE 140 II 88 E. 4.2; Urteile des BGer 9C\_686/2022 vom 14. März 2023 E. 4.2, 2C\_1073/2018, 2C\_1089/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 11.2, 2C\_272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.2.2; Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 Rz. 137, vgl. Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Kommentar DBG, Art. 58 Rz. 74, 76). Ein solcher

Marktpreis ist grundsätzlich gegeben bei hochgradig standardisierten bzw. homogenen Leistungen, bei welchen der Preis ohne Weiteres öffentlich einsehbar ist (d.h. insbesondere Leistungen mit einem Börsenpreis; vgl. Urteil des BVGer A-4696/2014 vom 1. April 2015 E. 2.3.4) oder bei Leistungen, welche ein Steuerpflichtiger an Dritte erbrachte, wobei die quasi identische Leistung (bspw. ähnliche Menge, gleiche Abnehmerkategorie usw.) auch an verbundene bzw. nahestehende Unternehmen oder Personen erbracht wurde (insbesondere Leistungen mit einem Listenpreis; Urteile des BVGer A-4078/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.2.4, A-4091/2016 E. 2.4.2 in fine; vgl. Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Kommentar DBG, Art. 58 Rz. 73). In diesen Fällen ist der effektive Vergleich vorzunehmen und es besteht kein Raum für Schätzungen oder Anpassungen (Urteile des BVGer A-4078/2021 E. 4.2.4, A-4696/2014 E. 2.3.4).

#### **E. 2.5.5**

Gibt es keinen Marktpreis, wurden aber vergleichbare Geschäfte bereits mit unabhängigen Dritten getätigt, gelten die bei diesen Fällen vereinbarten Bedingungen als Massstab für das gesuchte Fremdverhalten (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Kommentar DBG, Art. 58 Rz. 73).

#### **E. 2.5.6**

Erst in Ermangelung eines effektiven Vergleichs (E. 2.5.4) oder einer vergleichbaren Transaktion (E. 2.5.5) erfolgt die Bestimmung des Fremdvergleichspreises nach anderen Methoden (Urteil des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 2.6.4.3).

#### **E. 2.6.1**

Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (Moser et al., a.a.O., Rz. 3.140).

#### **E. 2.6.2**

Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. auch BGE 140 III 610 E. 4.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 2.2 und 3.3). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BGer 2C\_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; Urteile des BVGer A-3440/2021 E. 2.7.2, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

#### **E. 2.6.3**

Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt demnach der Steuerbehörde (Urteile des BGer 2C\_674/2015 und 2C\_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4,

2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.H.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil A-1427/2016 E. 2.2.2.2; Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 Rz. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 2.4.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.6.2), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.5.3). Selbstveranlagungsprinzip und Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil A-629/2010 E. 3.4 und 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob die Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) durch die Aktionäre A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ eine - der Verrechnungssteuer unterliegende - geldwerte Leistung darstellt. Unbestritten ist der Status der Beschwerdeführerin als inländische Aktiengesellschaft sowie die Eigenschaft von A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ als Mitglieder des Verwaltungsrats und als Aktionäre der Beschwerdeführerin.

