

BVGer A-2485/2024 vom 2. März 2026

Bundesverwaltungsgericht, 2026-03-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2485_2024

FR: TAF A-2485/2024 du 2 mars 2026

IT: TAF A-2485/2024 del 2 marzo 2026

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit - wie vorliegend - keine Ausnahmen nach Art. 32 VGG vorliegen. Als anfechtbare Verfügungen gelten Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Auch beim Einspracheentscheid vom 22. März 2024 handelt es sich um eine solche Verfügung gemäss Art. 5 VwVG. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 Bst. d VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde somit zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids zur Anfechtung legitimiert (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 1.3 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.3

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid; dieser ersetzt allfällige Entscheide unterer Instanzen (Devolutiveffekt; vgl. BGE 139 II 404 E. 2.5, 136 II 470 E. 1.3; Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 1.6, A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 1.3, A-2845/2020 vom 19. Juli 2021 E. 1.3; André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7). Die Beschwerdeführerin beantragt nicht nur die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 22. März 2024, sondern auch die Aufhebung der Verfügung vom 26. Januar 2023. Nach dem Gesagten ist nicht auf das Rechtsmittel einzutreten, soweit die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz vom 26. Januar 2023 beantragt wird. Immerhin gilt diese Verfügung als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteile des BVGer A-2514/2021 vom 2. Februar 2022 E. 1.6, A-5196/2020 vom 6. August 2021 E. 1.3).

E. 1.4

Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht dürfen die Verletzung von Bundesrecht - einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens (Art. 49 Bst. a

VwVG) -, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

E. 1.5.1

Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Die entscheidende Behörde muss den rechtsrelevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (statt vieler: Urteil des BVGer A-3719/2024 vom 17. Dezember 2025 E. 1.4.1, A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 1.5.1 m.w.H.). Obwohl die Art. 12-19 VwVG (sowie die Art. 30-33 VwVG) auf das Steuerverfahren keine Anwendung finden (Art. 2 Abs. 1 VwVG), trägt das Bundesverwaltungsgericht insbesondere dem Untersuchungsgrundsatz (Art. 12 VwVG) und dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]) Rechnung (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteile des BVGer A-3719/2024 vom 17. Dezember 2025 E. 1.4.1, A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 1.5.1 m.w.H.; vgl. Ralf Imstef, Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung als Komplexitätstreiber im Steuerrecht, in: Hongler/Vogelsang [Hrsg.], Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, 2024, 331 ff., 348 f. m.w.H.).

E. 1.5.2

Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die im Steuerrecht gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person bei der Sachverhaltsermittlung ergänzt. Für die Verrechnungssteuer sind diese - in Zusammenhang mit der Steuererhebung - in Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) geregelt. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist demnach verpflichtet, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Die steuerpflichtige Gesellschaft hat insbesondere auch ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (statt vieler: Urteile des BVGer A-3719/2024 vom 17. Dezember 2025 E. 1.4.2, A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 1.5.2 m.w.H.).

E. 1.5.3

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., Rz. 3.140). Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 150 II 321 E. 3.6.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die objektive Beweislast trägt (BGE 151 II 11 E. 2.2.2; Normentheorie; [analoge] Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, die Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (vgl. nachfolgend E.

2.4; BGE 140 II 248 E. 3.5).

E. 1.5.4

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit im Rahmen der Beweiswürdigung vermuten lassen, steht es der Steuerpflichtigen frei, diese tatsächliche Vermutung zu entkräften, indem sie das Indiz oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt (Gegenbeweis). Verletzt die Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (BGE 148 II 285 E. 3.1.2 m.w.H.; statt vieler: Urteil des BGer 9C_369/2025 vom 23. Dezember 2025 E. 4.3.2 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 Genusscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG [in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791 4849; die Änderung dieses Buchstabens per 1. Januar 2020 bleibt ohne Auswirkungen auf den vorliegenden Fall]).

E. 2.2

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3) - an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; statt vieler: Urteil des BVer A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.2.1; Jaussi/Oesterhelt, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer (letzterer kommt insbesondere zum Tragen, wenn die rückerstattungsberechtigte Person ihren Sitz oder Wohnsitz im Ausland hat) verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu die Steuerpflichtige unter Strafan drohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; vgl. Bauer-Balmelli/Desax, 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 (vgl. Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVer A-1789/2023 vom 10. November 2023 E. 2.2, A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2; vgl. BAUER-BALMELLI/Küpfer, Kommentar VStG, Vorbemerkungen VStG N 48 f.; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, 3). Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerzurückerstattung (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG) ist

wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (statt vieler: Urteile des BVerG A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2).

E. 2.3.1

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 VStV) 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 BVerG 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; Urteile des BVerG A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.3 m.w.H., A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8 [bestätigt durch das BVerG mit Urteil 9C_317/2024 vom 24. März 2025]).

E. 2.3.2

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem der geldwerten Vorteile 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 BVerG 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVerG A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.4.1 m.w.H., A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.1). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 83).

E. 2.3.3

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 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; Urteile des BVerG 9C_132/2025 vom 24. Juli 2025 E. 4.2, 9C_567/2023 vom 12. September 2024 E. 5.4; Urteile des BVerG A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.4.2 m.w.H., A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.2): (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 - eben 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. Dafür ist notwendig, dass das Missverhältnis zwischen dem Wert der Leistung und demjenigen der Gegenleistung offensichtlich und nicht nur geringfügig war. Die Erkennbarkeit des Missverhältnisses soll die Annahme einer geldwerten Leistung in Fällen verhindern, in denen die Parteien lediglich geschäftlich

ungeschickte Dispositionen vornehmen. Sind die Voraussetzungen (1) und (2) erfüllt, wird die Erkennbarkeit und der im Beteiligungsverhältnis liegende Rechtsgrund der Leistung vermutet (Urteile des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1, 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3, 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5).

E. 2.3.4

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.4.3 m.w.H., A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.3). 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 des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.3 m.w.H.).

E. 2.3.5.1

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. vorne E. 2.3.3, Voraussetzung [1]). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen - aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft (vgl. vorne E. 2.3.4) - geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der 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; statt vieler: Urteil des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.4.1 m.w.H.).

E. 2.3.5.2

Nahestehende Personen (vgl. vorne E. 2.3.3, Voraussetzung [2]) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten auch Personen als nahestehend, zu denen der Aktionär wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält, die nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen (vgl. vorne E. 2.3.3, Voraussetzung [3]; statt vieler: Urteil des BGer 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3).

E. 2.3.5.3

Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein (vgl. vorne E. 2.3.3, Voraussetzung [4]; BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_1006/2020 vom 29. Oktober 2021 E. 5). Dabei folgt das Bundesgericht einem verobjektivierten Ansatz; d.h., es geht nicht um die Frage, ob die geldwerte Leistung seitens der handelnden Gesellschaftsorgane bewusst, also in Begünstigungsabsicht erfolgt ist oder ob die Gesellschaft bzw. ihre handelnden Organe das Missverhältnis erkannten. Entscheidend ist, was die Parteien objektiv hätten erkennen können und sollen (vgl. Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 3.4 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_578/2019 vom 31. März 2020]; Peter Locher et al., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2022, Art. 58 N 112 ff., Stefan Oesterhelt et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, Art. 58 N 112).

