

# **BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-09-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-479\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-479_2021)

FR: TAF A-479/2021 du 8 septembre 2021

IT: TAF A-479/2021 del 8 settembre 2021

## **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), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. 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).

### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids, mit welchem ihre Begehren abgewiesen wurden, ohne Weiteres zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Eine Verletzung von Art. 49 Bst. b VwVG liegt beispielsweise dann vor, wenn eine der Untersuchungsmaxime unterworfenen Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt oder dies unrichtig bzw. nur unvollständig getan hat. Als unrichtig gilt die Sachverhaltsfeststellung, wenn der angefochtenen Verfügung ein falscher und aktenwidriger Sachverhalt zugrunde gelegt wurde oder entscheidrelevante Gesichtspunkte nicht geprüft oder Beweise falsch gewürdigt wurden. Als unvollständig gilt sie, wenn nicht über alle rechtserheblichen Umstände Beweis geführt wurde oder eine entscheidrelevante Tatsache zwar erhoben, jedoch nicht gewürdigt wurde und nicht in den Entscheid einfluss (statt vieler: Urteile des BVGer A-4864/2019 vom 15. September 2020 E. 3.4.1 und A-5321/2013 vom 23. April 2014 E. 3.2.1 m.w.H.).

### **E. 1.4.1**

Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den

rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (statt vieler: Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.3 und A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1). Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) geregelt, wonach die Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden, auf Verlangen beizubringen (zum Ganzen: Urteil A-629/2010 E. 3.1 m.w.H.).

#### **E. 1.4.2**

Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt die Entscheidungsinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (statt vieler: Urteile des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 2.4 und A-629/2010 E. 3.2). Gestützt auf die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5 und 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4 und A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

#### **E. 2.1.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, BV] und Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. 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). Die Steuer beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

#### **E. 2.1.2**

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3 und 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 (Art. 14 Abs. 1 VStG), wozu die Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II 525 E. 3.3.1 und 131 III 546 E. 2.1;

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; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. Bauer-Balmelli/Reich, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

#### **E. 2.1.3.1**

Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört jede geldwerte Leistung einer 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 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; Urteile des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-6214/2018 E. 2.3 und A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

#### **E. 2.1.3.2**

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG (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 E. 3.4.1 und A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

#### **E. 2.1.3.3**

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 ff.). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2): (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. Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (anschaulich: Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3).

#### **E. 2.1.3.4**

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4 m.H.).

#### **E. 2.1.4.1**

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 und 119 Ib 431 E. 2b; Urteile A-6360/2017 E. 2.4.4 und A-1623/2018 E. 3.4.4). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2).

#### **E. 2.1.4.2**

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.1.3.3 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. E. 2.1.3.4) - geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1 und 138 II 545 E. 3.2; statt vieler: Urteil A-1200/2018 E. 2.3.1 m.H.).

#### **E. 2.1.4.3**

Diese marktorientierten Vergleichspreise - insbesondere wenn sie auf einer Schätzung beruhen - bewegen sich regelmässig innerhalb einer bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses (statt vieler: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.H.).

#### **E. 2.1.4.4**

Nahestehende Personen (vgl. E. 2.1.3.3 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. 2.1.3.3 Voraussetzung [3]; statt vieler: Urteil A-4091/2016 E. 2.5 m.H.).

#### **E. 2.1.5**

Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt - den allgemeinen Regeln

der Beweislastverteilung folgend (vgl. E. 1.4.2) - der Steuerbehörde (Urteile des BGer 2C\_674/2015 und 2C\_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4, 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.H. und 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; 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 vier Elemente der geldwerten Leistung. 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 vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.1.3.3), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (weiter ausführend: Urteil A-1623/2018 E. 3.7.3 f.).

### **E. 2.2.1**

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich der Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.4.1, Urteile des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1 und A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1).

### **E. 2.2.2**

Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält, wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) zutrifft, wegen Hinterziehung bestraft (Art. 61 Bst. a VStG).

### **E. 2.2.3**

Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt («Strafbestimmungen») des Gesetzes erklärt das VStrR für anwendbar.

### **E. 2.2.4**

Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (grundlegend: Urteil

des BGer vom 4. August 1999, ASA 68 S. 438 ff., E. 2b m.w.H.; Urteile des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.2, A-4673/2014 vom 21. Mai 2015 E. 5.5 und A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2; Stefan Oesterhelt/Laetitia Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/ Acherhmann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht [nachfolgend: Kommentar VStrR], 2020, Art. 12 N. 5).

### **E. 2.2.5**

Rechtsprechungsgemäss ist der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 Bst. a VStG (vgl. E. 2.2.2) erfüllt und greift deshalb (unter Vorbehalt der Verjährung) die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR, wenn eine Aktiengesellschaft eine für die Beteiligten ohne Weiteres erkennbare geldwerte Leistung erbringt, ohne die Verrechnungssteuer spontan zu deklarieren und zu entrichten (Urteil des BGer vom 26. März 1998, ASA 55, S. 203 ff., E. 4; Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.4.1; Urteil A-5433/2015 und A-5505/2015 E. 4.1; vgl. auch Michael Beusch/Jasmin Malla, in: Kommentar VStG, Art. 61 N. 11).

### **E. 2.3.1**

Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 133 II 366 E. 3.3 und 73 I 129 E. 1; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1 m.H.).

### **E. 2.3.2**

Die Verjährung der Pflicht, Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nicht nach Art. 17 VStG, sondern nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil A-2078/2016 E. 4.2.2 m.H.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind».

### **E. 2.3.3.1**

Rechtsprechungsgemäss beträgt die Verjährungsfrist zur Verfolgung von Straftaten im Sinne von Art. 61 VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern) - entgegen dem Gesetzestext von Art. 11 Abs. 2 VStrR - sieben Jahre (Art. 333 Abs. 6 Bst. b des Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0] i.V.m. Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB in der bis 31. Dezember 2013 gültigen Fassung [AS 54 757]; grundlegend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.3 ff. m.w.H.).

### **E. 2.3.3.2**

Für den Beginn der Verjährung wird hierbei auf die Tatbegehung abgestellt (BGE 143 IV 228 E. 4.5; Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 4.3.2.1 ff.; Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.3.5 ff.; vgl. zum objektiven Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG: E. 2.2.5). Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts wird der Tag der Tatbegehung nicht mitgezählt (BGE 143 IV 228 E. 4.5, 107 Ib 74 E. 3a und 97 IV 238 E. 2).

### **E. 2.3.3.3**

Das Bundesgericht geht davon aus, dass bei unterlassener Entrichtung geschuldeter Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär die Verjährungsfrist erst nach dem Termin der Einreichung der unrichtigen

Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Hat die Steuerpflichtige eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht, ist für die Tatbegehung auf den Poststempel abzustellen (BGE 143 IV 228 E. 4.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.4.2 und 8.1.5; Urteil A-5433/2015 und A-5505/2015 E. 4.3.3, je m.w.H.).