### **E. 3.2**

In sachverhaltlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin mit Kaufverträgen vom 8. November 2016 dem Aktionär A. \_\_\_\_\_ die Parzelle Nr. (...) (Haus Nr. 6) und dem Aktionär B. \_\_\_\_\_ die Parzelle Nr. (...) (Haus Nr. 8) für je Fr. 437'500.- verkauft hat. Gleichentags nahm die Beschwerdeführerin die erfolgswirksame Verbuchung des Landverkaufs zulasten des Kontokorrents von A. \_\_\_\_\_ und von B. \_\_\_\_\_ vor. Am 30. November 2016 schloss die Beschwerdeführerin mit A. \_\_\_\_\_ und mit B. \_\_\_\_\_ je einen Totalunternehmervertrag ab, worin sich A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ verpflichteten, den Werkpreis von Fr. 812'500.- für das jeweilige Haus per 1. Dezember 2016 an die Beschwerdeführerin zu bezahlen. Am 1. Dezember 2016 verbuchte die Gesellschaft einen Eingang von je Fr. 812'500.- auf ihrem Bankkonto und schrieb diesen Betrag dem Kontokorrent von A. \_\_\_\_\_ und von B. \_\_\_\_\_ gut. Am gleichen Tag überwies die Beschwerdeführerin an A. \_\_\_\_\_ und an B. \_\_\_\_\_ je Fr. 250'000.- zurück. Die Differenz zwischen diesen beiden Beträgen, ausmachend Fr. 562'500 (Fr. 812'500.- minus Fr. 250'000.-), verbuchte die Beschwerdeführerin danach als Ertrag «Hauskauf EFH (Strassenname)» zulasten des Guthabens des Kontokorrents von A. \_\_\_\_\_ und von B. \_\_\_\_\_. Somit bezahlten A. \_\_\_\_\_ für das Haus Nr. 6 und B. \_\_\_\_\_ für das Haus Nr. 8 total je Fr. 1'000'000.- (Bodenpreis Fr. 437'500.- plus Werkpreis Fr. 562'500.-). Beide Häuser gehören zur unteren Häuserreihe des von der Beschwerdeführerin durchgeführten Projekts «(Strassenname und Hausnummern)», welches aus insgesamt acht Einfamilienhäusern besteht. Die obere (Häuser Nr. 1 bis 4) und untere (Häuser Nr. 5 bis 8) Häuserreihe bestehen aus je vier baugleichen Häusern (obere Häuserreihe: Typ A; untere Häuserreihe: Typ B). In der Verkaufsbroschüre zum Projekt «(Strassenname und Hausnummern)» ist für das Haus Nr. 6 ein Verkaufspreis von Fr. 1'450'000.- und für das

Haus Nr. 8 ein Verkaufspreis von Fr. 1'480'000.- angegeben. Am 15. Dezember 2015 schloss die Beschwerdeführerin mit A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ Reservationsvereinbarungen mit einer Anzahlung in Höhe von je Fr. 50'000.- betreffend Häuser Nr. 6 und 8 zu den Preisen gemäss Verkaufsbroschüre. Am 27. Januar resp. 28. Januar 2016 unterzeichneten A. \_\_\_\_\_ resp. B. \_\_\_\_\_ je einen Kreditvertrag mit der (CH-Bank), wobei als Sicherheit ein Schuldbrief in Höhe von Fr. 1'500'000.- diente, lastend auf Haus Nr. 6 resp. 8. Am 25. April 2016 wurde der Beschwerdeführerin für das Haus Nr. 6 von einem Interessenten ein Kaufpreis von Fr. 1'200'000.- angeboten. Als Nachbarliegenschaften der Häuser Nr. 6 resp. 8 wurden Haus Nr. 5 am 3. Mai 2016 und Haus Nr. 7 im September 2017 für jeweils Fr. 1'430'000.- an Dritte veräussert, wobei der Bodenpreis Fr. 437'500.- und der Werkpreis Fr. 992'500.- betrug.

### **E. 3.3.1**

Das Vorliegen einer geldwerten Leistung setzt zunächst voraus, dass eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, ohne entsprechende gleichwertige Gegenleistung erbracht wird, was zu einer Entreicherung der Gesellschaft führt. Bei der Übertragung der Liegenschaften (Strassenname) durch die Beschwerdeführerin an die Aktionäre handelt es sich nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Kapital. Die Meinungen der Verfahrensbeteiligten gehen aber bezüglich der Frage, ob dieser Leistung der Beschwerdeführerin eine gleichwertige Gegenleistung der Aktionäre gegenübersteht, auseinander.