E. 2.4

Die objektive Beweislast für das Vorliegen des Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung trägt die Steuerbehörde (Urteil des BGer 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.w.H.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.5.1; vgl. auch vorne E. 1.5.3). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Voraussetzungen der geldwerten Leistung (vorne E. 2.3.3). Besteht für eine der Voraussetzungen Beweislosigkeit, ist vom Nichtvorliegen des Steuerobjekts auszugehen. Daran ändert nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Liegt ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung an den Anteilsinhaber und der Gegenleistung vor, wird die Erkennbarkeit (Voraussetzung 4) gemäss Rechtsprechung vermutet (so schon: Urteil des BGer 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 3.3; vgl. auch vorne E. 1.5.3 in fine). Es obliegt in einer solchen Konstellation der steuerpflichtigen Person, den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Missverhältnis für die handelnden Geschäftsorgane nicht erkennbar war bzw. die Grundlagen dieser Vermutung zu entkräften (vgl. vorne E. 1.5.4; vgl. auch Andreas Helbing et al., Kommentar VStG, Art. 4 N 148a).

E. 2.5.1

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

E. 2.5.2

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 VStG; Urteile des BVGer A-4263/2020 vom 5. Juli 2022 E. 3.8, A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, 180). Gemäss Art. 20 Abs. 2 VStG umschreibt der Bundesrat die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG). So kann nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV einer Gesellschaft auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung zu erfüllen, «wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist».

E. 2.5.3

Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV setzt voraus, dass die Steuer betreffend die Leistungen aus den Vorjahren «anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemacht» wurde. Die fraglichen Leistungen aus den Vorjahren müssen nachträglich in einem Kontrollverfahren entdeckt werden (Urteile des BVGer A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 3.2.2, A-1644/2006 vom 25. November 2008 E. 2.2.1.2). Nach der Lehre betrifft dies eine Kontrolle, welche durch die ESTV erfolgt ist (Baumgartner/Ghielmetti, Kommentar VStG, Art. 20 N 24). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist darüber hinaus für die Anwendung von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erforderlich, dass der Steuerpflichtigen die Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistung nicht bewusst war. Die nachträgliche Qualifizierung einer Leistung als verrechnungssteuerpflichtig, die im Rahmen eines Kontrollverfahrens erfolgt, müsse sowohl aus Sicht der kontrollierenden ESTV als auch

jener der leistenden Gesellschaft neu sein. Der Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV ist dadurch praktisch beschränkt auf Erträge, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (statt vieler: Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.2 m.w.H.).

E. 2.5.4

Das Meldeverfahren ist 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 und Art. 51 ff. VStV gegeben ist (BGE 115 Ib 274 E. 20; Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.3).

E. 2.5.5

Nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Art. 22-28 VStG Berechtigter (bei rechtzeitiger Geltendmachung) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (ausführlich: Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.1 und 4.2 m.w.H.).

E. 2.5.6

Keinen Rückerstattungsanspruch hat insbesondere, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift nicht deklariert (Deklarationspflicht; Art. 23 VStG). In diesem Fall wird die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer und der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrechnungssteuerrecht grundlegend als Basis gilt, wird durchgesetzt (Lissi/Vitali, Kommentar VStG, Art. 23 N 1 f.). Per 1. Januar 2019 wurde Art. 23 Abs. 2 VStG eingefügt. Er gilt rückwirkend für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Art. 70d VStG). Der Absatz sieht vor, dass die Verwirkung nicht eintritt, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren entweder nachträglich angegeben werden oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 Bst. a und b VStG; Urteil des BGer 9C_132/2025 vom 24. Juli 2025 E. 5.2).

E. 2.5.7

Da natürliche Personen ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde des Kantons, in welchem sie wohnen, zu stellen haben (Art. 30 Abs. 1 VStG) und dieser kantonalen Behörde somit der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch zusteht (Art. 52 Abs. 2 VStG), kann die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob der Rückerstattungsanspruch der Leistungsempfänger allenfalls verwirkt sein könnte, schon aus diesem Grund nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das kantonale Rückerstattungsverfahren erfolgen. Bei bereits fälligen Leistungen muss die ESTV jedoch zur Überzeugung gelangen, dass der Rückerstattungsanspruch feststeht. Dasselbe gilt für die Gerichte, wenn sie einen Entscheid der ESTV zu überprüfen haben; sie überprüfen den Rückerstattungsanspruch nur (aber immerhin) summarisch (BGE 115 Ib 274 E. 20c, 110 Ib 319 E. 6b; 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 m.w.H.; Urteile des BVGer A-2677/2023 vom 24. Januar

2025 E. 3.9.5 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_132/2025 vom 24. Juli 2025], A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.6.5, A-4263/2020 vom 5. Juli 2022 E. 3.8.3, A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.6; Baumgartner/Ghielmetti, Kommentar VStG, Art. 20 N 62 m.w.H.). Eine Nichterhebung der Steuer durch Meldung ist nur dann angebracht, wenn von «vornherein» feststeht, dass der Leistungsempfänger nach der gesetzlichen Ordnung rückerstattungs berechtigt ist (Bauer-Balmelli/Vitali, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil Stempelabgaben und Verrechnungssteuer [nachfolgend: Praxis VSt], Band 3, laufend nachgeführt, Art. 24 VStV Nr. 22). «Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne weiteres feststellen, weil eine Verwirkung der Rückerstattungsansprüche ernstlich in Betracht fällt, so kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht» (BGE 115 Ib 274 E. 20c). Bestehen mit anderen Worten Zweifel daran, dass tatsächlich ein Anspruch auf Rückerstattung der Steuer besteht, darf die Anwendung des Meldeverfahrens nicht genehmigt werden (Baumgartner/Ghielmetti, Kommentar VStG, Art. 20 N 61 m.w.H.).

E. 2.6.1

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Eine steuerbare Leistung wird in der Regel mit ihrer Ausrichtung fällig, womit auch die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Urteil des BVerfG A-1446/2021 vom 6. September 2023 E. 2.6.2 m.H.; Beusch/Seiler, Kommentar VStG, Art. 12 N 25). Lässt sich das Datum der Zahlung oder Verbuchung einer steuerbaren Leistung nicht eruieren, so wird im Sinne einer Praktikabilitätslösung die Entstehung der Steuerforderung auf das Ende des Geschäftsjahres verlegt (BGE 150 II 437 E. 3.3.1 mit Verweis auf Urteil des BGer 2A.458/2001 vom 29. Juli 2002 E. 5.2; Bauer-Balmelli/Vitali, Praxis VSt, Band 2, laufend nachgeführt, Art. 12 Abs. 1 VStG Nr. 17).

