

BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022

Bundesverwaltungsgericht, 2022-03-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3440_2021

FR: TAF A-3440/2021 du 9 mars 2022

IT: TAF A-3440/2021 del 9 marzo 2022

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. 1.3 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin beantragt nicht die vollständige Aufhebung des Einspracheentscheids vom 25. Juni 2021, der die Jahre 2012 und 2013 umfasst, sondern nur die Aufhebung der Dispositivziffern 1, 2 und 4 des genannten Einspracheentscheids, welche das Jahr 2012 (Verrechnungssteuer und Zinsfolgen) betreffen. Eine solche Beschränkung des Streitgegenstandes ist ohne Weiteres zulässig.

E. 1.3.1

Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung ist dabei subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 142 V 2 E. 1.1, 137 II 199 E. 6.5, 126 II 300 E. 2c; BVGE 2015/35 E. 2.2.2, 2010/12 E. 2.3, 2007/24 E. 1.3; Urteil des BVGer A-5065/2018 vom 17. März 2021 E. 1.3.2).

E. 1.3.2

Die Beschwerdeführerin hat ihre Anträge teilweise als Feststellungsbegehren formuliert. Diese sind jedoch inhaltlich bereits von den negativen Leistungsbegehren, nämlich den Anträgen auf teilweise Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und teilweisen Aufhebung der Verrechnungssteuerforderung sowie Nichtüberwälzung derselben auf C._____, umfasst und es kommt ihnen insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

E. 1.4

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. 1.5

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; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 988, 990 und 998; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.54; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

E. 1.6.1

Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; s.a. Art. 29 VwVG) garantiert jeder Verfahrenspartei den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dazu gehört insbesondere, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt.

E. 1.6.2

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-6416/2019 vom 20. Januar 2022 E. 4.2, A-1761/2021 vom 2. Dezember 2021 E. 1.5.2.4, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 2.2; vgl. Patrick Sutter, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 29 N. 19).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV, 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 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 525 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 (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; vgl. Markus REICH/Maja BAUER-BALMELLI, in: 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; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. Maja BAUER-BALMELLI/Markus REICH, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 48 f.; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3). Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. BAUER-BALMELLI, a.a.O., S. 46 ff.).

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; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2).

E. 2.4.1

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 BGer 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.1, 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. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 Rz. 84). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 2.4.2, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2 m.Hw.): (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. Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (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; vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1).

E. 2.4.3

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.3, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.3, A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.3).

E. 2.4.4

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; Urteil des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.4; in Bezug auf Darlehen: Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 N. 310).

E. 2.5

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.4.2 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 - 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 (auch 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; Urteile des BVerfG A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.5.1, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.Hw.).

E. 2.6

Nahestehende Personen (vgl. E. 2.4.2 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. E. 2.4.2 Voraussetzung (3); Urteile des BVerfG A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.6, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.Hw.). Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 119 Ib 431 E. 3b; Urteil des BVerfG 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; vgl. Urteile des BVerfG 2C_777/2019 vom 28. April 2020 E. 5.2, 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3).

E. 2.7.1

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 zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.140).

E. 2.7.2

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 BVerfG 2C_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; Urteile des BVerfG 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. 2.7.3

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 BVerfG 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.Hw.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des

BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; Marco Duss/Andreas Helbing/Fabian Duss, in: Kommentar VStG, Art. 4 N. 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. 2.7.2), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis zu entkräften. 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 des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.4 und 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

