

BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-02-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1954_2022

FR: TAF A-1954/2022 du 16 février 2023

IT: TAF A-1954/2022 del 16 febbraio 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 im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt des in E. 1.2 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.2.1

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2).

E. 1.2.2

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 31. März 2022. Damit hat die ESTV die Einsprache der A._____ AG abgewiesen. Sie erkannte im Wesentlichen, die Beschwerdeführerin habe zurecht eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 130'163.30 bezahlt. Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, indem zuerst die Erhebungs- und danach die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind (E. 2.6.5). Der Einspracheentscheid betraf das Erhebungsverfahren. Das Rückerstattungsverfahren war zurecht nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens und bildet demgemäss auch nicht Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Insoweit die Anträge der Beschwerdeführerin das Rückerstattungsverfahren bei der Verrechnungssteuer betreffen, ist darauf nicht einzutreten.

E. 1.3

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. 1.4

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).

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 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). 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 Genusscheine (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 N. 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 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N. 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 N. 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_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

E. 2.4.2

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 N. 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 des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 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, BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteil der BGER 2C_578/2019 vom 31. März 2020 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 vom 9. März 2022 E. 2.4.3, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4). 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 vom 19. Dezember 2017 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 Geschäfts-gebaren» 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 aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.5). Hinsichtlich Beweislastverteilung ist bei der Abklärung, ob ein Verhältnis einem Drittvergleich standhält, zu beachten, dass zunächst die ESTV das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung bzw. das offensichtliche Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung nachzuweisen hat und nicht die Beschwerdeführerin das Vorliegen derselben. Erst, wenn es der Vorinstanz gelingt, das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung nachzuweisen, ist der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, den Gegenbeweis zu erbringen (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 4.1). Zu beachten bleibt aber der Grundsatz, dass auch das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat.

E. 2.5.2

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn liegt vor, wenn die Gesellschaft die geldwerte Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung ausrichtet. Dabei wird die gegenwärtige Erfolgsrechnung durch Verbuchung eines überhöhten Aufwands belastet (Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.5.3; Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 N. 132b).

E. 2.5.3

Nahestehende Personen (vgl. Voraussetzung [2]) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. Voraussetzung [3]; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.6, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5).

E. 2.6.1

Die Verrechnungssteuerpflicht ist entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 11 Abs. 1 VStG).

E. 2.6.2

Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 Abs. 1 und 2 VStG; Urteil des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2).

E. 2.6.3

Das Meldeverfahren ist in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass die Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben und deren Zahl 20 nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV). Es ist demnach zu prüfen, ob die Rückerstattungsberechtigung nach den allgemeinen Vorschriften von Art. 21 ff. VStG gegeben ist (BGE 115 Ib 274 E. 20; Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.3).

E. 2.6.4

Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist derjenige als Leistungsempfänger zu betrachten, der den steuerbaren Ertrag vereinnahmt hat und darüber verfügen darf (Reich/Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 14 N 22). Nach Reich/Bauer-Balmelli ist in Art. 14 Abs. 1 VStG ausnahmslos die sog. Direktbegünstigungstheorie verankert (Reich/Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 14 N 22). Nach der Praxis der ESTV wird aber ausnahmsweise von der Direktbegünstigungstheorie abgewichen und findet die sog. Dreieckstheorie Anwendung. Bei steuerbaren Leistungen innerhalb einer Gruppe zwecks Sanierung und bei Leistungen von einer personenbezogenen Gesellschaft an eine natürliche Person oder eine nicht vom gleichen Aktionärskreis beherrschte juristische Person auf Grund von familiären oder freundschaftlichen Beziehungen gelten die Inhaber der Beteiligungsrechte der steuerpflichtigen Gesellschaft als Leistungsempfänger der steuerbaren Leistung (Merkblatt S-02.141 der ESTV vom Februar 2001: Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer; vgl. auch: Reich/Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 14 N 23, Maja Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 21 N 20, 23, 25 ff.).

E. 2.6.5

Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, bei der die Erhebungs- und die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind. Während von der Erhebung (Entrichtung der Steuer oder Meldung der Steuer) der Schuldner der steuerbaren Leistung betroffen ist, interessiert die allfällige Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorab den Empfänger der steuerbaren Leistung. Für beide Phasen sind entsprechende Rechtswege vorgesehen. Daraus ergibt sich, dass die ESTV im Rahmen des Meldeverfahrens den Rückerstattungsanspruch nur vorläufig überprüfen kann, ohne darüber einen verbindlichen Entscheid zu fällen. Die ESTV kann sich dabei auf eine summarische Prüfung des Rückerstattungsanspruchs beschränken. Lässt sich dieser nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht (Urteile des BGer 2C_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.5.3, 2C_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob der Verzicht der Beschwerdeführerin auf ausstehende Mietzinsforderungen gegenüber der F. _____ AG aus dem Untermietverhältnis betreffend die Büroräumlichkeiten an der (Adresse) eine - der Verrechnungssteuer unterliegende - geldwerte Leistung darstellt.