E. 2.6.2

Die Steuer auf Kapitalerträgen wird 30 Tage nach der Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist der nachfolgende Sachverhalt unbestritten: X. _____ erwarb im Jahr 2008 von Y. _____ eine als Einzelunternehmung geführte Arztpraxis zum Preis von Fr. 116'000 und aktivierte den Kaufpreis in seiner [X. _____] Buchhaltung als «Praxisübernahme Goodwill». Im Jahr 2009 kaufte X. _____ die Aktien der Beschwerdeführerin (damals: B. _____ AG). Die Einzelunternehmung wurde anschliessend aufgelöst und sämtliche Aktiven und Passiven, einschliesslich des Aktivums «Praxisübernahme Goodwill» im Betrag von Fr. 86'860, wurden auf die Beschwerdeführerin übertragen. Das Aktivum «Praxisübernahme Goodwill» wurde bis Ende 2014 auf Fr. 0 abgeschrieben. X. _____ war ab Erwerb der Beschwerdeführerin Alleinaktionär, Präsident des Verwaltungsrats und im Arbeitsverhältnis als Arzt für diese tätig. Im Verlauf des Jahres 2015 gründete X. _____ mit vier weiteren Ärzten die C. _____ AG (damals: D. _____ AG; nachfolgend: Ärzte-AG) und gab in diesem Zusammenhang seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin auf. Er war ab diesem Zeitpunkt nur noch für die Ärzte-AG tätig. Im zwischen den Gründungsaktionären der Ärzte-AG am 20. Mai 2014 abgeschlossenen Aktionärsbindungsvertrag (nachfolgend: ABV) wurde betreffend Goodwill Folgendes vereinbart: «3. Goodwill 3.1 Der im Zeitpunkt des Abschlusses des ABV durch die jeweiligen Aktionäre nicht monetär eingebrachte Goodwill

wird während der Haltedauer der Aktien, d.h. bis spätestens zum Zeitpunkt der Aktienveräusserung, realisiert. 3.2 Die Grundlage für die Festlegung des jeweiligen Goodwills wird im Anhang 2 festgelegt.» Im Anhang 2 zum ABV wird ausgeführt: «Patientenstamm und Goodwill Es wird festgelegt, dass die folgenden Aktionäre anlässlich der Gründung der «Ärzte-AG» ihre Patientenstämme einbringen. Die Berücksichtigung des jeweiligen Goodwills erfolgt gemäss Ziffer 3 des Aktionärbindungsvertrags. Name: Goodwill per Gründung X. _____ CHF 173'000 [...]» Strittig und vorliegend zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin an X. _____ eine geldwerte Leistung erbrachte, indem die Beschwerdeführerin den Patientenstamm an X. _____ übertrug (vgl. sogleich E. 3.2). Sollte dies zutreffen, ist in einem zweiten Schritt die Höhe des Werts dieser Leistung zu bestimmen (vgl. hinten E. 3.3). Schliesslich wird zu klären sein, ob das Meldeverfahren angewendet werden kann (vgl. hinten E. 3.4).

E. 3.2.1

Zunächst ist im Folgenden zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin X. _____ eine geldwerte Leistung erbrachte.

E. 3.2.2.1

Die erste Voraussetzung für die Annahme einer geldwerten Leistung ist, dass es sich bei der Leistung nicht um die Rückzahlung einbezahlten Kapitals handelt und dass der Leistung keine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht, so dass die Gesellschaft entreichert wird (vgl. vorne E. 2.3.3).

E. 3.2.2.2

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe X. _____ keine Leistung erbracht, die in einem Missverhältnis zu einer Gegenleistung hätte stehen können. X. _____ habe denn auch zu keinem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch auf eine Abgeltung von Fr. 173'000 erworben. X. _____ habe keinen Vermögenszuwachs erzielt und keinen geldwerten Vorteil realisiert. Ihm sei keine geldwerte Leistung zugeflossen. X. _____ habe als Arzt und Mitarbeiter der Beschwerdeführerin Patienten behandelt und eine Beziehung zu ihnen aufgebaut. Er persönlich sei es gewesen, der die Patienten behandelt und betreut sowie eine Patientenbindung und einen Patientenstamm gebildet habe. Die Beziehung und Bindung der Patienten bestehe zu X. _____, nicht zur Beschwerdeführerin. Die Patienten würden sich vor und nach dem Stellenwechsel von ihm behandeln lassen wollen. Der entsprechende Goodwill sei daher personenbezogen. Träger des Goodwills sei X. _____ als Arzt. Der Goodwill stehe X. _____ zu, nicht der Beschwerdeführerin. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zur Beschwerdeführerin habe X. _____ dieser keine Abgeltung für Goodwill geschuldet. Die Beschwerdeführerin habe denn auch nicht auf die Bezahlung einer entsprechenden ihr gar nicht zustehenden Abgeltung verzichtet. Ein mitarbeitender Arzt habe der Arbeitgeberin bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine Entschädigung dafür zu bezahlen, dass seine Patienten sich weiterhin von ihm behandeln lassen wollen und mit ihm die Praxis wechseln würden. Eine entsprechende Entschädigungspflicht sehe das Arbeitsrecht nicht vor. Ebenso unzulässig sei ein Konkurrenzverbot für die freien Berufe wie die Ärzte. Eine Entschädigungsforderung der Arbeitgeberin würde gegen die Bestimmungen des Arbeitsrechts verstossen und wäre rechtlich nicht durchsetzbar. Dies gelte auch für Ärzte, die als Mitarbeitende für ihre eigene Aktiengesellschaft tätig seien. X. _____ sei unter keinem Titel verpflichtet, ausschliesslich oder bis auf Weiteres für die Beschwerdeführerin tätig zu sein. Vielmehr

stünde es ihm offen, seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin zu beenden und eine Tätigkeit für die Gruppenpraxis aufzunehmen. Somit schulde X. _____ für die Beendigung seiner Tätigkeit und für die Aufnahme der Tätigkeit für die Ärzte-AG keine Entschädigung für den von ihm erschaffenen, personenbezogenen Goodwill. Insofern habe sich X. _____ weder als Arbeitnehmer, Aktionär noch als Verwaltungsrat gegenüber der Gesellschaft rechts- oder treuwidrig verhalten. Dies ergebe sich auch aus der Wirtschaftsfreiheit im Sinne von Art. 94 BV.