#### **E. 2.3.3.4**

Wurde keine Jahresrechnung eingereicht, ist zu bestimmen, wann die Tathandlung vorgenommen worden ist. Hierfür kann darauf abgestellt werden, wann die Jahresrechnung hätte eingereicht werden müssen, mithin wann die Deklarationspflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV verletzt wurde (Urteil A-5536/2019 E. 4.3.2.4 und 6.5; vgl. Oesterhelt/Fracheboud, in: Kommentar VStrR, Art. 11 N. 23; Stefan Oesterhelt, Verjährung der Verrechnungssteuer, ExpertFocus [EF] 8/2017, S. 533 ff., S. 537). Jede inländische Aktiengesellschaft oder GmbH hat gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse, in dieser Bestimmung genannte Angaben ersichtlich sind, wenn u.a. im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist (Bst. c).

#### **E. 2.3.3.5**

Gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB i.V.m. Art. 11 Abs. 3 VStrR ruht die Verfolgungsverjährung bei (von der Behörde geltend gemachten) Übertretungen (soweit hier interessierend) «während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage». Ruhen bedeutet Anhalten einer bereits laufenden Verjährungsfrist für eine bestimmte Zeit, um nach Wegfall des Grundes weiterzulaufen, und ist auch bei absoluten Verjährungsfristen denkbar (BGE 119 IV 330 E. 3c; Beusch/Malla, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 56). Die Beibehaltung der Sonderregel über das Ruhen der Verjährungsfrist ist nötig, weil insbesondere in Fiskalsachen oft über längere Zeit verwaltungsrechtliche Einsprache-, Beschwerde- oder Gerichtsverfahren betreffend die verwaltungsrechtliche Leistungspflicht geführt werden, deren Ergebnis das Strafverfahren (als Vorfrage) erheblich beeinflussen kann (vgl. Urteil des BVGer A-3680/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3). Wie das Bundesgericht in BGE 143 IV 228 E. 5.2 ff. klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist nach dieser Vorschrift bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält (Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.3.7 m.w.H.). Indessen kann die Verfolgungsverjährung nicht (mehr) unterbrochen werden (Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 4.3.7 m.w.H.).

#### **E. 2.3.4.1**

Die Vollstreckungsverjährung für Übertretungen beträgt fünf Jahre (Art. 11 Abs. 4 VStrR; vgl. auch Oesterhelt/Fracheboud, in: Kommentar VStrR, Art. 11 N. 38; Beusch/Malla, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 57).

#### **E. 2.3.4.2**

Die Vollstreckungsverjährung beginnt mit dem Tag, an dem das Urteil rechtlich vollstreckbar wird. Bei einer bedingten Strafe oder beim vorausgehenden Vollzug einer Massnahme beginnt sie mit dem Tag, an dem der Vollzug der Strafe angeordnet wird (Art.

104 i.V.m. Art. 100 StGB). Sie kann weder unterbrochen werden noch ruhen (Art. 333 Abs. 6 Bst. f i.V.m. Art. 104 i.V.m. Art. 99 Abs. 2 StGB e contrario; vgl. auch Beusch/Malla, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 58).

#### **E. 2.4.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist als selbständiges Grundrecht in Art. 29 Abs. 2 BV verankert und in den Art. 26-33 VwVG exemplarisch konkretisiert (Art. 30-33 finden freilich nach Art. 2 Abs. 1 VwVG im Steuerverfahren keine Anwendung). Der Gehörsanspruch umfasst im Wesentlichen das Recht einer Partei auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits und in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der Sachaufklärung, stellt andererseits aber auch ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen dar, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen. Zu den Mitwirkungsrechten gehört insbesondere das Recht einer Partei, vor Erlass einer Verfügung orientiert zu werden und sich zur Sache zu äussern, Einsicht in die Akten zu nehmen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht mithin alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (zum Ganzen: BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 1C\_77/2013 vom 19. Juli 2013 E. 3.2; Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 5.1; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 488; Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in: *Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz*, 2. Aufl. 2016, Art. 29 N. 70 ff.). Ein Anspruch darauf, die eigenen Anliegen mündlich vorbringen zu können, besteht unter Vorbehalt diesbezüglicher Sonderregelungen nicht (Urteil des BVerfG A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.1). Eine entsprechende Sonderregelung, welche im verrechnungssteuerrechtlichen Einspracheverfahren ein Recht auf eine mündliche Anhörung einräumen würde, existiert nicht (Teilurteil und Zwischenentscheid A-592/2016 E. 7.6.2, vgl. auch Urteil des BVerfG A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 3.2).

#### **E. 2.4.2**

Nach der Rechtsprechung folgt die Begründungspflicht ebenfalls aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör und ergibt sich für das Verfahren vor Bundesverwaltungsbehörden unmittelbar aus Art. 35 Abs. 1 VwVG (BGE 138 I 232 E. 5.1 m.H.). Die Begründung einer Verfügung entspricht den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV, wenn die Betroffenen dadurch in die Lage versetzt werden, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen (BGE 141 III 28 E. 3.2.4, 140 II 262 E. 6.2 und 136 I 229 E. 5.2).

### **E. 3**

Vorab ist auf die formellen Rügen der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach die ESTV das rechtliche Gehör verletzt habe.

#### **E. 3.1**

Diesbezüglich bringt die Beschwerdeführerin vor, dass sich der Gesellschafter aus gesundheitlichen Gründen nicht zum vorliegend relevanten Sachverhalt habe äussern können, was das rechtliche Gehör verletze. Ihre Anträge auf eine Einvernahme seien stets abgelehnt worden. Zudem macht sie sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht

geltend, da der Entscheid vom 1. Mai 2019 auf den Bericht vom 25. Oktober 2018, dessen Untersuchungsgegenstand die Jahre 2011 und 2012 nicht umfasse, und auf das Schlussprotokoll vom 23. November 2018, das sich hauptsächlich auf Belege der Jahre 2007, 2009 und 2010 stütze, abstelle.

### **E. 3.2.1**

Zunächst ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Einspracheverfahren umfassend Gelegenheit hatte, schriftlich zur Verfügung vom 1. Mai 2019 Stellung zu nehmen. Diese Gelegenheit nahm sie denn auch in ihrer Einsprache vom 31. Mai 2019 wahr und äusserte sich zum Sachverhalt und zur rechtlichen Würdigung. Ein Anspruch auf eine mündliche Anhörung besteht im verrechnungssteuerrechtlichen Verwaltungsverfahren nicht (vgl. E. 2.4.1). Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass das vorliegende Verwaltungsverfahren zur Erhebung der Verrechnungssteuer keinen strafrechtlichen Charakter hat. Die Beschwerdeführerin kommt daher auch nicht in den Genuss der Verfahrensgarantien von Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2 und 132 I 68 E. 2.1), weshalb sie hieraus ebenso kein Recht auf eine mündliche Anhörung ableiten könnte. Insofern ist die fehlende Durchführung einer mündlichen Anhörung des Gesellschafters im vorinstanzlichen Einspracheverfahren nicht zu beanstanden. Im Übrigen hätte die Beschwerdeführerin die Erkenntnisse, welche eine mündliche Anhörung des Gesellschafters hervorgebracht hätte, ohne Weiteres auch schriftlich einreichen können. Soweit sie eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Zusammenhang mit dem Schlussprotokoll vom 23. November 2018 rügen will, ist darauf hinzuweisen, dass dieses dem Verwaltungsstrafverfahren zuzuordnen ist. Demnach ist diese Rüge dort und nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren vorzubringen (Urteil des BGer 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 6.1; Oesterheld/Fracheboud, in: Kommentar VStrR, Art. 12 N. 25).