E. 2.7.4

Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (sog. Massgeblichkeitsprinzip) stammt aus dem Gewinnsteuerrecht und besagt, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (Jürg ALTORFER/ Marco GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (BGE 141 II 83 E. 3.1 f., 137 II 353 E. 6.2; Urteil des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 325 f. m.Hw.). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (zum Ganzen auch: Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar DBG, Art. 58 N. 18). Das Massgeblichkeitsprinzip bedeutet nicht, dass eine Handelsbilanz per se bindend ist. Massgeblich sind einzig die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Entscheidend ist gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz somit der wirtschaftliche Sachverhalt, wie er nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss (Roland Burkhalter, Massgeblichkeitsgrundsatz, 2003, Rz. 168 ff.; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 Rz. 65). Auch wenn das Massgeblichkeitsprinzip aus dem Gewinnsteuerrecht stammt, ist bei der Verrechnungssteuer ebenfalls der nach handelsrechtlichen Grundsätzen bestimmte Gewinn für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG) massgebend, indem das VStG ohne Umschreibung des Begriffes des Gewinns direkt an den handelsrechtlichen Gewinn anknüpft (zum Ganzen: BVGE 2015/25 E. 3.3; Urteil des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; vgl. Florian Regli, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, Rz. 500).

E. 2.7.5

Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten (sog. antizipierte Beweiswürdigung), ohne dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. statt vieler: BGE 145 I 167 E. 4.1, 136 I 229 E. 5.3, m.Hw.; Urteile des BVGer

A-4447/2019 vom 20. Januar 2022 E. 2.3.1, A-6037/2018 vom 9. Juni 2020 E. 2.3.2).

E. 3

Im vorliegenden Verfahren geht es um den Verkauf der hundertprozentigen Beteiligung an der B._____ AG durch die Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beteiligung für Fr. 116'145.-- von der Beschwerdeführerin an E._____ veräussert worden sei und dass dieser Verkaufserlös dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin (und bis zu deren Verkauf der B._____ AG), C._____, zugekommen sei. Die Beschwerdeführerin hält dagegen, die Beteiligung sei für Fr. 4'000.-- verkauft worden und es sei C._____ keine geldwerte Leistung erbracht worden. Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin C._____ eine geldwerte Leistung erbracht hat (E. 3.1) und, wenn ja, wie hoch diese Leistung war (E. 3.2). Schliesslich wird auf die Frage der Überwälzung einzugehen sein (E. 3.3).

E. 3.1

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihre Beteiligung an der B._____ AG im März 2012 an E._____ veräusserte.

E. 3.1.1

Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B._____ AG C._____ zugekommen ist. Nicht gänzlich klar wird, ob sich die Beschwerdeführerin dem anschliesst. So hält sie einerseits verschiedentlich fest, der Erlös (in Höhe von Fr. 4'000.--) sei auf das Konto von C._____ überwiesen worden (Schreiben an die Vorinstanz vom 18. November 2019; Vernehmlassungsbeilage 4). Aus einem von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszug (Vernehmlassungsbeilage 11/3), den sie in ihrer Einsprache vom 19. Januar 2019 (Vernehmlassungsbeilage 11) als ihr eigenes Konto bezeichnete, der aber gemäss ihren Ausführungen im Schreiben vom 18. November 2019 (Vernehmlassungsbeilage 4) vom Privatkonto von C._____ stammen muss, ergibt sich am 9. April 2012 eine Überweisung in Höhe von Fr. 4'000.--, die von der F._____ AG [...] in Auftrag gegeben wurde. Als Mitteilung wurde «B._____ AG» angegeben, wobei handschriftlich der Vermerk «Verkaufspreis» hinzugefügt worden war. Andererseits brachte die Beschwerdeführerin auch vor, der Verkaufserlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B._____ AG sei bei ihr «integral» verbucht worden (Einsprache vom 9. Januar 2019; Vernehmlassungsbeilage 11). Später erklärte sie zudem, die Entnahme der Beteiligung B._____ AG sei erst im Jahr 2015 erfolgt, bzw. erst dann sei die Wertberichtigung erfolgt (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 26. Juli 2019 [Vernehmlassungsbeilage 7] und vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]). In der Beschwerde vom 28. Juli 2021 ans Bundesverwaltungsgericht äussert sich die Beschwerdeführerin nicht mehr explizit zur Frage, wem der Verkaufserlös zugeflossen ist. Sie bringt vor, C._____ sei keine geldwerte Leistung erbracht worden, eventualiter eine solche von Fr. 4'000.--.