E. 3.2.2.3

Die Vorinstanz hält dagegen, es sei zu prüfen, ob der Patientenstamm der Beschwerdeführerin zuzurechnen sei, genauer, ob er ihr im Zeitpunkt des Wechsels von X. _____ zur Ärzte-AG zuzurechnen war. Wie das Bundesgericht im direktsteuerlichen Urteil für denselben Sachverhalt festgehalten habe, handle es sich um eine Erfahrungstatsache, dass bei der Veräusserung von Arztpraxen über den materiellen Wert hinaus ein ideeller Wert, namentlich die Chance, die Praxis wirtschaftlich erfolgreich weiterführen zu können, entschädigt werde (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.1). Diese Erfahrungstatsache der Überentschädigung über den Substanzwert zeige bereits, dass ein der Arztpraxis zurechenbarer realisierbarer Wert vorhanden sei. Dabei folge der (originäre) Goodwill und damit insbesondere der Patientenstamm normalerweise dem veräusserten Unternehmen. Dies gelte unabhängig davon, ob der fragliche Goodwill durch den bei seiner eigenen Gesellschaft angestellten Praxisinhaber geschaffen worden sei und weitgehend von den persönlichen Fähigkeiten abhängt (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.2). Es handle sich somit beim Patientenstamm um einen der Beschwerdeführerin zustehenden, zwar nicht bilanzierbaren, aber dennoch realisierbaren Wert. Insofern sei der von X. _____ mit dem Einzelunternehmen erworbene und anschliessend im Rahmen der Arbeitstätigkeit für die Beschwerdeführerin weitergeführte und ausgebaute Patientenstamm der Beschwerdeführerin als (originärer) Goodwill zuzurechnen. Würde der Argumentation der Beschwerdeführerin gefolgt, wonach der Goodwill einzig aufgrund der Beziehung zwischen Patienten und dem Arzt werthaltig und mithin als personenbezogener Goodwill X. _____ zuzurechnen sei, wäre kaum nachvollziehbar weshalb der Patientenstamm im Rahmen der Praxisübernahme von Y. _____ kaufpreislich berücksichtigt und aktiviert wurde. Dasselbe erhelle auch aus der aktionärbindungsvertraglichen Verpflichtung, den Patientenstamm in die Ärzte-AG einzubringen. Zusammen mit der Gründung der Ärzte-AG habe X. _____ auch sein Arbeitsverhältnis gewechselt und habe seine Patienten anschliessend im Rahmen seiner Tätigkeit bei der Ärzte-AG betreut. Damit habe er den Patientenstamm zwangsläufig aus der Beschwerdeführerin entnehmen und in die Ärzte-AG einlegen müssen. Die Entnahme des Patientenstamms aus der Beschwerdeführerin sei auch daraus ersichtlich, dass die Umsatz- und Ertragszahlen der Beschwerdeführerin nach der Gründung der Ärzte-AG eingebrochen und eine Weiterführung der dem Gesellschaftszweck entsprechenden Geschäftstätigkeit unterblieben seien. Die Buchhaltungsunterlagen des Geschäftsjahres 2015 würden zeigen, dass im Geschäftsjahr 2015 spätestens ab August nur noch vereinzelt Patientenhonorare über die Beschwerdeführerin vereinnahmt worden seien und der Personalaufwand, sonstige Betriebsaufwand sowie der Warenaufwand massgeblich zurückgegangen seien. Zudem seien diverse medizinische Geräte an die Ärzte-AG verkauft worden. Sodann habe die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2015 mit Fr. 306'492.50 70 % weniger Umsatz als in den Vorjahren erwirtschaftet (Fr. 1'231'687.45 im Geschäftsjahr 2011; Fr. 991'913.29 im Geschäftsjahr 2012; Fr. 1'097'341.85 im Geschäftsjahr 2013; Fr.

1'165'408.63 im Geschäftsjahr 2014). Im Geschäftsjahr 2016 habe die Beschwerdeführerin nur noch einen Betriebsertrag von Fr. 1'747.68 vereinnahmt. Damit habe die Beschwerdeführerin X._____ eine Leistung im Sinne der ersten Voraussetzung der geldwerten Leistung erbracht. Die Beschwerdeführerin habe es zugelassen, dass X._____ ihr den Patientenstamm entschädigungslos entnommen und in die Ärzte-AG eingebracht habe. Er sei gemäss ABV verpflichtet gewesen, seinen Patientenstamm zum Wert von Fr. 173'000 in die Ärzte-AG einzubringen. Der Patientenstamm werde unter anderen bei einer allfälligen Übernahme der Aktien im Rahmen der Berechnung des Übernahmepreises berücksichtigt. Damit erhöhe sich durch die Einbringung der Wert der Ärzte-AG, deren Aktionär X._____ sei. Ausserdem sei ohnehin vorliegend nicht die Sicht von X._____, sondern die der leistenden Gesellschaft, also der Beschwerdeführerin, massgebend. Den Fragen, ob und inwiefern die geldwerte Leistung beim Empfänger realisiert werden könne, sei daher kein Gewicht beizumessen. Sie stellten sich erst dann, wenn die Veranlagung des Empfängers der geldwerten Leistung zur Diskussion stehe. Gemäss der Vorinstanz übersehe die Beschwerdeführerin, dass die Qualifikation des Patientenstamms als der Beschwerdeführerin zustehender Goodwill weder eine Entschädigungspflicht statuiere noch als Konkurrenzverbot zu qualifizieren sei. Vorliegend gehe es nicht darum, dass X._____ als selbstständig Erwerbender neben seiner Tätigkeit für die Beschwerdeführerin allenfalls dieser zustehende Erträge erwirtschaftet hätte. Es gehe vielmehr darum, dass er als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, die er als Alleinaktionär beherrsche, unter (unentgeltlicher) Mitnahme der von ihm bei der Beschwerdeführerin betreuten Patienten eine Tätigkeit bei der neuen Gesellschaft, deren Mitaktionär er sei, begonnen habe, die Tätigkeit für die Beschwerdeführerin aufgab und ihr damit jegliche wirtschaftliche Grundlage entzogen habe. Im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach X._____ nicht verpflichtet gewesen sei, ausschliesslich oder bis auf Weiteres für die Beschwerdeführerin tätig zu sein, entgegnet die Vorinstanz Folgendes: Das Bundesgericht habe im die Beschwerdeführerin betreffenden gewinnsteuerlichen Verfahren festgehalten, dass bei Aktiengesellschaften eine Treuepflicht für Angestellte (Art. 321a des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]), Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte (Art. 464 OR) sowie für Verwaltungsratsmitglieder (Art. 717 OR) bestehe. Wenn die Aktiengesellschaft diesen Personen dennoch erlaube, Geschäfte zu tätigen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen würden, müsse sie die daraus generierten Gewinne herausverlangen. Tue sie dies nicht, so stelle dies eine geldwerte Leistung dar, sofern der Grund dafür im Beteiligungsverhältnis liege. Insofern ergebe sich die Annahme einer geldwerten Leistung durch die Beschwerdeführerin auch infolge einer Verletzung der Treuepflicht von X._____ als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, indem er unter Mitnahme der von ihm bei der Beschwerdeführerin betreuten Patienten eine Tätigkeit bei der Ärzte-AG, deren Mitaktionär er sei, begonnen habe (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.3.2). Demgegenüber fehle es dem vorliegenden Einspracheentscheid an einer analogen Begründungslinie. Für den Ausgang des Verfahrens sei es daher unerheblich, ob X._____ verpflichtet war, ausschliesslich oder bis auf Weiteres für die Beschwerdeführerin tätig zu sein. In Bezug auf die behauptete Verletzung von Art. 94 BV führt die Vorinstanz schliesslich aus, dass diese Regelung als Ordnungsprinzip zu verstehen sei und für sich allein kein verfassungsmässiges Recht beinhalte, sondern sich an die rechtsanwendenden Behörden richten würde. Ordnungspolitisch folge daraus die «Bindung an die zentralen Elemente des Marktmechanismus, das Verbot einer Verzerrung oder gar Ausschaltung des

Spiels von Angebot und Nachfrage und folglich des Preismechanismus» sowie die rechtlich eingebundene Freiheit des Individuums, sich wirtschaftlich frei zu betätigen. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern die Wirtschaftsfreiheit im Sinne von Art. 94 BV der Beschwerdeführerin durch die Erhebung der Verrechnungssteuer beeinträchtigt sei. Eine behauptete Verletzung der Wirtschaftsfreiheit von X._____, der nicht Partei des vorliegenden Verfahrens sei, wäre sodann ohnehin nicht zu berücksichtigen, aber auch nicht erkennbar.