### **E. 3.2.2**

Ebenso kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht vorbringt. Die ESTV setzt sich im angefochtenen Einspracheentscheid im Detail mit den einzelnen Positionen des in den Akten liegenden Bankkontoauszugs auseinander und legt ausführlich dar, weshalb aus ihrer Sicht geldwerte Leistungen - auch im Zusammenhang mit der Liegenschaft in (...) - an den Gesellschafter erbracht worden seien. Diese Ausführungen ermöglichten es der Beschwerdeführerin, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuziehen (vgl. E. 2.4.2). Dabei ist unerheblich, dass das vorliegende Verwaltungsverfahren gestützt auf die Erkenntnisse im Bericht der ASU vom 25. Oktober 2018 bzw. auf diejenigen im Schlussprotokoll vom 23. November 2018 initiiert wurde, die (teilweise) andere Jahre betrafen. Der angefochtene Einspracheentscheid enthält denn auch nicht bloss einen pauschalen Verweis auf diese Erkenntnisse, sondern zusätzlich - wie bereits ausgeführt - eine umfangreiche Begründung. Soweit sich die Kritik der Beschwerdeführerin gegen den Festsetzungsentscheid vom 1. Mai 2019 richtet, ist darauf schon deshalb nicht weiter einzugehen, weil der Festsetzungsentscheid vom 1. Mai 2019 nicht Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren bildet (sog. Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4; Urteil A-6214/2018 E. 1.3; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.7) und eine allfällige Verletzung der

Begründungspflicht ohnehin bereits im Einspracheverfahren geheilt worden wäre (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1 und 137 I 195 E. 2.3.2 m.w.H.).

#### **E. 4**

Anschliessend ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach die ESTV den rechtserheblichen Sachverhalt fehlerhaft und unvollständig ermittelt habe.

##### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, dass die fehlende mündliche Anhörung des Gesellschafters einen Mangel an Sachverhaltsabklärung darstelle. Zudem habe es die ESTV unterlassen, weitere Abklärungen zum Sachverhalt, die über den Bericht vom 25. Oktober 2018 und das Schlussprotokoll vom 23. November 2018 hinausgehen würden, vorzunehmen. Schliesslich habe sie es auch versäumt, den Rechtsgrund für die geleisteten Gutschriften auf dem Bankkonto zu ermitteln.

##### **E. 4.2**

Die ESTV hat in Anwendung der Untersuchungsmaxime den für sie relevanten Sachverhalt festzustellen und einen Entscheid zu fällen (vgl. E. 1.4.1). Dies tat sie, wie dem angefochtenen Einspracheentscheid entnommen werden kann, hauptsächlich gestützt auf die im Verwaltungsstrafverfahren von der ASU durchgeführten Ermittlungen. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin umfassend Gelegenheit zur Stellungnahme (bspw. für eine Ergänzung oder Richtigstellung des Sachverhalts) eingeräumt (vgl. E. 3.2.1). Auf dieser Grundlage kam die ESTV unter Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (vgl. E. 1.4.2) zum Schluss, dass sämtliche erforderlichen Informationen für die Beurteilung, ob die Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen an ihren Gesellschafter erbracht habe, vorliegen würden. Mit anderen Worten erachtete die ESTV den Sachverhalt als genügend erstellt. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden. Daran ändert nichts, dass die ESTV in sinngemässer Anwendung der antizipierten Beweiswürdigung auf eine mündliche Anhörung des Gesellschafters und auf weitere Untersuchungshandlungen (inkl. Ermittlung des Rechtsgrunds für die geleisteten Gutschriften) verzichtete. Dass auch aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts sämtliche erforderlichen Informationen zum Sachverhalt vorliegen, wird nachfolgend zu zeigen sein.

##### **E. 5.1**

Im vorliegenden Fall ist der zu beurteilende Sachverhalt zumindest insofern unbestritten, als dass sich Folgendes ereignet hatte: Im Rahmen der Untersuchung gegen die Beschwerdeführerin hat die ESTV Kenntnis über das Konto Nr. (...) bei der (Bank 1) erlangt. Am 6. Oktober 2006 wurde dieses Konto vom Gesellschafter als Geschäftskonto, lautend auf die Beschwerdeführerin, eröffnet. Zeichnungsberechtigt sind seit der Eröffnung der Gesellschafter sowie seine Ehefrau. In der Folge fand das Bankkonto keinen Eingang in die Jahresrechnungen der Gesellschaft, insbesondere auch nicht in den vorliegend interessierenden Jahren 2011 und 2012. Das Bankkonto verzeichnete in der Summe folgende Gutschriften und Belastungen: 2011 2012 Saldo vortrag Fr. 52'760.60 Fr. 4'062.76 Gutschriften Fr. 695'092.05 Fr. 116.30 Belastungen Fr. 743'789.89 Fr. 1'459.35 Saldo Fr. 4'062.76 Fr. 2'719.71 Weiter ist unbestritten, dass die Liegenschaft «(...)» in (...) im Eigentum der Beschwerdeführerin steht. Im Jahr 2012 vermietete sie diese Liegenschaft an den Gesellschafter und seine Ehefrau und verbuchte in der Jahresrechnung 2012 einen entsprechenden Mietertrag in der Höhe von Fr. 31'920.-. Der Eigenmietwert dieser Liegenschaft betrug gemäss kantonaler Schätzungseröffnung vom 30. November 2012 Fr.

44'400.- (6.5-Zimmer-Wohnung) bzw. Fr. 47'280.- (6.5-Zimmer-Wohnung inkl. Benützungsrecht an den Autoeinstellplätzen). Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid den Mietpreis im Jahr 2011 infolge einer Sanierung als drittvergleichskonform anerkannt hat.

## **E. 5.2**

Bestritten ist hingegen, ob die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 737'932.- im Jahr 2011 sowie Fr. 16'703.- im Jahr 2012 erbracht hat, indem sie einerseits dem nicht deklarierten Bankkonto private Aufwendungen des Gesellschafters belastete und ihm andererseits die Liegenschaft in (...) zu einem unter dem Eigenmietwert liegenden Mietpreis überliess. Ferner ist bestritten, ob die Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR bereits verjährt ist.

## **E. 5.3**

Im Folgenden ist demnach als Erstes zu prüfen, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 aus Sicht der leistenden Gesellschaft erfüllt sind (vgl. nachfolgend: E. 6). Sodann ist als Zweites zu prüfen, ob die Nachleistungspflicht gegebenenfalls bereits verjährt ist (vgl. nachfolgend: E. 7).