E. 3.1.2

Die Vorbringen der Beschwerdeführerin erweisen sich als nicht schlüssig. Sie hat jene immer wieder geändert. Damit blieb der (beweisbelasteten) Vorinstanz nur, sich auf die vorhandenen Unterlagen und Indizien zu stützen. Aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ergibt sich nicht, dass dort ein Verkaufserlös verbucht worden ist, auch wenn die Beschwerdeführerin zumindest in ihrer Einsprache vom 9. Januar 2019 (Vernehmlassungsbeilage 11) davon sprach. Hingegen ist auf dem Privatkonto von

C._____ ein Eingang von Fr. 4'000.-- verzeichnet, der mit der B._____ AG im Zusammenhang steht. Dass die Zahlung von einer gemäss Handelsregisterauszug zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existierenden Treuhandgesellschaft vorgenommen wurde, ist ein weiteres Element, dass die ganze Transaktion als seltsam erscheinen lässt, ändert aber nichts daran, dass sich hier ein Aktenstück findet, dem sich entnehmen lässt, dass C._____ kurz nach dem Verkauf der Beteiligung an der B._____ AG eine Leistung im Zusammenhang mit dieser Gesellschaft zugeflossen ist. Da es sich dabei angeblich um den Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B._____ AG durch die Beschwerdeführerin handelt, hat die Beschwerdeführerin C._____ gegenüber eine geldwerte Leistung erbracht. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Entnahme der Beteiligung B._____ AG sei erst im Jahr 2015 erfolgt, bzw. erst dann sei die Wertberichtigung erfolgt (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 26. Juli 2019 [Vernehmlassungsbeilage 7] und vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]), ist für die Frage, ob C._____ eine geldwerte Leistung erbracht wurde, unbehelflich.

E. 3.1.3

Da C._____ nicht Aktionär der Beschwerdeführerin ist, kann es sich nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Kapital handeln. Auch ist weder ersichtlich noch behauptet, dass C._____ der Beschwerdeführerin eine Gegenleistung erbracht hätte. Eine solche Leistung ohne Gegenleistung führt zwangsläufig zu einer Entreicherung der Gesellschaft, hier der Beschwerdeführerin. Damit ist die erste in E. 2.4.2 erwähnte Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt.

E. 3.1.4

In Bezug auf die zweite in E. 2.4.2 genannte Voraussetzung ist zu berücksichtigen, dass die Tochter von C._____ unbestrittenermassen Begünstigte der A._____ Stiftung ist, welche ihrerseits 100 % der Aktien an der Beschwerdeführerin hält. Mit anderen Worten liegt ein verwandschaftliches Verhältnis zwischen der Begünstigten der Aktionärin und C._____ vor. Bezeichnend ist auch, dass die Beschwerdeführerin auch in anderem Zusammenhang geldwerte Leistungen an C._____ erbracht hat. So wurden ihm unbestrittenermassen und aktenkundig ein Fahrzeug, Büromaterial, Telefon, Beratungsleistungen und Reisespesen auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt. Im weiteren beläuft sich sein Kontokorrent bei der Beschwerdeführerin per Ende 2012 auf Fr. 889'230.--. Aus alledem ergibt sich, dass C._____ eine der Inhaberinnen der Beteiligungsrechte der Beschwerdeführerin nahestehende Person ist (vgl. E. 2.6). Auch das zweite Kriterium ist damit erfüllt.

E. 3.1.5

Eine Leistung, wie die vorliegende, ohne jegliche Gegenleistung, bei der nicht z.B. Goodwill geschaffen werden soll, wäre einer unabhängigen Drittperson nicht erbracht worden. Somit erscheint die Leistung als ungewöhnlich, womit auch die dritte in E. 2.4.2 genannte Voraussetzung erfüllt ist.