E. 3.2.2.4

Vor dem Hintergrund der Vorbringen der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz ist zunächst die Zurechnung des Patientenstamms zu klären: Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellt es bei der Veräusserung von Arztpraxen eine Erfahrungstatsache dar, dass über den blossen Substanzwert hinaus ein immaterieller Wert entschädigt wird, namentlich die Chance auf eine wirtschaftlich erfolgreiche Weiterführung der Praxis (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.1). Aus dieser den Substanzwert übersteigenden «Überentschädigung» folgt, dass der originäre Goodwill im Sinne des Patientenstammes einen der Gesellschaft zuzurechnenden realisierbaren immateriellen Vermögenswert darstellt (vgl. bereits dahingehend BGE 80 I 370 E. 3 im Zusammenhang mit einem Kundenstamm). Im vorliegenden Fall zeigt die Tatsache, dass der Patientenstamm im Rahmen der Praxisübernahme von Y._____ unbestrittenermassen kaufpreislich berücksichtigt wurde, dass dieser Wert dem veräusserten Unternehmen folgt. Daran ändert auch nichts, dass der patientenstammbezogene Goodwill massgeblich auf den persönlichen Fähigkeiten von X._____ beruht und durch seine Arbeit selbst generiert wurde. Vor diesem Hintergrund verfängt der Einwand der Beschwerdeführerin nicht, der Goodwill sei ausschliesslich personenbezogen und stehe daher allein X._____ zu. Nicht von Belang für die Zuordnung des Patientenstamms ist sodann, dass dieser aufgrund seiner Natur als originärer Goodwill bei der Beschwerdeführerin nicht aktiviert werden konnte (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.1 m.w.H.). Weiter ist strittig, ob überhaupt eine Leistung der Beschwerdeführerin an X._____ vorliegt. Der Vorinstanz zustimmend ist eine solche Leistung der Beschwerdeführerin darin bestehend, dass sie die Entnahme des ihr zurechenbaren Patientenstamms durch X._____ und seine Überführung in die Ärzte-AG zulies. Dadurch entzog sie sich ihrer zentralen wirtschaftlichen Grundlage, was auch der massive Einbruch vom Umsatz der Beschwerdeführerin nach der Entnahme des Patientenstamms und seiner Einbringung in die Ärzte-AG bestätigt. Damit hat X._____ nicht bloss die Stelle gewechselt, sondern durch die Weiterbetreuung seiner bisherigen Patienten bei der Ärzte-AG, der Beschwerdeführerin den nichtbilanzierbaren Wert entnommen und in die Ärzte-AG eingebracht. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach X._____ von der Ärzte-AG keine Entschädigung für die Einbringung des Patientenstamm erhalten hat, ist entgegenzuhalten, dass die Einlage des Patientenstamms den Unternehmenswert der Ärzte-AG erhöht und somit im Übernahmepreis bei einer allfälligen Übernahme der Aktien der Ärzte-AG Berücksichtigung findet. Ohnehin ist vorliegend die Sichtweise von X._____ und damit auch die Frage, ob und inwiefern er als Leistungsempfänger die geldwerte Leistung realisiert hat, für die Beurteilung, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, nicht von Relevanz (vorne E. 2.3.4). Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat die Qualifikation als geldwerte Leistung vorliegend nichts mit einer «arbeitsrechtlichen Entschädigungspflicht» von X._____ gegenüber der Beschwerdeführerin infolge Beendigung des Arbeitsverhältnisses und Mitnahme der Patienten oder einem Konkurrenzverbot zu tun.

Denn, ob ein Stellenwechsel als solcher zulässig ist, steht in keinem Zusammenhang mit der (unentgeltlichen) Entnahme des der Beschwerdeführerin zurechenbaren Patientenstamms. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, X._____ sei unter keinem Titel verpflichtet gewesen, weiterhin für sie tätig zu sein, ist festzuhalten, dass das Bundesgericht diesem Einwand im gewinnsteuerlichen Verfahren nicht gefolgt ist: Es hat ausgeführt, dass selbst ein arbeitsrechtlich zulässiger Stellenwechsel die organschaftliche Treuepflicht des Verwaltungsrats nicht beseitigt und die Mitnahme der gesamten betreuten Patienten mit Entzug des gesamten künftigen Ertragspotentials eine Treuepflichtverletzung darstelle, die als geldwerte Leistung zu qualifizieren sei (Urteil des BGer 2C_1028/2019 vom 18. Mai 2020 E. 4.3.2). Darauf ist indessen nicht weiter einzugehen, weil die Argumentation zum Vorliegen der geldwerten Leistung im vorliegenden Verfahren nicht auf das Hilfsargument der Treuepflichtverletzung gestützt wird. Ebenfalls der Vorinstanz zustimmend ist vorliegend nicht ersichtlich, inwiefern die Wirtschaftsfreiheit im Sinne von Art. 94 BV der Beschwerdeführerin durch die Erhebung der Verrechnungssteuer beeinträchtigt sein soll. Insoweit die Beschwerdeführerin eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit von X._____ geltend macht, ist darauf nicht weiter einzugehen, da es sich hierbei um Drittinteressen handelt. Zusammenfassend handelt es sich beim streitbetroffenen Patientenstamm um der Beschwerdeführerin zurechenbaren Goodwill. Dass die Beschwerdeführerin die Entnahme des Patientenstamms und seine Einbringung in die Ärzte-AG durch X._____ möglich machte, stellt eine Leistung an X._____ dar. Dabei handelt es sich unbestrittenermassen auch nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Kapital. Schliesslich ist unbestritten und auch aus den Akten geht nichts anderes hervor, dass der Leistung der Beschwerdeführerin keine gleichwertige Gegenleistung von X._____ gegenübersteht. Insgesamt ist somit die erste Voraussetzung, nämlich dass eine Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung vorliegt, erfüllt.

E. 3.2.3

Zweitens muss - damit von einer geldwerten Leistung ausgegangen werden kann - die Leistung einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet werden (vgl. vorne E. 2.3.3). Auch diese zweite Voraussetzung ist vorliegend gegeben. Es ist unbestritten, dass X._____ Aktionär der Beschwerdeführerin ist. Rechtsprechungsgemäss ist sodann von einer Leistung an nahestehende Personen auszugehen, wenn sich (z.B. aufgrund der Art der Leistung) die Annahme zwingend aufdrängt, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (vgl. vorne E. 2.3.5.2). Vorliegend ergibt sich diese Annahme schon daraus, dass es an einer Gegenleistung fehlt (dazu bereits vorne E. 3.2.2.4).

E. 3.2.4.1

Die dritte Voraussetzung der geldwerten Leistung setzt voraus, dass die Leistung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat. Sie wäre - eben 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.