### **E. 6.1.1**

In Bezug auf das nicht deklarierte Bankkonto ist im Sinne einer Vorfrage zu prüfen, ob dieses wirtschaftlich der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass das entsprechende Bankkonto auf die Beschwerdeführerin lautet, wie dem Auskunftsschreiben der Bank vom 10. Mai 2016 zuhanden der ESTV entnommen werden kann und wie im Übrigen auch unbestritten geblieben ist. Weil der Gesellschafter ab Eröffnung des Bankkontos zeichnungsberechtigt war und dieser zugleich als Organ der Beschwerdeführerin fungierte (vgl. Sachverhalt, Bst. A), konnte Letztere ohne Weiteres wirtschaftlich über das nicht deklarierte Bankkonto verfügen. Dies zeigt sich exemplarisch an zwei, in den Akten liegenden Checkbestellungen zulasten dieses Bankkontos, die der Gesellschafter ausdrücklich im Namen der Beschwerdeführerin und unter Verwendung ihres Briefpapiers in Auftrag gegeben hat. Dabei ist unerheblich, dass das Bankkonto nicht in den Jahresrechnungen verbucht wurde. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin dieses Bankkonto nach Massgabe der handelsrechtlichen Vorschriften hätte aktivieren müssen (Art. 959 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; vgl. zur Aktivierungspflicht Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, Rz. 321 ff., insb. Rz. 323; Peter Brülisauer/Marco Mühleman, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 N. 55 ff.).

### **E. 6.1.2**

Die leistende Gesellschaft, d.h. die Beschwerdeführerin, belastete das nicht deklarierte Bankkonto, über das sie wirtschaftlich verfügen konnte (vgl. E. 6.1.1), mit Aufwendungen in der Höhe von Fr. 743'789.89 im Jahr 2011 sowie Fr. 1'459.35 im Jahr 2012. Der Kontoauszug offenbart folgende Zahlungen, auf die nachfolgend näher eingegangen werden soll:

#### **E. 6.1.2.1**

Am 8. Februar 2011 wurden dem Bankkonto Fr. 26'352.20 mit dem Text «Vergütungsauftrag EUR 20000.00 ZK 1.31736//C. \_\_\_\_\_» belastet. Bei der

Begünstigten handelte es sich offensichtlich um die Ehefrau (C. \_\_\_\_\_) des Gesellschafters. Am 18. Mai 2011 wurden dem Bankkonto zudem Fr. 56'000.- mit dem Text «Zahlungsauftrag codiert/multi B. \_\_\_\_\_ (...)» belastet. Für beide Zahlungen an den Gesellschafter bzw. an seine Ehefrau ist aus den Akten nicht ersichtlich, dass diese geschäftsmässig begründet gewesen wären. Sie wurden denn auch nicht in der Jahresrechnung 2011 verbucht. Dort erfolgte insbesondere auch keine Verbuchung im Kontokorrent des Gesellschafters. Diese Umstände lassen den Schluss zu, dass den Zahlungen von Fr. 26'352.20 bzw. Fr. 56'000.- keine gleichwertige Gegenleistung gegenüberstand, weshalb eine Entreicherung der Gesellschaft erfolgte. Somit ist für diese Zahlungen die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 erfüllt.

#### **E. 6.1.2.2**

Des Weiteren wurden dem Bankkonto mehrere Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Liegenschaftserwerb in (...) (Kanton Luzern) belastet: Datum Text Belastung  
12.04.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multi(Immobilienbewirtschaftungsgesellschaft)» Fr. 100'000.-  
03.05.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiPRIVATBANK (...)» Fr. 344'000.-  
18.08.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiGEMEINDEKASSE (...)» Fr. 31'200.-  
Betreffend den Zahlungsauftrag vom 3. Mai 2011 ist aus den Detailbelegen ersichtlich, dass als Zahlungsgrund «VALUTA 30.4.11 GEM. BEURKUNDUNG» angegeben ist, weshalb diese Belastung zum genannten Zeitpunkt unzweifelhaft mit der Beurkundung der oben erwähnten Liegenschaft im Zusammenhang stehen muss. Die Beschwerdeführerin wies in ihrer Jahresrechnung 2011 keine Liegenschaft in der Gemeinde (...) aus. Hingegen befand sich dort der private Wohnsitz des Gesellschafters. Damit drängt sich der Schluss, dass diese Zahlungen für einen privaten Liegenschaftserwerb verwendet wurden, geradezu auf. Im Übrigen fanden diese Zahlungen auch keinen Eingang in die Jahresrechnung 2011. Deshalb ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Zahlungen geschäftsmässig begründet sein sollten. Wenn die Beschwerdeführerin private Aufwendungen des Gesellschafters zulasten ihres Bankkontos bezahlt und auf die Verbuchung einer Schuld im Kontokorrent des Gesellschafters in gleicher Höhe verzichtet, liegt eine Leistung ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung vor, die eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat. Somit ist auch für diese Zahlungen die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 erfüllt.

#### **E. 6.1.2.3**

Ferner wurden dem Bankkonto folgende Aufwendungen belastet: Datum Text Belastung  
19.04.2011 «Vergütungsauftrag EUR 7312.00 ZK 1.29624/(Reiseveranstalter)» Fr. 9'483.11  
03.05.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiKLINIK (...)» Fr. 10'341.70  
12.07.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiKLINIK (...)» Fr. 5'841.60  
24.08.2011 «Vergütungsauftrag EUR 2100.00 ZK 1.16147/(Reiseveranstalter)» Fr. 2'444.09  
29.09.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multi DR. (...)» Fr. 2'467.50  
18.10.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiKLINIK (...)» Fr. 3'986.40  
23.11.2011 «Zahlungsauftrag codiert/multiKLINIK (...)» Fr. 7'806.45  
Diese Aufwendungen haben gemeinsam, dass sie offensichtlich privater Natur sind. Sowohl die Buchung einer Kreuzfahrt bei einem Reiseveranstalter als auch die medizinischen Behandlungen stehen eindeutig nicht im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin. Wenn die Beschwerdeführerin private Aufwendungen des Gesellschafters zulasten ihres Bankkontos bezahlt und auf die Verbuchung einer Schuld im Kontokorrent des Gesellschafters in gleicher Höhe verzichtet, liegt eine Leistung ohne

entsprechende, gleichwertige Gegenleistung vor, die eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat. Damit ist ebenso für diese Zahlungen die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 erfüllt.

#### **E. 6.1.2.4**

Die restlichen Aufwendungen, welche die Beschwerdeführerin dem Bankkonto belastete, verteilen sich auf zahlreiche kleinere bis mittlere Beträge und umfassen insgesamt Fr. 143'866.84 im Jahr 2011 bzw. Fr. 1'459.35 im Jahr 2012. Die Umstände, dass erstens alle diese Aufwendungen nicht in den Jahresrechnungen 2011 bzw. 2012 verbucht wurden, dass zweitens auch entsprechende Belege und Quittungen gänzlich fehlen, dass drittens die Aufwendungen über ein nicht deklariertes Bankkonto («Schwarzkonto») bezahlt wurden und dass viertens dieses nicht deklarierte Bankkonto im Jahr 2011 weitgehend für die Bezahlung von privaten Aufwendungen bzw. Privatbezügen verwendet wurde (vgl. E. 6.1.2.1-6.1.2.3), verdichten sich zu einem Gesamtbild, das nur den Schluss zulässt, dass auch diese restlichen Aufwendungen - mit einer Ausnahme (vgl. dazu nachfolgend: E. 6.1.2.5) - privater Natur sind. Da die Beschwerdeführerin auch diese Leistungen ohne Gegenleistung (wie Verbuchung als Schuld im Kontokorrent) erbracht hat, ist eine Entreicherung der Gesellschaft zu bejahen. Im Ergebnis ist auch vorliegend die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 erfüllt.