### **E. 3.3.2**

Gemäss Vorinstanz hält die von den Aktionären bezahlte Gegenleistung in Höhe von je Fr. 1'000'000.- einem Drittvergleich nicht stand. Insbesondere würde diese Gegenleistung - zum Zeitpunkt der Ausrichtung der mutmasslichen geldwerten Leistung am 1. Dezember 2016 - erheblich von den Preisen in Höhe von Fr. 1'430'000.- abweichen, die Dritte für die Häuser Nr. 5 und 7 bezahlt haben. Die ESTV verwendet als marktorientierten Vergleichspreis (vgl. E. 2.5.1 f.) vergleichbare Geschäfte, die mit unabhängigen Dritten getätigt wurden. Dieses Vorgehen ist im vorliegenden Fall grundsätzlich nicht zu beanstanden, da kein Marktpreis vorliegt, zu dem Haus Nr. 6 resp. 8 an unabhängige Dritte veräussert wurde (vgl. E. 2.5.5). Ob das Abstellen auf den Verkaufspreis von Haus Nr. 7 im September 2017 als Vergleichspreis eine - wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht - unzulässige Betrachtung ex post darstellt, kann vorliegend offenbleiben, da der von der ESTV errechnete Vergleichspreis zum einen durch den Verkaufspreis von Haus Nr. 5 vom 3. Mai 2016 und zum anderen durch weitere, nachfolgend näher bezeichnete Indizien gestützt wird. Den Akten ist zu entnehmen, dass der von der ESTV errechnete Vergleichspreis sich teils unterhalb und teils in der unteren Hälfte der Bandbreite von Marktwertschätzungen betreffend Häuser Nr. 6 (per 13. Januar 2016 und 17. Mai 2017) und 8 (per 31. März 2017 und 17. Mai 2017) bewegt. Weiter liegt der von der ESTV errechnete Vergleichspreis in Höhe von Fr. 1'430'000.- nahe an den Preisen, die in der Verkaufsbroschüre aufgerufen und mit den Aktionären in Reservationsvereinbarungen tatsächlich vereinbart wurden (Fr. 1'450'000.- für Haus Nr. 6 und Fr. 1'480'000.- für Haus Nr. 8; vgl. E. 3.2). Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss einwendet, der Verkauf von Haus Nr. 5 vom 3. Mai 2016 sei kein vergleichbares Geschäft, da Haus Nr. 5 ein attraktiveres Grundstück aufweise als Häuser Nr. 6 und 8, so vermag sie damit aus zweierlei Gründen nicht durchzudringen. Wie von der Vorinstanz zu Recht angemerkt, hätte sich eine höhere Attraktivität des Hauses Nr. 5 in einem (im Vergleich zu Haus Nr. 6 resp. 8) höheren

Bodenpreis bemerkbar machen müssen, da Häuser Nr. 5, 6 und 8 baugleich sind (vgl. E. 3.2). Die Preisdifferenz zwischen dem bezahlten Kaufpreis für Haus Nr. 5 vom 3. Mai 2016 und den bezahlten Kaufpreisen durch die Aktionäre beruht allerdings einzig auf unterschiedlichen Werkpreisen. Zudem wird gemäss Verkaufsbroschüre für Haus Nr. 5 ein Preis in Höhe von Fr. 1'480'000.- aufgerufen, was dem dortigen Preis für Haus Nr. 8 entspricht und mit dem dortigen Preis für Haus Nr. 6 (Fr. 1'450'000.-) vergleichbar ist (vgl. E. 3.2). Weiter ist der Vorinstanz beizupflichten, dass die von der Beschwerdeführerin angeführten Kaufangebote, welche sie für das Haus Nr. 6 resp. 8 von unabhängigen Dritten erhalten aber nicht angenommenen habe, grundsätzlich nichts über den Marktwert von Haus Nr. 6 resp. 8 aussagen. Auch dem sinngemässen Einwand der Beschwerdeführerin, die Summen aus Gebäudeversicherungswert in Höhe von Fr. 613'000.- und Bodenpreis in Höhe von Fr. 437'500.- stellten sachgerechte Kriterien zur Bestimmung des Marktwerts von Haus Nr. 6 resp. 8 dar, ist nicht zu folgen. Der Gebäudeversicherungswert kann höchstens hilfsweise zur Bestimmung des Marktwerts herangezogen werden, wenn es an geeigneteren Grundlagen fehlt (vgl. E. 2.5.6). Dies trifft aber im vorliegenden Fall nicht zu, da mit dem Verkauf von Haus Nr. 5 vom 3. Mai 2016 (mindestens) eine vergleichbare Transaktion besteht. Nach dem Dargelegten besteht in tatsächlicher Hinsicht keine Veranlassung, von dem von der Vorinstanz festgestellten Vergleichspreis für die Häuser Nr. 6 und 8 in Höhe von je Fr. 1'430'000.- abzuweichen. Damit erübrigen sich weitere Ausführungen zu den Eventualanträgen der Beschwerdeführerin, wonach auf einen Vergleichspreis von Fr. 1'100'000.- resp. Fr. 1'200'000.- abzustellen sei.