E. 3.1.6

Bereits wenn von einem Verkaufserlös von Fr. 4'000.-- ausgegangen wird (über die tatsächliche Höhe der Leistung ist in E. 3.2 zu befinden), der C._____ zugeflossen ist, musste der ungewöhnliche Charakter dieser Leistung für die handelnden Gesellschaftsorgane, vorliegend (auch) C._____ selbst, erkennbar sein. Auch das letzte

Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung ist damit erfüllt (E. 2.4.2).

E. 3.1.7

Damit ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin gegenüber C._____ eine geldwerte Leistung erbracht hat.

E. 3.2

Nun ist auf die Höhe dieser Leistung einzugehen.

E. 3.2.1

Die Vorinstanz geht von einem Verkaufserlös der Beteiligung an der B._____ AG von Fr. 116'145.-- aus, welcher dem Substanzwert der B._____ AG im Zeitpunkt der Veräusserung entspreche. Dieser Substanzwert ergebe sich aus der Bilanz der B._____ AG vom 31. Dezember 2011. Dort sei eine Darlehensforderung der B._____ AG gegenüber der A._____ Stiftung in Höhe von Fr. 117'945.-- ausgewiesen. Davon seien transitorische Passiven in Höhe von Fr. 1'800.-- abzuziehen, was den Substanzwert von Fr. 116'145.-- ergebe. Dieser Substanzwert ergebe sich auch, wenn zum Aktienkapital von Fr. 100'000.-- die Reserven in Höhe von Fr. 1'000.-- und der Gewinn von Fr. 15'145.-- hinzugezählt würden. In der Bilanz der Beschwerdeführerin wiederum sei die Beteiligung an der B._____ AG in Höhe von Fr. 100'000.-- geführt worden, was wenn von einem Substanzwert von Fr. 116'145.-- ausgegangen würde dem Grundsatz der vorsichtigen Bilanzierung gemäss Art. 960 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) entspreche. Diese, sich auf die Akten stützenden Ausführungen der Vorinstanz sind schlüssig und nachvollziehbar.

E. 3.2.2

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, verfährt nicht. Den von ihr behaupteten Mantelhandel hat sie nicht ansatzweise belegen können. Mit dem Umstand, dass die Beteiligung an der B._____ AG in der Bilanz der Beschwerdeführerin mit einem Wert von Fr. 100'000.-- ausgewiesen war, ist ihre Behauptung, dabei habe es sich um einen «Nonvaleur» gehandelt, unvereinbar. Auch der Verkaufspreis von Fr. 4'000.-- ergibt sich nicht schlüssig aus den Akten. Aus dem beigelegten Auszug des Privatkontos von C._____ wird nicht ersichtlich, ob es sich bei der Überweisung im Zusammenhang mit der B._____ AG, wie behauptet, um den gesamten Kaufpreis oder um eine An- oder Teilzahlung handelt. Zweckdienliche Unterlagen, wie einen Kaufvertrag, konnte die Beschwerdeführerin nicht beibringen. Bei ihrer Begründung, dass das in den Büchern der B._____ AG verzeichnete Darlehen an die A._____ Stiftung gar kein Darlehen an diese Gesellschaft sein solle, bringt die Beschwerdeführerin widersprüchliche Erklärungen vor. So erklärt sie einerseits, es habe sich um ein Kontokorrent der ehemaligen Aktionäre der B._____ AG, der Eheleute D._____, gehandelt, welches diese nie zurückgeführt hätten. Später macht sie zumindest sinngemäss geltend, der neue Alleinaktionär der B._____ AG habe eine Darlehensverpflichtung gegenüber der B._____ AG gehabt. Wie beides zutreffen soll, erklärt die Beschwerdeführerin nicht. Auch ihre Erklärung, dass die Position «Kontokorrent Aktionäre» in der Bilanz der B._____ AG aufgrund eines Irrtums zu «Darlehen A._____ Stiftung» geworden sei, überzeugt nicht. Immerhin handelt es sich bei der A._____ Stiftung um die Grossmuttergesellschaft der B._____ AG (und nicht etwa die Aktionärin). Zwar reicht die Beschwerdeführerin E-Mails der ehemaligen und aktuellen Organe der A._____ Stiftung ein. Aber die darin enthaltene Aussage, die B._____ AG sei der A._____ Stiftung nicht bekannt, überzeugt vor dem