#### **E. 6.1.2.5**

In Bezug auf die von der Bank belasteten Gebühren für die Kontoführung im Umfang von Fr. 75.- im Jahr 2011 bzw. Fr. 77.35 im Jahr 2012 liegt indessen - entgegen der Ansicht der ESTV - keine Leistung an den Gesellschafter vor. Das nicht deklarierte Bankkonto ist sowohl formell als auch wirtschaftlich der Beschwerdeführerin zuzuweisen (vgl. E. 6.1.1). Des Weiteren ist aktenkundig, dass sie dieses Bankkonto auch zu geschäftlichen Zwecken verwendet hat. Jedenfalls kann nicht gesagt werden, dass die Beschwerdeführerin das nicht deklarierte Bankkonto dem Gesellschafter vor allem für private Zwecke zur Verfügung gestellt hätte, was an sich ebenfalls zu einer geldwerten Leistung an den Gesellschafter geführt hätte. Deshalb rechtfertigt sich, dass die Beschwerdeführerin die Gebühren für die Kontoführung zu tragen hat. Daran vermögen geldwerte Leistungen, die allenfalls über dieses Bankkonto erbracht wurden, nichts zu ändern. Weil damit bereits die erste Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung nicht erfüllt ist, ist die Beschwerde diesem Umfang teilweise gutzuheissen.

#### **E. 6.1.3**

Sämtliche Leistungen wurden dem Gesellschafter bzw. seiner Ehefrau - eine nahestehende Person (vgl. E. 2.1.4.4) - zugewendet und haben ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, zumal es kaum denkbar ist, dass die Beschwerdeführerin gegenüber einem unbeteiligten Dritten in gleicher Weise entsprechende Zahlungen vorgenommen hätte, ohne dass Vertragsdokumente, Rechnungen oder sonstige Belege vorhanden gewesen wären. Insoweit erscheinen die Leistungen als ungewöhnlich und erfüllen die Voraussetzungen 2 und 3 im Sinne von E. 2.1.3.3.

#### **E. 6.1.4**

Des Weiteren versteht sich von selbst, dass die Leistungen in ihrer Ungewöhnlichkeit erkennbar gewesen sein mussten. Zum einen liegt eine Selbstbegünstigung durch den Gesellschafter als handelndes Gesellschaftsorgan bzw. eine Begünstigung seiner Ehefrau vor. Zum anderen sprechen der hohe Gesamtbetrag der Privatbezüge bzw. bezahlten

Privataufwände sowie das gewählte steuerliche Konstrukt über ein «Schwarzkonto» dafür, dass die Ungewöhnlichkeit der Zahlungen nicht nur erkennbar, sondern bekannt waren. Die vierte Voraussetzung im Sinne von E. 2.1.3.3 ist daher zweifellos erfüllt.

#### **E. 6.1.5**

Damit ist grundsätzlich - d.h. soweit es der Beschwerdeführerin nicht gelingt, den Gegenbeweis zu erbringen (vgl. E. 2.1.5) - erstellt, dass sie im Zusammenhang mit dem nicht deklarierten Bankkonto geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 743'714.89 im Jahr 2011 sowie Fr. 1'382.- im Jahr 2012 erbracht hat. Werden die bereits von der ESTV angerechneten, privaten Gutschriften auf das nicht deklarierte Bankkonto abgezogen, verbleiben geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 737'856.82 im Jahr 2011 sowie Fr. 1'265.70 im Jahr 2012.

#### **E. 6.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt gegen den vorstehend gezogenen Schluss (vgl. E. 6.1.5) sinngemäss vor, diverse Belastungen im Umfang von Fr. 6'551.60 seien geschäftsmässig begründet, weshalb diese nicht als geldwerte Leistungen qualifizieren würden. Sie begründet dies damit, dass die Belastungen für ein Zeitungsabonnement sowie die Mitgliedschaft beim Hauseigentümergebiet nicht automatisch dem Privataufwand zugeordnet werden könnten. Zudem sei die Zahlung an einen gemeinnützigen Verein als Spende zu sehen. Schliesslich würden die Bankbelege betreffend die Zahlungen an zwei Versicherungsgesellschaften, eine Baufirma sowie einen Autohändler keinen Zahlungsgrund aufweisen, weshalb diese Zahlungen im Zusammenhang mit ihren Liegenschaften stehen könnten. Vorab ist festzuhalten, dass die bestrittenen geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 6'551.60 lediglich das Jahr 2011 und nur solche Belastungen betreffen, die aufgrund des Gesamtbildes als geldwerte Leistungen qualifiziert wurden (vgl. E. 6.1.2.4). Somit bestreitet die Beschwerdeführerin die private Natur der restlichen Belastungen nicht. Die Beschwerdeführerin bestreitet die geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 6'551.60 lediglich in pauschaler Weise und bietet bloss mögliche Erklärungen für die angebliche Geschäftsmässigkeit an, wonach die Zahlungen im Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit stehen könnten. Belege für diese Behauptungen bringt sie nicht vor. So ist mit Blick auf die Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht erstellt, dass die Zahlungen an die Versicherungsgesellschaften überhaupt Versicherungen im Zusammenhang mit Liegenschaften betreffen. Die entsprechenden Versicherungspolice befinden sich nicht in den Akten. Ebenso bleibt unklar, an welcher Liegenschaft die Baufirma Arbeiten ausgeführt hat oder worin die konkrete Leistung des Autohändlers bestand. Auch diese Rechnungen sind nicht in den Akten zu finden. Damit gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, den Gegenbeweis zu erbringen. Das Bundesverwaltungsgericht bleibt dementsprechend davon überzeugt, dass diese in der Jahresrechnung 2011 nicht verbuchten Zahlungen, die über ein nicht deklariertes Bankkonto getätigt wurden, das weitgehend für Privatbezüge und private Aufwendungen verwendet wurde, ebenfalls privater Natur waren.