E. 3.2.4.2

Die Beschwerdeführerin argumentiert, jeder Arzt könne seine Patienten bei einem Weggang «mitnehmen» und bei der neuen Arbeitgeberin behandeln lassen. Dies sehe das Arbeitsrecht

und die Wirtschaftsfreiheit so vor. Es könne von einem Arzt als Alleinaktionär nicht verlangt werden, dass er eine Entschädigung für den Stellenwechsel und künftigen Behandlung der Patienten entrichte. Somit sei es nicht ungewöhnlich, dass die Beschwerdeführerin von X. _____ keine Entschädigung verlangt habe.

E. 3.2.4.3

Die Vorinstanz entgegnet, X. _____ habe der Beschwerdeführerin im Rahmen des Anstellungswechsels den Patientenstamm ohne Kompensationszahlung oder anderweitige Gegenleistung entnehmen und damit ihre einzige Geschäftsgrundlage entziehen können. Das Hinnehmen eines solchen Verhaltens durch die Beschwerdeführerin sei nur aufgrund der Beteiligungsrechte und der Organstellung von X. _____ möglich gewesen. Einem unbeteiligten Dritten hätte die Beschwerdeführerin den Patientenstamm nicht ohne gleichwertige Gegenleistung überlassen. Insoweit erscheine die Leistung als ungewöhnlich.

E. 3.2.4.4

Es ist der Vorinstanz zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin den Patientenstamm als ihre Geschäftsgrundlage einem unbeteiligten Dritten nicht ohne gleichwertige Gegenleistung überlassen hätte, und damit die vorliegende geldwerte Leistung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich (vgl. vorne E. 2.3.3). Die dritte Voraussetzung ist vorliegend ebenfalls erfüllt.

E. 3.2.5

Was schliesslich die vierte Voraussetzung anbelangt, nämlich, dass der ungewöhnliche Charakter der Leistung und insbesondere das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Geschäftsorgane erkennbar gewesen sein muss, kann Folgendes festgehalten werden: Vorliegend ist der Leistung der Beschwerdeführerin keine Gegenleistung gegenübergestanden, so dass dies den handelnden Organen aufgefallen sein muss oder zumindest aufgefallen sein müsste und dieser Umstand somit für sie erkennbar war (vgl. vorne E. 2.3.5.3). Da in einer solchen Konstellation die Erkennbarkeit vermutet wird, wäre es an der Beschwerdeführerin gelegen den Gegenbeweis zu erbringen, dass das Missverhältnis für die handelnden Geschäftsorgane nicht erkennbar war (vgl. vorne E. 1.5.4). Indem die Beschwerdeführerin ohne weitergehende Ausführungen lediglich vorbringt, die geldwerte Leistung sowie das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung seien nicht erkennbar gewesen, ist ihr dieser Gegenbeweis nicht gelungen. Auch die vierte Voraussetzung ist damit erfüllt.

E. 3.2.6

Somit sind alle Voraussetzungen der geldwerten Leistung gegeben. Es kann daher offen bleiben, ob die Beschwerdeführerin mit dem Begehren um Meldung (vgl. hierzu sogleich E. 3.4) das Vorliegen einer geldwerten Leistung anerkannt hat. Im Folgenden ist nun auf den Wert der geldwerten Leistung einzugehen.

E. 3.3.1

In Bezug auf den Wert der geldwerten Leistung hält die Beschwerdeführerin eventualiter fest, die ESTV gehe zu Unrecht davon aus, beim Aktivum «Praxisübernahme Goodwill» handle es sich um den aktivierten Wert des von Y. _____ übernommenen Patientenstamms. Vielmehr habe der Patientenstamm beim Kauf der Praxis nur einen kleinen Teil des Gesamtkaufpreises von Fr. 116'000 ausgemacht. Zwar möge die

Kontobezeichnung «Praxisübernahme Goodwill» als unklar erscheinen, es sei aber klar, dass auf diesem Konto die gesamten Aktiven (alle Praxisgegenstände) zum Kaufpreis aktiviert worden seien. Weiter führt sie diesbezüglich aus, sie habe X. _____ keine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 173'000 ausgerichtet. Der ABV begründe keinen Entschädigungsanspruch der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 173'000. X. _____ habe für den Kauf der ganzen Praxis von Y. _____ mit Apparaten, Instrumenten, Materialien usw. und dem Patientenstamm einen Betrag von Fr. 116'000 bezahlen müssen. Der Patientenstamm habe nur einen kleinen Teil des Gesamtkaufpreises ausgemacht und sei im Kaufvertrag mit Y. _____ nicht einmal separat ausgewiesen worden. Der Patientenstamm von X. _____ habe bei der Gründung der Ärzte-AG keinen Wert von Fr. 173'000 gehabt. Sollte eine geldwerte Leistung vorliegen, wäre diese auf höchstens Fr. 20'000 festzusetzen (abgerundet einen Fünftel des Kaufpreises von Fr. 116'000). Im Zusammenhang mit den Regelungen zum Goodwill im ABV bringt die Beschwerdeführerin vor, diese seien mehr als unklar und geradezu unverständlich. Weder die Beschwerdeführerin noch die Ärzte-AG seien Parteien des ABV und es könnten sich für diese auch keine Rechte oder Pflichten ergeben. Sodann habe die Ärzte-AG bis anhin auch keinen Goodwill realisiert oder aktiviert und keine Abgeltungsansprüche der drei Aktionäre passiviert. Zudem schulde X. _____ weder der Beschwerdeführerin noch der Ärzte-AG eine Abgeltung und X. _____ habe auch keinen Anspruch gegenüber der Beschwerdeführerin oder der Ärzte-AG auf eine Abgeltung von Goodwill in Höhe von Fr. 173'000. Z. _____ habe seine Aktien an der Ärzte-AG im März 2020 an die drei anderen Gründeraktionäre verkauft. Er habe weder während der Haltedauer noch beim Verkauf der Aktien von den anderen Aktionären oder von der Beschwerdeführerin eine Abgeltung des Goodwills erhalten.

E. 3.3.2

Die Vorinstanz geht demgegenüber aufgrund der Vermutung der Marktpreiskonformität des im ABV vereinbarten Anrechnungswerts von einem Wert des Patientenstamms von Fr. 173'000 aus. Es sei nicht nachvollziehbar und werde von der Beschwerdeführerin auch nicht weiter begründet, weshalb nicht der Wert im ABV von Fr. 173'000, sondern der rund sieben Jahre zurückliegende und lediglich geschätzte Wert von Fr. 20'000 herangezogen werden sollte. Was die Regelungen zum Goodwill im ABV betrifft, führt die Vorinstanz aus, es sei zwar zutreffend, dass weder die Beschwerdeführerin noch die Ärzte-AG Parteien des ABV seien und der Beschwerdeführerin daraus keine Rechte und Pflichten erwachsen, dies spiele jedoch für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens keine Rolle. Vielmehr sei von Relevanz, dass aus dem ABV X. _____ die Pflicht erwachse, den Patientenstamm der Beschwerdeführerin in die Ärzte-AG einzubringen. Dieser Pflicht könne er nachkommen, ohne dass er der Beschwerdeführerin eine Gegenleistung zu erbringen habe. Die Beschwerdeführerin verkenne, dass der ABV die geldwerte Leistung als solche nicht begründe. Der ABV werde vielmehr zur Bestimmung des Werts der geldwerten Leistung herangezogen, da der Vertrag für den klar definierten Goodwill, den Patientenstamm, einen zwischen Drittparteien vereinbarten Wert aufweise. In diesem Umfang würden die Ziffer 3 und Anhang 2 des ABV weder unklar noch unverständlich erscheinen. Vielmehr gehe aus den Klauseln deutlich hervor, dass die Aktionäre anlässlich der Gründung ihre Patientenstämme als Goodwill zu einem vorgängig vereinbarten Wert, im Falle von X. _____ zu Fr. 173'000, in die Ärzte-AG einbringen würden. An der Klarheit der Klausel ändere auch nichts, dass allenfalls nicht alle Eventualitäten und Einzelheiten im Vertrag selbst geregelt würden. Den Akten sei auch nicht zu entnehmen, dass sich die Parteien über