E. 3.2

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. Die Beschwerdeführerin hat der F._____ AG Büroräumlichkeiten untervermietet. Im «Nachtrag II zum Untermietvertrag für gewerbliche Zwecke» vom 31. Dezember 2017 ist festgehalten, dass 40% der Mieträumlichkeiten an der (Adresse), bestehend aus Büroräumen im 2. Obergeschoss, Lagerräumen im Dachgeschoss, Aussenparkplätzen Nr. 13 und Nr. 14 sowie der Garage Nr. 9 ab 1. Januar 2018 zu einem Mietzins von Fr. 12'937.60 pro Quartal zuzüglich 7.7 % MWST von der Beschwerdeführerin an die F._____ AG untervermietet werden. Gemäss Ziff. II der «Vereinbarung betreffend ausstehender Liegenschaftsrechnung per 31. Dezember 2016» vom 1. Januar 2017 hat die Beschwerdeführerin ab dem 4. Quartal 2013 die quartalsweisen Liegenschaftsrechnungen an die F._____ AG «transitorisch gebucht». Per 31. Dezember 2016 beliefen sich die aufgelaufenen Kosten auf Fr. 371'895.20. In Ziff. III vereinbarte die Beschwerdeführerin mit der F._____ AG, dass 50 % der ausstehenden Liegenschaftsrechnungen im Betrag von Fr. 185'947.60 per 1. Januar 2017 abgeschrieben werden und die andere Hälfte bis zum 31. Dezember 2018 zur Zahlung fällig wird. Im «Addendum IV» vom 1. Oktober 2018 vereinbarte die Beschwerdeführerin mit der F._____ AG, dass die ausstehenden Mietzinsforderungen von Fr. 185'947.60 per 31. Dezember 2018 erlassen und ausgebucht werden. Damit hat die Beschwerdeführerin auf die in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 aufgelaufenen Mietzinsforderungen gegenüber der F._____ AG von je Fr. 185'947.60 bzw. insgesamt Fr. 371'895.20 verzichtet. Eine Gegenleistung für diesen Verzicht ist nicht erstellt. Der Verzicht auf Mietzinsforderungen in der Höhe von Fr. 371'895.20 stellt demnach eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung dar, was eine Entreicherung der Beschwerdeführerin zur Folge hatte. Die erste Voraussetzung der geldwerten Leistung ist erfüllt.

E. 3.3

Eine geldwerte Leistung setzt zudem voraus, dass sie einem Inhaber von Beteiligungsrechten der Gesellschaft direkt oder indirekt zugewendet wird. Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, 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. B._____ war im massgebendem Zeitpunkt Alleinaktionär der Beschwerdeführerin und ebenfalls Mehrheitsaktionär der E._____ AG, welche in der streitbetroffenen Steuerperiode eine 100%-Beteiligung der F._____ AG innehatte. Aus dem Aktienregister der E._____ AG ergibt sich, dass die Beteiligung von B._____ an der E._____ AG ab 29. November 2006 57,69%, ab 14. September 2017 63,64% und ab 27. Februar 2019 69,79% betrug. Die Beteiligungsstruktur der Gesellschaften weist damit aufgrund der Mehrheitsbeteiligungen das erforderliche Naheverhältnis auf. Der Forderungsverzicht wurde B._____ als Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte indirekt - über die ihm nahestehende F._____ AG - zugewandt. Die zweite Voraussetzung einer geldwerten Leistung ist erfüllt. Das Naheverhältnis war vorliegend auch der Grund für den Verzicht auf die Mietzinsforderungen in der Höhe von Fr. 371'895.20. Seit dem 4. Quartal des Geschäftsjahres 2013 bis zum 31. Dezember 2016 wurden keine Mietzinszahlungen mehr geleistet und die Mietzinsrückstände sind einfach