### **E. 3.3.3**

Damit hat die Beschwerdeführerin im Umfang der Differenz zwischen dem Vergleichspreis in Höhe von Fr. 1'430'000.- und dem gegenüber den Aktionären geforderten Preis von Fr. 1'000'000.- je Liegenschaft auf einen Ertrag von Fr. 430'000.- zugunsten der Aktionäre verzichtet. Die Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) stellt demnach eine Leistung ohne entsprechende gleichwertige Gegenleistung dar, was eine Entreicherung der Beschwerdeführerin zur Folge hatte. Die erste Voraussetzung der geldwerten Leistung ist erfüllt.

### **E. 3.4.1**

Die zweite Voraussetzung bestimmt, dass die Leistung einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet werden muss (E. 2.4.2).

### **E. 3.4.2**

Die Leistung wurde den Käufern der Liegenschaften (Strassenname), A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_, direkt zugewendet, deren Eigenschaft als beteiligte bzw. nahestehende Personen nicht umstritten ist und aus den Akten hervorgeht.

### **E. 3.4.3**

Es erübrigt sich damit, weiter auf die zweite Voraussetzung einzugehen. Sie ist erfüllt.

### **E. 3.5.1**

Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung im Beteiligungsverhältnis liegen (E. 2.4.2), das heisst, sie wäre - weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält - einem unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht gewährt worden. Insofern muss die Leistung als ungewöhnlich

erscheinen.

### **E. 3.5.2**

Das Beteiligungsverhältnis war vorliegend der Grund für den Verkauf der Liegenschaften (Strassenname) an die Aktionäre zu Fr. 1'000'000.- je Liegenschaft bzw. für den Verzicht auf einen Ertrag in Höhe von Fr. 430'000.- je Liegenschaft. Die Beschwerdeführerin hätte unabhängigen Dritten die Häuser Nr. 6 und 8 unter den gleichen Umständen nicht zu einem Preis von je Fr. 1'000'000.- verkauft. Dies zeigt sich insbesondere daran, dass die Beschwerdeführerin selbst ein höheres Drittangebot für Haus Nr. 6 in Höhe von Fr. 1'200'000.- vom 25. April 2016 - d.h. rund sieben Monate vor Verkauf der Liegenschaften (Strassenname) an die Aktionäre (vgl. E. 3.2) - ablehnte. Zudem wäre noch weniger vorstellbar, dass die Beschwerdeführerin unabhängigen Dritten, die an die gleiche Reservationsvereinbarung betreffend Häuser Nr. 6 und 8 gebunden gewesen wären wie die Aktionäre (vgl. E. 3.2), die Häuser Nr. 6 und 8 zu einem Preis von je Fr. 1'000'000.- verkauft hätte. Denn wie von der Vorinstanz zu Recht angemerkt, hätte die Beschwerdeführerin diesfalls gestützt auf die Reservationsvereinbarung entweder einen Vertragsrücktritt der Gegenpartei unter Einbehalten der Anzahlung von Fr. 50'000.- akzeptiert oder auf die vollständige Bezahlung des vereinbarten Preises (Fr. 1'450'000.- für Haus Nr. 6 und Fr. 1'480'000.- für Haus Nr. 8) bestanden.