#### **E. 6.2.2**

Ferner wendet die Beschwerdeführerin ein, dass das nicht deklarierte Bankkonto vorwiegend private Gutschriften aufweisen würde. Auf dem Bankkonto seien private Gutschriften in der Höhe von Fr. 598'092.80 eingegangen. Zudem seien Gutschriften von diversen Unternehmen erfolgt, bei denen der Rechtsgrund nicht bekannt sei, weshalb nicht

automatisch auf geschäftliche Einkünfte geschlossen werden könne. Betreffend die Gutschriften einer verbundenen Gesellschaft mit Sitz in den Vereinigten Arabischen Emiraten (nachfolgend: VAE-Gesellschaft) vom 30. März 2011 über Fr. 268'900.- und Fr. 271'375.- verweist sie je auf Rechnungen, die keinen Absender aufweisen würden, und auf Bestätigungen bzw. einen «Letter of Credit» des Auftraggebers an die VAE-Gesellschaft, die belegen würden, dass die Beschwerdeführerin nicht in diese Transaktionen involviert gewesen sei. Das Gleiche treffe auf die Gutschrift der VAE-Gesellschaft vom 19. Mai 2011 über Fr. 29'200.80 zu. Auch hier weise die Rechnung keinen Absender auf. Der Ursprung eines auf dieser Rechnung angebrachten, handschriftlichen Vermerks, der einen Konnex zur Beschwerdeführerin vermuten lasse, sei unbekannt. Die ebenfalls dort aufgeführten Personen seien alle auf der Lohnbescheinigung einer anderen verbundenen Gesellschaft zu finden. Somit sei eine Zuordnung dieser Gutschriften zur Beschwerdeführerin nicht erstellt. Schliesslich führt sie aus, dass der Gesellschafter anlässlich einer Einvernahme durch die ASU ausgesagt habe, dass die Beschwerdeführerin nie Rechnungen an die VAE-Gesellschaft ausgestellt habe. Sofern die Beschwerdeführerin mit ihren Ausführungen zur angeblich privaten Mittelherkunft bezwecken will, dass das nicht deklarierte Bankkonto als Privatkonto des Gesellschafters qualifiziert wird, verkennt sie, dass sie über dieses, auf sie lautende Bankkonto wirtschaftlich verfügen kann (vgl. E. 6.1.1). Dies gilt selbst dann, wenn die Gutschriften überwiegend privater Natur wären. Daher ist vorliegend unabhängig von allfälligen privaten Gutschriften von einem Geschäftskonto auszugehen. Allfällige private Gutschriften stellen hingegen - ohne bzw. mangels entsprechende, anderslautende Verbuchung (z.B. als Kontokorrent-Gutschrift) - verdeckte Kapitaleinlagen dar. Des Weiteren kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie die behaupteten privaten Gutschriften - soweit sie diejenigen, die die ESTV bereits abgezogen hat (vgl. E. 6.1.5), übersteigen - mit den geldwerten Leistungen verrechnen will. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung könnten geldwerte Leistungen nur dann mit verdeckten Kapitaleinlagen verrechnet werden, wenn weder dem Aktionär noch der Gesellschaft ein Vorteil bzw. eine geldwerte Leistung zufliesst und wenn die angeblich zu kompensierenden Rechtsgeschäfte in direktem Zusammenhang zueinanderstehen, so dass das eine ohne das andere nicht abgeschlossen worden wäre (BGE 144 II 427 E. 6.4.1 f. und 113 Ib 23 E. 4c). Diese für die direkte Bundessteuer entwickelte Rechtsprechung ist vorliegend ohne Weiteres für die Verrechnungssteuer anwendbar (vgl. zur übereinstimmenden Auslegung des Begriffs der geldwerten Leistungen im Verrechnungssteuerrecht und im Recht der direkten Bundessteuer Duss/Helbing/Duss, in: Kommentar VStG, Art. 4 N. 132a m.w.H.). Demnach ist für die Verrechnung der behaupteten privaten Gutschriften, falls sie denn tatsächlich privater Natur wären, mit den geldwerten Leistungen erforderlich, dass einerseits eine wertmässige Kompensation stattfindet und andererseits ein direkter Zusammenhang zwischen den geldwerten Leistungen und den fraglichen Gutschriften besteht. Im vorliegenden Fall fehlt es denjenigen Gutschriften, die von der ESTV nicht berücksichtigt wurden, bereits am direkten Zusammenhang, da die fraglichen Gutschriften, die der Gesellschafter auf dieses Bankkonto getätigt bzw. veranlasst haben soll, unabhängig von den geldwerten Leistungen und in einem gänzlich anderen Kontext entstanden sind. Im Übrigen sind die fraglichen Gutschriften der Jahre 2011 und 2012 ohnehin nicht privater Natur und deshalb bereits aus diesem Grund nicht einer Verrechnung zugänglich. Die Tatsache, dass diese Gutschriften entweder von einer verbundenen Gesellschaft oder von Drittgesellschaften mit gleicher oder ähnlicher Geschäftstätigkeit wie die Beschwerdeführerin stammen und auf ihr nicht

deklariertes Geschäftskonto eingezahlt wurden, legt den Schluss nahe, dass es sich um geschäftlich begründete Gutschriften handelt. Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Rechnungen vermögen nicht das Gegenteil zu beweisen. Diese Rechnungen sind für den Geschäftsverkehr aufgrund der fehlenden Nennung des Leistungserbringers und des fehlenden Briefkopfes äusserst ungewöhnlich, weshalb ihnen in Anwendung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung - wenn überhaupt - kein entscheidender Beweiswert zuzumessen ist (vgl. E. 1.4.2). Ungeachtet dessen, weisen diese Rechnungen trotz fehlendem Absender oder Briefkopf sehr wohl eine Verbindung zur Beschwerdeführerin auf, weil auf ihnen der Vermerk «Zahlungsziel 10 Tage netto auf unser Bank-Konto (Bank 1) IBAN (...)» zu finden ist. Unter dieser IBAN-Nummer wird - entgegen diesem Vermerk - ein Konto bei der (Bank 2) geführt, welches in den Jahresrechnungen 2011 und 2012 der Beschwerdeführerin bilanziert ist. Inwiefern die übrigen Belege (inkl. «Letter of Credit») die jeweils Transaktionen zwischen dem jeweiligen Auftraggeber und der VAE-Gesellschaft betreffen, beweisen sollen, dass keine Transaktionen zwischen Letzterer und der Beschwerdeführerin stattgefunden hätten, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Beträge (in VAE-Dirham [AED]) auf diesen Belegen von denjenigen auf den eingereichten (ungewöhnlichen) Rechnungen abweichen. Allenfalls kann aus diesem Umstand geschlossen werden, dass doch Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und der VAE-Gesellschaft erfolgt sind und die Betragsdifferenzen jeweils die Marge der VAE-Gesellschaft darstellt. Ob dies tatsächlich zutrifft, kann aber vorliegend offenbleiben. Bei dieser Sachlage ist die Erklärung des Gesellschafters anlässlich einer Einvernahme durch die ASU, wonach die Beschwerdeführerin nie Rechnungen an die VAE-Gesellschaft ausgestellt habe, als blosser Schutzbehauptung zu werten.

### **E. 6.2.3**

Nach dem Gesagten konnte die Beschwerdeführerin in Bezug auf das nicht deklarierte Bankkonto den Gegenbeweis für die nachgewiesenen geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 737'856.82 im Jahr 2011 bzw. Fr. 1'265.70 im Jahr 2012 nicht erbringen.