bisher dargestellten Hintergrund nicht. Ob die A. _____ Stiftung über ein Bankkonto verfügt, ist dabei unerheblich. Für die Gewährung eines Darlehens ist ein Bankkonto nicht zwingend notwendig. Es bleibt dabei, dass die Berechnung des Substanzwertes durch die Vorinstanz überzeugt. Die unbelegten und überdies wenig konsistenten Behauptungen der Beschwerdeführerin vermögen daran nichts zu ändern. Überdies hat die Beschwerdeführerin die Einschätzung des kantonalen Steueramtes [...], in der unter anderem eine verdeckte Gewinnausschüttung an C. _____ in Höhe von Fr. 116'145.-- enthalten war, in Bezug auf die direkten Steuern akzeptiert (Vernehmlassungsbeilage 3).

E. 3.2.3

Es ist nach dem Gesagten davon auszugehen, dass der Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B. _____ AG C. _____ zugeflossen ist. Der betroffene Verkaufserlös ist auf Fr. 116'145.-- festzusetzen. Insgesamt hat damit die Beschwerdeführerin C. _____ eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 116'145.-- erbracht und schuldet darauf eine Verrechnungssteuer von Fr. 40'650.75. Dass die Beschwerdeführerin der Vorinstanz auf dieser Forderung die gesetzlich vorgesehenen Verzugszinsen schuldet, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. Der Antrag, die vorinstanzliche Verfügung sei in Bezug auf die genannte Verrechnungssteuerforderung und den entsprechenden Verzugszins aufzuheben, ist damit abzuweisen.

E. 3.2.4

Es bleibt, auf die Beweisanträge der Beschwerdeführerin einzugehen, welche die Befragung mehrerer Personen als Zeugen beantragt. Vorwegzunehmen ist, dass es bloss um die Befragung geht. Dass diese z.B. Kaufverträge edieren könnten, ist schon deshalb nicht möglich, weil die Beschwerdeführerin explizit darauf hingewiesen hat, dass solche Verträge nicht existieren (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]).

E. 3.2.4.1

Das Organ der A. _____ Stiftung, G. _____, könnte nicht mehr aussagen, als sie in ihrem E-Mail vom 11. August 2017 schreibt, nämlich, dass die B. _____ AG ihrem verstorbenen Bruder nicht bekannt gewesen sei und sich in den Unterlagen der Stiftung, abgesehen von den Anfragen, ob der Stiftung die B. _____ AG bekannt sei, keine Hinweise auf diese Gesellschaft finden würden. Auf ihre Befragung kann daher in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden.

E. 3.2.4.2

Was den neuen Aktionär der B. _____ AG, E. _____, anbelangt, wäre zwar möglich, dass er die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Kaufpreis der Beteiligung der B. _____ AG sowie zur Bilanz dieser Gesellschaft bestätigen würde. Dies würde aber nichts daran ändern, dass den Akten und insbesondere den massgeblichen Büchern der beteiligten Gesellschaften (der Beschwerdeführerin und der B. _____ AG) etwas anderes zu entnehmen ist. Diesen käme nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ein höherer Beweiswert zu (vgl. E. 2.7.4: Massgeblichkeitsprinzip). Auch auf diese Befragung ist in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten.

E. 3.2.4.3

Die Befragung von C. _____ ist ebenfalls in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Er ist bzw. war Verwaltungsrat der beteiligten Gesellschaften. Die Einträge in die

Buchhaltung wurden während seiner Zeit als Verwaltungsrat vorgenommen. Er hat den Rechtsvertreter im vorliegenden Verfahren beauftragt. Er kann zwar den von der Beschwerdeführerin dargestellten Sachverhalt wiederholen, wird jedoch nichts zur weiteren Klärung beitragen können, hätte er dies doch sonst mit Sicherheit bereits gegenüber dem die Gesellschaft vertretenden Rechtsanwalt getan.