den tatsächlichen Inhalt des Vertrags uneinig gewesen seien. Insofern erübrige sich eine Auslegung des ABV. Unerheblich erscheine sodann die Verbuchung der Einlage durch die Ärzte-AG. Was das Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffe, wonach Z._____ beim Verkauf der Aktien an die drei anderen Gründungsaktionäre weder während der Haltedauer noch beim Verkauf der Aktien von den anderen Aktionären oder der Ärzte-AG eine Abgeltung von Goodwill ausgerichtet worden sei, sei dem entgegenzuhalten, dass der Übernahmepreis nach Ziffer 7 des ABV grundsätzlich die Kriterien gemäss Anhang 1 und 2 - und somit auch der Goodwill aus Patientenstamm - zu berücksichtigen seien. Ohnehin wäre eine allfällig vom ABV abweichende Handhabung des Austritts eines nicht in das Verfahren involvierten Aktionärs vorliegend unerheblich.

E. 3.3.3

Vorliegend geht die Beschwerdeführerin von einem Wert des Patientenstamms von Fr. 20'000 (abgerundet ein Fünftel des Kaufpreises von Fr. 116'000) aus, da der Patientenstamm beim Kauf der Einzelunternehmung im Jahr 2008 nur einen kleinen Teil des Kaufpreises von Fr. 116'000 ausgemacht haben soll. Demgegenüber übernimmt die Vorinstanz den im ABV vom 20. Mai 2014 vereinbarte Anrechnungswert des Patientenstamms von Fr. 173'000. Dieses Vorgehen erscheint grundsätzlich sachgerecht, da die Vorinstanz damit an einen zwischen Dritten ausgehandelten Wert des Patientenstamms anknüpft. So ist nicht per se anzunehmen, dass sich die Mitaktionäre von X._____ einen überhöhten Betrag geeinigt hätten (so auch Urteil des BGer 2C_1028/2020 vom 18. Mai 2020 E. 4.4). Aus dem im ABV vereinbarten Wert (Indiz) kann daher geschlossen werden, dass dieser Wert marktgerecht ist (tatsächliche Vermutung). Es ist somit Sache der Beschwerdeführerin, die vermutete Marktpreiskonformität des Werts mit einem Gegenbeweis zu widerlegen (vgl. vorne E. 1.5.4). Mit den eher allgemeinen Aussagen der Beschwerdeführerin und ohne geeignete Beweismittel liefert die Beschwerdeführerin jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass der vereinbarte Wert im ABV überhöht wäre. Der von der Beschwerdeführerin angeführte Kaufpreis der Praxis im Jahr 2008 von Fr. 116'000 sowie der ohne Begründung behauptete Anteil des Patientenstamms von Fr. 20'000 sind für die Bestimmung der Höhe der geldwerten Leistung im Jahr 2015 nicht massgeblich. Diese Werte stammen aus dem Jahr 2008 und liegen damit rund sieben Jahre vor dem Zeitpunkt der geldwerten Leistung im Jahr 2015. Sie bilden die Verhältnisse im massgebenden Zeitpunkt daher nicht verlässlich ab. Massgebend ist vielmehr eine Bewertung in zeitlicher Nähe zur geldwerten Leistung, namentlich jene im ABV vom 20. Mai 2014 (vgl. vorne E. 2.3.4). Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Bewertung des Patientenstammes mit Fr. 173'000 für die von der Beschwerdeführerin an X._____ geleistete geldwerte Leistung als angemessen betrachtet hat. In Bezug auf den Wert der geldwerten Leistung ist somit die Auffassung der Vorinstanz zu schützen.

E. 3.4.1

Es bleibt, auf die Frage einzugehen, ob vorliegend der Beschwerdeführerin zu gestatten ist, die Steuerpflicht durch Meldung anstatt Entrichtung zu erfüllen.

E. 3.4.2

Die Beschwerdeführerin argumentiert, die Ablieferung und Rückforderung der Verrechnungssteuer würde unnötige Umtriebe mit sich bringen. Die Beschwerdeführerin und X._____ hätten zu keinem Zeitpunkt Deklarationspflichten verletzt und fehlerhafte Steuererklärungen einreichen wollen. Hätte die Beschwerdeführerin eine geldwerte

Leistung ausgerichtet und wäre eine solche erkennbar gewesen, hätte sie diese in der Steuererklärung 2015 deklariert. Keiner involvierten Person sei bewusst gewesen, dass der Eintritt in die Gruppenpraxis der Ärzte-AG und die Weiterbehandlung der Patienten von X. _____ in der Gruppenpraxis eine steuerbare geldwerte Leistung mit sich bringen könnte. Es sei festzuhalten, dass X. _____ nach dem Kauf seiner Praxis den vereinbarten Kaufpreis für die ganze Praxis von Fr. 116'000 aktiviert und abgeschrieben habe (und nicht einen derivativen Goodwill von Fr. 116'000). X. _____ habe keinen Vermögenszuwachs und keinen geldwerten Vorteil in Höhe von Fr. 173'000 erhalten. Bei der Unterzeichnung und der Einreichung der Steuererklärung 2015 habe X. _____ nicht gewusst und nicht erkennen können, dass ihm 2015 eine geldwerte Leistung von Fr. 173'000 zugeflossen sei. Soll ihm die Nichtdeklaration einer geldwerten Leistung vorgeworfen werden können, hätte X. _____ höchstens fahrlässig gehandelt. Ein vorsätzliches Handeln liege hingegen nicht vor. X. _____ habe weder gewollt, dass geldwerte Leistungen anfallen und nicht deklariert werden, noch habe er das in Kauf genommen. Erst recht habe sich das Vorliegen von geldwerten Leistungen und ein Verstoß gegen die Deklarationspflichten nicht als wahrscheinlich aufgedrängt. Beides habe X. _____ nicht in Kauf genommen und nicht gebilligt oder akzeptiert. Es liege kein Vorsatz vor - auch kein Eventualvorsatz. Als der Vertreterin das Urteil des Bundesgerichts zu den Gewinnsteuern 2015 der Beschwerdeführerin zugestellt wurde, habe sie ein rektifiziertes Wertschriftenverzeichnis erstellt und vor Ablauf der 60-tägigen Frist das Formular 112 eingereicht.