### **E. 6.3.1**

Die Beschwerdeführerin überliess dem Gesellschafter und seiner Ehefrau im Jahr 2012 eine in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft in (...) zur ganzjährigen Miete. Als Gegenleistung verbuchte sie in der Jahresrechnung 2012 einen Mietertrag in der Höhe von Fr. 31'920.-. Der dazugehörige Buchungstext lautete: «Miete Ferienwohnung (...)». Da die Überlassung der Liegenschaft als solche unbestritten ist und das Wort «Ferienwohnung» im Buchungstext eine private Nutzung der gesamten Wohnung impliziert, ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter sämtliche 6.5-Zimmer inkl. Autoeinstellplätze als Mietobjekt zur Verfügung stellte. Weiter ist zu berücksichtigen, dass zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter, soweit ersichtlich, kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde. Jedenfalls liegt kein solcher vor. Aus diesem Grund sind keine Hinweise erkennbar, wonach die Beschwerdeführerin nicht die gesamte Liegenschaft als Mietobjekt zur Verfügung stellte. Die ESTV verwendete als marktorientierten Vergleichspreis (vgl. E. 2.1.4.2 f.) den Eigenmietwert gemäss kantonaler Schätzungseröffnung vom 30. November 2012 in der Höhe von Fr. 47'280.-. Dieses Vorgehen ist im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden, zumal kein anderer Marktmietwert bekannt ist. Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass es sich beim Eigenmietwert in

der Regel um eine vorsichtige Schätzung handelt (vgl. Markus Reich/Markus Weidmann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, Art. 7 N. 43 ff.). Der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistung im Wert von Fr. 47'280.- steht bloss eine Gegenleistung des Gesellschafters von Fr. 31'920.- gegenüber, was eine (vorsichtig geschätzte) Entreicherung der Gesellschaft im Umfang von Fr. 15'360.- zur Folge hat. Damit ist das erste Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung im Sinne von E. 2.1.3.3 erfüllt. Im Übrigen ist die Steuerumgehungsdoktrin, die das Bundesgericht bei einer Liegenschaftsvermietung an eine nahestehende Person (erst) bei einem Mietzins, der weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht, anwendet (statt vieler: Urteil des BGer 2C\_475/2016 vom 30. November 2016 E. 2.2), im vorliegenden Fall nicht einschlägig. Es geht hier nicht um die Frage, ob ein Eigentümer einer Liegenschaft Erträge aus unbeweglichem Vermögen erzielt hat, sondern um die Frage, ob einem Aktionär eine Leistung ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung zugeflossen ist. Letzteres ist hier zweifelsohne der Fall.

#### **E. 6.3.2**

Die Leistung wurde dem Gesellschafter und seiner Ehefrau als nahestehende Person zugewendet und hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis. Die Beschwerdeführerin hätte die Liegenschaft einem unbeteiligten Dritten kaum als Ferienwohnung zu einem unter dem Marktmietwert liegenden Mietpreis überlassen. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich und erfüllt die Voraussetzungen 2 und 3 im Sinne von E. 2.1.3.3.

#### **E. 6.3.3**

Schliesslich war der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, durch die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar. Die Gegenleistung entspricht vorliegend bloss 67.51% des Marktmietwertes, weshalb ein offensichtliches Missverhältnis gegeben ist. Zudem liegt wiederum eine Selbstbegünstigung vor. Die vierte Voraussetzung im Sinne von E. 2.1.3.3 ist daher zweifellos erfüllt.

#### **E. 6.3.4**

Damit ist grundsätzlich - wiederum unter Vorbehalt des Gegenbeweises durch die Beschwerdeführerin (vgl. E. 2.1.5) - erstellt, dass sie im Zusammenhang mit der Liegenschaft in (...) im Jahr 2012 eine geldwerte Leistung im Umfang von Fr. 15'360.- erbracht hat.

#### **E. 6.4**

Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass sie sämtliche 6.5-Zimmer (inkl. Autoeinstellplätze) für die private Nutzung zur Verfügung gestellt habe. Ein Zimmer sei als Arbeitszimmer geschäftsmässig genutzt worden, weshalb als Vergleichspreis der Eigenmietwert von 5.5-Zimmern (exkl. Autoeinstellplätze) massgebend sei. In der Folge liege die verbuchte Wohnungsmiete innerhalb der üblichen Bandbreite von 25%, weshalb keine geldwerte Leistung vorliege. Schliesslich stütze sich die Ansicht der ESTV, dass die gesamte Liegenschaft ausschliesslich privat genutzt wurde, lediglich auf die Erkenntnisse einer Hausdurchsuchung, welche 18 Monate nach Ablauf der Steuerperiode 2012 stattgefunden habe. Nachdem die Vorinstanz die private Nutzung der gesamten Liegenschaft mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermochte, liegt es an der Beschwerdeführerin, diese Überzeugung mit einem Gegenbeweis zu entkräften (vgl. E.

2.1.5 und 6.3.1). Diesen Beweis bleibt sie mit der blossen Behauptung, dass ein Zimmer geschäftlich genutzt werde, schuldig. In diesem Zusammenhang kann auf die in den Akten vorhandenen Steuererklärungen der Jahre 2007 und 2011 der Beschwerdeführerin hingewiesen werden, in welchen sie jeweils keine Betriebsstätte in (...) deklarierte. Wäre dort eine qualitativ und quantitativ wesentliche Geschäftstätigkeit ausgeübt worden, wie sie sinngemäss behauptet, hätte sie dem Kanton Graubünden zusätzlich zum Liegenschaftsertrag auch einen Anteil am Betriebserfolg zuweisen müssen (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 10 N. 2 ff. und § 26 N. 3 ff.). Da keine entsprechende interkantonale Steuerauscheidung erfolgte, ist davon auszugehen, dass der Gesellschafter, der zugleich als Geschäftsführer fungierte, die Liegenschaft in (...) nicht wesentlich geschäftsmässig nutzte. Auch wenn die Steuererklärung 2012 nicht in den Akten liegt, kann aus den Vorjahren auf das Jahr 2012 geschlossen werden, da die Beschwerdeführerin nicht vorbringt, dass die Liegenschaft im Jahr 2012 erstmals geschäftlich genutzt worden sei. Nach dem Gesagten konnte die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis für die nachgewiesenen geldwerten Leistungen im Umfang von Fr. 15'360.- im Jahr 2012 nicht erbringen.

## **E. 7**

Im Folgenden ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob eine Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR gegeben ist, da im vorliegenden Fall die Steuerforderung nach den Regeln des Verrechnungssteuerrechts (vgl. Art. 17 VStG) unbestritten verjährt ist (vgl. nachfolgend: E. 7.1). Anschliessend ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob diese Nachleistungspflicht ebenfalls verjährt ist, wie dies die Beschwerdeführerin behauptet (vgl. nachfolgend: E. 7.2).