E. 3.2.4.4

Schliesslich ist auch auf die Befragung [der Eheleute D. _____] in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten. Selbst wenn diese bestätigen würden, dass das «Kontokorrent Aktionäre» nie zurückgeführt worden sei, würde dies nichts daran ändern, dass später in den Büchern der B. _____ AG ein Darlehen der A. _____ Stiftung verzeichnet wurde. Auch die Bestätigung eines Mantelhandels würde nichts an den Büchern sowohl der B. _____ AG als auch der Beschwerdeführerin ändern (E. 2.7.4).

E. 3.2.4.5

Damit sind alle Anträge der Beschwerdeführerin auf Zeugenbefragung in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (E. 2.7.5). Anzumerken ist jedoch, dass die Vorinstanz gehalten gewesen wäre, sich zu den entsprechenden - bereits vor der Vorinstanz gestellten - Beweisanträgen der Beschwerdeführerin zu äussern. Dies hat sie unterlassen und insofern deren rechtliches Gehör verletzt (E. 1.6.1). Allerdings vermag diese Verletzung nichts am Ergebnis zu ändern, womit die Verletzung als geheilt zu betrachten ist, weil sich eine Rückweisung als formaljuristischer Leerlauf erweisen würde (vgl. E. 1.6.2). Zwar hat die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Verletzung des rechtlichen Gehörs keinen Antrag gestellt, diese jedoch gerügt. Dass sie diesbezüglich Recht erhält, wird im Rahmen der Festlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4) zu berücksichtigen sein.

E. 3.3

Es bleibt, auf die Frage der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf C. _____ einzugehen.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat sich im Dispositiv ihres Einspracheentscheids vom 25. Juni 2021 nicht zur Frage der Überwälzung der Verrechnungssteuer geäussert, obwohl sie in ihrer Verfügung vom 9. Januar 2019 im Dispositiv festgehalten hat, die Verrechnungssteuer sei auf C. _____ zu überwälzen, und obwohl die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 8. Februar 2019 beantragt hatte, sie sei nicht zu verpflichten, die entsprechende Verrechnungssteuer auf C. _____ zu überwälzen. Die Vorinstanz äussert sich jedoch in der Begründung des Einspracheentscheids kurz zur Frage der Überwälzung («II. Erwägungen» Ziff. 1.5). Die Auffassung der Vorinstanz ist damit klar und eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Behandlung des entsprechenden Antrags würde sich als formaljuristischer Leerlauf erweisen (vgl. E. 1.6.1).

E. 3.3.2

Art. 14 Abs. 1 VStG hält fest, dass die steuerbare Leistung, hier also die geldwerte Leistung, unter Strafandrohung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen ist und dass Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, nichtig sind (E. 2.2; ausführlich auch zu den Gründen dieser Überwälzungspflicht: Urteil des BVGer A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.12). Da - wie zuvor festgestellt (E. 3.1 und 3.2) - die

Beschwerdeführerin C. _____ eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 116'145.-- erbracht hat, hat sie die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 40'650.75 (35 % von Fr. 116'145.--) zwingend auf diesen zu überwälzen. Auch der Antrag, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer nicht auf C. _____ überwälzen müsse, ist damit abzuweisen.

E. 3.4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 4'000.-- der unterliegenden Beschwerdeführerin - unter Berücksichtigung der Verletzung von deren rechtlichem Gehör vor der Vorinstanz (E. 3.2.4.5) - in Höhe von Fr. 3'000.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 4.2

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. E. 3.2.4.5 und 4.1; Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE). Mangels Kostennote wird diese praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- festgesetzt. Der Vorinstanz steht als Bundesbehörde keine Parteientschädigung zu (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.