aufgelaufen, ohne dass die Beschwerdeführerin Inkassomassnahmen gegen die F. _____ AG eingeleitet hätte. Die Beschwerdeführerin begnügte sich während Jahren damit, die Mietzinsrückstände als Forderung in der Buchhaltung zu belassen (bzw. «transitorisch zu verbuchen»). Die Beschwerdeführerin unterliess es nicht nur, die ausstehenden Mietzinse einzutreiben, sondern vereinbarte mit der F. _____ AG, dass die Hälfte der aufgelaufenen Mietzinsforderungen, das heisst Fr. 184'947.60, per 1. Januar 2017 abgeschrieben werden. Ungewöhnlich erscheint in diesem Zusammenhang, dass die Beschwerdeführerin mit der F. _____ AG am 31. Dezember 2017 vereinbart hat, das Untermietverhältnis trotz dieser erheblichen Zahlungsrückstände und der offensichtlich schwierigen finanziellen Situation der F. _____ AG fortzusetzen (Nachtrag II zum Untermietvertrag; E. 3.2). Dies erscheint umso ungewöhnlicher, als dass es sich bei der Lokalität unbestrittenermassen um eine sehr begehrte Lage in (...) handelt (vgl. Einsprache S. 2 «es handelt sich hier um einen Vermietermarkt»). Zudem hat die Beschwerdeführerin mit der F. _____ AG am 1. Oktober 2018 vereinbart, auch die verbleibenden Mietzinsrückstände von Fr. 184'947.60 per 31. Dezember 2018 zu erlassen und auszubuchen. Daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin seit dem 4. Quartal 2013 ein wirtschaftlich nicht nachvollziehbares Verhalten an den Tag gelegt hat. Der Grund für den ungewöhnlichen Forderungsverzicht kann daher nur im Beteiligungsverhältnis erblickt bzw. mit dem Willen des Gesellschafters B. _____ erklärt werden. Einem unbeteiligten Dritten gegenüber wäre nicht akzeptiert worden, dass der Mietzins jahrelang nicht bezahlt wird und die Beschwerdeführerin hätte letztlich nicht auf diesen verzichtet. Damit ist auch die dritte Voraussetzung der geldwerten Leistung erfüllt.

E. 3.4

Eine geldwerte Leistung setzt schliesslich voraus, dass das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen ist. Die Vereinbarungen vom 1. Januar 2017 und vom 1. Oktober 2018 sind sowohl für die Beschwerdeführerin als auch für die F. _____ AG von B. _____ unterzeichnet und halten die Forderungsverzichte für die Untermiete zugunsten der F. _____ AG schriftlich fest. Dabei war es für B. _____ als handelndes Organ, aber auch für das weitere Verwaltungsratsmitglied ohne weiteres erkennbar, dass der an die F. _____ AG erbrachte Verzicht auf die Mietzinsforderungen zu einer Leistung ohne entsprechende Gegenleistung führen wird und damit in einem offensichtlichen Missverhältnis stehen muss.

E. 3.5

Schliesslich kann - entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin - im vorliegenden Fall auch das Meldeverfahren nicht in Betracht gezogen werden. Entscheidend ist nämlich, dass die Frage der Rückerstattungsberechtigung nicht zweifelsfrei und damit für die vorliegenden Zwecke nicht rechtsgenügend geklärt ist. Insbesondere ist nicht klar, ob der Forderungsverzicht in der Höhe von Fr. 371'895.20 als Sanierungsbeitrag an die F. _____ AG zu qualifizieren ist. So ging auch die Beschwerdeführerin in ihrem E-Mail vom 29. April 2021 von einer Sanierungsbedürftigkeit der F. _____ AG zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts aus (vgl. amtl. Akten Nr. 8: «Die F. _____ AG war im Zeitpunkt der Gewährung des Forderungsverzichts sanierungsbedürftig, das ist korrekt»). Nicht zuletzt aufgrund des Geschäftsabschlusses per Ende 2017 und 2018 mit einem Eigenkapital von Fr. -962'466.45 und Fr. -1'141'859.32 liegen weitere Anhaltspunkte für eine Sanierungsbedürftigkeit der F. _____ AG vor. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rangrücktrittsvereinbarungen vermögen indessen nicht klar aufzuzeigen,

dass kein Sanierungsfall mehr vorlag. Die Rangrücktritte können insbesondere nicht als Sanierungsmassnahmen im engeren Sinn betrachtet werden, da sie - im Gegensatz zu den Forderungsverzichten - nicht zum Abbau der Schulden führten. Sofern von einem Sanierungsbeitrag ausgegangen würde, hätte dies zur Folge, dass unter Anwendung der Dreieckstheorie B._____ als Leistungsempfänger gelten würde. Denn die Beschwerdeführerin würde durch den Forderungsverzicht einen Beitrag zur Sanierung der nahestehenden F._____ AG leisten und die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft ist Sache des Aktionärs (E. 2.6.4). Weil B._____ Wohnsitz in (...) hat und die Schweiz mit den (Land) kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, könnte in diesem Fall - wie die ESTV zurecht festhält - die Verrechnungssteuer nicht zurückgefordert werden. Dies hätte den Ausschluss des Meldeverfahren zur Folge. Eine summarische Prüfung ergibt demnach, dass sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen lässt und ernsthafte Zweifel bestehen, womit die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht kommt. Die Frage der Sanierung wird im Rahmen eines allfälligen Rückerstattungsverfahrens zu beurteilen sein. Die Erhebung der Verrechnungssteuer hat daher über die Entrichtung der Steuer und nicht über die Deklaration der steuerbaren Leistung zu erfolgen.

E. 4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung in der Höhe von Fr. 371'895.20 erfüllt sind, der Einspracheentscheid zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

E. 5.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 6'000.- 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.

E. 5.2

Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

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