E. 3.4.3

Die Vorinstanz dagegen sieht die vorliegende geldwerte Leistung nicht vom Anwendungsbereich des Meldeverfahrens gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV erfasst. Es sei davon auszugehen, dass die Steuerbarkeit der Leistung von Fr. 173'000 der Beschwerdeführerin an X. _____ sämtlichen involvierten Personen jederzeit bewusst gewesen sei. Jedenfalls sei den involvierten Personen bewusst gewesen, dass der Goodwill aus dem Patientenstamm der Beschwerdeführerin zustehe. Nicht umsonst habe X. _____ den derivativen Goodwill aus der Praxisübernahme von Y. _____ aktiviert und später in die Ärzte-AG eingebracht. Daher könne kaum von einer Ermessensfrage gesprochen werden, auf welche das Meldeverfahren zugeschnitten sei. Weiter müsse im Rahmen einer summarischen Prüfung in jedem Fall feststehen, dass X. _____ nach VStG und VStV einen Anspruch auf Rückerstattung der aus diesen steuerbaren geldwerten Leistungen geschuldeten Verrechnungssteuer habe. Dem sich in den Akten befindlichen Finanzunterlagen der Beschwerdeführerin lasse sich entnehmen, dass der im Geschäftsjahr 2015 erfolgten Entnahme des Patientenstamms keinerlei Gegenleistung gegenüberstehe. Des Weiteren ergebe sich aus dem Schreiben vom 16. September 2021 der Beschwerdeführerin an das Steueramt Horw, dass die geldwerten Leistungen beim Leistungsbegünstigten nicht in der Steuererklärung 2015 angegeben, aber noch im ordentlichen Veranlagungsverfahren berücksichtigt worden seien. Da X. _____ die - seitens der Beschwerdeführerin der Verrechnungssteuer unterliegenden - steuerbaren geldwerten Leistungen offensichtlich nicht als Einkommen in seiner Steuererklärung der Steuerperiode 2015 deklariert habe, sei sein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer als verwirkt im Sinne von Art. 23 Abs. 1 VStG zu betrachten. Da die steuerbaren geldwerten Leistungen aufgrund des Rektifikats noch in der ordentlichen Veranlagung als Einkommen berücksichtigt worden seien, wäre der Rückerstattungsanspruch ausnahmsweise dann nicht verwirkt, wenn die Nichtdeklaration fahrlässig erfolgt sei (Art. 23 Abs. 2 Bst. a VStG). Schon alleine aufgrund dieser

Ausgangslage lasse sich der Rückerstattungsanspruch von X. _____ bei der angezeigten summarischen Prüfung nicht ohne Weiteres zweifelsfrei feststellen. Stehe nicht zweifelsfrei fest, dass der Leistungsempfänger einen Rückerstattungsanspruch habe, dürfe das Meldeverfahren nicht bewilligt werden. Die Beschwerdeführerin verkenne, dass X. _____ selbst ohne Fachkenntnisse im Steuerrecht klar war oder zumindest hätte klar sein müssen, dass die Entnahme des Patientenstamms aus der Beschwerdeführerin zu steuerbarem Einkommen führe. Schliesslich sei darauf hinzuweisen, dass es die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern - im Verfahren betreffend die Rückerstattung - und den in diesem Zusammenhang anrufbaren Beschwerdeinstanzen obliege, über den Rückerstattungsanspruch im Allgemeinen und die Fahrlässigkeit der Nichtdeklaration von X. _____ im Besonderen zu befinden. Zur Verweigerung des Meldeverfahrens sei es ausreichend, wenn sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen lasse. Ausserdem sei das Meldeverfahren auch deshalb zu verweigern, weil der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer durch Zeitablauf verwirkt sei (Art. 32 Abs. 1 VStG). Die Frist von drei Jahren zum Stellen des Rückerstattungsantrags sei verstrichen und die Nachfrist von 60 Tagen nach Art. 32 Abs. 2 VStG nicht anwendbar. Es bedürfe bei der Anwendbarkeit der 60-tägigen Nachfrist einer neuen Tatsache, welche vorliegend eben gerade nicht vorliege.

E. 3.4.4

Vorliegend geht es um die Erhebung der Verrechnungssteuer. In Bezug auf die Anwendung des Meldeverfahrens ist allerdings auch die Rückerstattung miteinzubeziehen, da das Meldeverfahren nur angewendet werden kann, wenn der Leistungsempfänger einen Anspruch auf Rückerstattung hat (vgl. vorne E. 2.5.4). Da die Kantone grundsätzlich bei natürlichen Personen für die Rückerstattung zuständig sind, wird dieser Anspruch nur summarisch geprüft. Bestehen Zweifel am Rückerstattungsanspruch, ist das Meldeverfahren nicht anzuwenden, weil sonst der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer nicht zum Tragen käme (vgl. vorne E. 2.5.7). Es ist vorliegend unbestritten, dass X. _____ die streitbetreffende geldwerte Leistung der zuständigen Steuerbehörde nicht ordnungsgemäss in der Steuererklärung deklariert hat, weshalb der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich verwirkt ist (Art. 23 Abs. 1 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer wäre allerdings dann nicht verwirkt, wenn die geldwerte Leistung bei fahrlässiger Nichtdeklaration nachträglich steuerlich erfasst wurde (Art. 23 Abs. 2 VStG; vgl. vorne E. 2.5.6). Die geldwerte Leistung ist unbestrittenermassen bei X. _____ aufgrund des Rektifikats nachträglich in der ordentlichen Veranlagung als Einkommen berücksichtigt worden (vgl. Kopie des Schreibens von X. _____ an die Steuerbehörden von Horw, Akten der Vorinstanz, act. 7 Beilage 7]). Jedoch ist die notwendige Abklärung, ob X. _____ lediglich fahrlässig die geldwerte Leistung nicht deklarierte, im Rahmen der hier gebotenen summarischen Prüfung aufgrund der Akten nicht möglich. Damit lässt sich eine Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs von X. _____ als Empfänger der betreffenden geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin gemäss Art. 23 VStG nicht ausschliessen. Vor diesem Hintergrund ist es offensichtlich nicht möglich, rasch festzustellen, ob tatsächlich eine Rückerstattungsberechtigung von X. _____ besteht. Damit ergibt die durch das Bundesverwaltungsgericht vorzunehmende vorfrageweise summarische, für die zuständigen kantonalen Behörden nicht verbindliche Prüfung, dass der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres festgestellt werden kann. Unter diesen Umständen ist das Meldeverfahren nicht zu bewilligen (vgl. vorne E. 2.5.7).

E. 4

Zusammenfassend ist die Vorinstanz zutreffend von einer geldwerten Leistung im Zusammenhang mit dem Patientenstamm ausgegangen und hat die Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 60'550 zzgl. Verzugszins zu Recht erhoben, ohne das Meldeverfahren zu bewilligen. Damit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorne E. 1.3).

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 6'000 festzusetzen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. 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 geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 5.2

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). Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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