### **E. 3.5.3**

Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich und erfüllt die Voraussetzung 3 im Sinne von E. 2.4.2.

### **E. 3.6**

Schliesslich war der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, durch die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar. Zum einen liegt eine Selbstbegünstigung durch die beiden Verwaltungsratsmitglieder als handelnde Gesellschaftsorgane vor. So ist - wie von der Vorinstanz zu Recht angeführt - anzunehmen, dass die begünstigten Aktionäre als Organe Kenntnis von den Preisen in der Verkaufsbroschüre, in den Reservationsvereinbarungen, in den Kaufverträgen sowie in den Totalunternehmerverträgen mit ihnen und mit Dritten hatten. Zum anderen spricht der hohe Gesamtbetrag der Privatbezüge dafür, dass die Ungewöhnlichkeit der Leistung nicht nur erkennbar, sondern bekannt war. In relativer Hinsicht entspricht die Gegenleistung vorliegend bloss 69.93 % des marktorientierten Vergleichspreises, weshalb ein offensichtliches Missverhältnis gegeben ist. Die vierte Voraussetzung im Sinne von E. 2.4.2 ist daher zweifellos erfüllt.

### **E. 3.7**

Damit ist grundsätzlich - d.h. soweit es der Beschwerdeführerin nicht gelingt, den Gegenbeweis zu erbringen (vgl. E. 2.6.3) - erstellt, dass sie mit Bezug auf die Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) geldwerte Leistungen im Umfang von insgesamt Fr. 860'000.- erbracht hat.

### **E. 3.8.1**

Die Beschwerdeführerin bringt gegen den vorstehend gezogenen Schluss (vgl. E. 3.7) sinngemäss vor, dass die Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) geschäftsmässig begründet gewesen sei, um das gesamte Projekt «(Strassenname und Hausnummern)» nicht zu gefährden. Denn trotz intensiver Verkaufsbemühungen seien zum Zeitpunkt der

Privatentnahmen keine anderen Angebote vorhanden gewesen. Es lägen bei der Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) daher keine geldwerten Leistungen vor.

### **E. 3.8.2**

Wie von der Vorinstanz zu Recht vorgebracht, sind die Argumente der Beschwerdeführerin nicht stichhaltig. Die Beschwerdeführerin bringt betreffend die behaupteten intensiven Verkaufsbemühungen sowie betreffend die behauptete Zwangslage, welche die Aktionäre zum Kaufentschluss veranlasst haben soll, keine Belege vor. Vielmehr deuten die in den Akten enthaltenen Reservationsvereinbarungen mit den Aktionären vom 30. Dezember 2015 (vgl. E. 3.2) sowie die Kreditverträge der Aktionäre vom 27. resp. 28. Januar 2016 (vgl. E. 3.2) betreffend Haus Nr. 6 resp. Nr. 8 darauf hin, dass die Aktionäre den Kaufentschluss zeitlich bereits vor der von der Beschwerdeführerin behaupteten Zwangslage gefasst hatten.

### **E. 3.8.3**

Damit gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, den Gegenbeweis zu erbringen. Es bleibt demnach dabei, dass die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Entnahme der Liegenschaften (Strassenname) geldwerte Leistungen im Umfang von insgesamt Fr. 860'000.- erbracht hat.

### **E. 4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung in der Höhe von Fr. 860'000.- erfüllt sind, der Einspracheentscheid zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen ist.

### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 8'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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