### **E. 7.1.1**

Die Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR setzt im vorliegenden Fall voraus, dass der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 Bst. a VStG erfüllt ist (vgl. E. 2.2.4 f.). Hierzu ist anzumerken, dass erstens die steuerpflichtigen geldwerten Leistungen für alle Beteiligten ohne Weiteres als solche erkennbar waren (vgl. E. 6.1.4 und 6.3.3) und zweitens die Beschwerdeführerin die entsprechende Verrechnungssteuer weder spontan der ESTV deklariert noch entrichtet hat. Damit ist der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 Bst. a VStG erfüllt (vgl. E. 2.2.5). Die Vorinstanz hat demnach die Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts und, da eine Abgabe zu Unrecht nicht erhoben wurde, insbesondere Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 VStrR zu Recht angewandt.

### **E. 7.1.2**

Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass eine Hinterziehung von Verrechnungssteuern und damit eine strafbare Handlung nicht belegt seien. Zudem sei bis heute kein Verwaltungsstrafverfahren betreffend Verdacht auf Widerhandlungen gegen das VStG, begangen in den Jahren 2011 und 2012, gegen sie eröffnet oder auf sie ausgedehnt worden. Falls die Beschwerdeführerin mit ihrem ersten Einwand rügen will, dass der objektive Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern) nicht erfüllt sei, kann ihr nicht gefolgt werden. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet diesen als gegeben (vgl. E. 7.1.1). Falls sie damit rügen will, dass sie kein Verschulden treffe, weshalb keine strafbare Handlung vorliegen würde, ist sie darauf hinzuweisen, dass der subjektive Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG für die Nachleistungspflicht unerheblich

ist (vgl. E. 2.2.4 und 7.1.1). Schliesslich erweist sich die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die fehlende Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens gegen sie betreffend Verdacht auf Widerhandlungen gegen das VStG der Nachleistungspflicht von Art. 12 Abs. 1 VStrR entgegenstehe, als unzutreffend. Diese Nachleistungspflicht besteht gemäss Gesetzeswortlaut «ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person». Eine Strafverfolgung - und erst recht die Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens - werden daher nicht vorausgesetzt (vgl. E. 2.2.4).

### **E. 7.2.1**

Die Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR verjährt nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind (vgl. E. 2.3.2).

#### **E. 7.2.1.1**

Die Strafverfolgungsverjährung von Straftaten im Sinne von Art. 61 VStG tritt sieben Jahre (vgl. E. 2.3.3.1) ab Zeitpunkt der Tatbegehung ein, wobei der Tag der Tatbegehung nicht mitzuzählen ist (vgl. E. 2.3.3.2). Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2011 und 2012 jeweils keine Jahresrechnung eingereicht, wie aus dem Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2020 hervorgeht. Für die Tatbegehung ist demnach darauf abzustellen, wann die Gesellschaft ihre Deklarationspflicht verletzt hat, mithin bis wann sie ihre Jahresrechnung hätte einreichen müssen (vgl. E. 2.3.3.4). Da die Jahresrechnung 2011 am 4. Juni 2012 und die Jahresrechnung 2012 am 13. Juni 2013 genehmigt wurden, hätten die Frist zur Einreichung der Jahresrechnung 2011 am 4. Juli 2012 und diejenige der Jahresrechnung 2012 am 13. Juli 2013 geendet (vgl. E. 2.3.3.4). Infolgedessen können für die Tatbegehung der 5. Juli 2012 bzw. der 14. Juli 2013 herangezogen werden. Die siebenjährige Frist hätte damit für das Jahr 2011 am 6. Juli 2012 zu laufen begonnen und am 5. Juli 2019 geendet. Für das Jahr 2012 hätte die siebenjährige Frist am 15. Juli 2013 zu laufen begonnen und am 14. Juli 2020 geendet. Der Festsetzungsentscheid wurde am 1. Mai 2019 erlassen und erging demzufolge innerhalb der siebenjährigen Strafverfolgungsverjährungsfrist. Seither ruht die Frist (vgl. E. 2.3.3.5). Damit ist die Strafverfolgungsverjährung für die Jahre 2011 und 2012 nicht eingetreten.

#### **E. 7.2.1.2**

Die Strafvollstreckungsverjährung für Übertretungen beträgt fünf Jahre (vgl. E. 2.3.4.1) und beginnt mit dem Tag, an dem das Urteil rechtlich vollstreckbar wird (vgl. E. 2.3.4.2). Der Gesellschafter wurde mit Strafbescheid vom 24. Mai 2019 wegen eventualvorsätzlicher Hinterziehung von Verrechnungssteuern betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012, u.a. begangen im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin, mit einer Busse bestraft. Ob das Verwaltungsstrafverfahren zwischenzeitlich rechtskräftig erledigt worden ist, ist nicht ersichtlich. Die fünfjährige Vollstreckungsverjährungsfrist war jedenfalls weder im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Einspracheentscheids vom 21. Dezember 2020 noch ist sie im Zeitpunkt des Erlasses des vorliegenden Urteils des Bundesverwaltungsgerichts verstrichen. Es braucht damit auch nicht geprüft zu werden, ob die Strafvollstreckungsverjährung vorliegend überhaupt massgeblich ist bzw. Auswirkungen auf die Verjährung der Nachleistungspflicht hat.

#### **E. 7.2.1.3**

Nach dem Gesagten kann festgehalten werden, dass die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 4 VStrR nicht verjährt ist.

### E. 7.2.2

Gegen den vorstehenden Schluss (vgl. E. 7.2.1.3) bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die siebenjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist des Verwaltungsstrafrechts nicht anwendbar sei. Zudem sei für den Beginn dieser Frist der Zeitpunkt der Versendung der Jahresrechnung an die ESTV massgebend. Ferner liege nur das Protokoll zum Geschäftsjahr 2012 vor, weshalb der Schluss der ESTV, wonach die Generalversammlung des Geschäftsjahrs 2011 am 4. Juni 2012 stattgefunden habe, nicht überzeuge. Schliesslich sei es stossend und diene in keiner Weise der Rechtssicherheit, wenn nach Ablauf der fünfjährigen Verjährungsfrist der Verrechnungssteuerforderung gemäss Verrechnungssteuerrecht gestützt auf ein allgemeines Gesetz eine längere Verjährungsfrist «konstruiert» werde. In diesem Zusammenhang verweist sie auf Art. 105 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20), wonach die Verjährung für die Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStrR bloss fünf Jahre gemäss Art. 42 MWSTG betrage. Dieser für die Mehrwertsteuer geltende Grundsatz müsse vorliegend ebenfalls gelten. Soweit die Beschwerdeführerin für die Nichtanwendung der siebenjährigen Verfolgungsverjährungsfrist das Fehlen einer Hinterziehung von Verrechnungssteuern oder einer strafbaren Tathandlung ins Feld führt, wurde ihr Einwand bereits im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für die Nachleistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR geprüft und als unbegründet befunden (vgl. E. 7.1.2). Dasselbe muss in Bezug auf die Verjährungsfrist gelten (vgl. auch: E. 2.3.3.2). Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss vorbringt, dass sich die Verjährung dieser Nachleistungspflicht nach Art. 17 VStG richten müsse, lässt sie ausser Acht, dass das Verwaltungsstrafrecht mit Art. 12 Abs. 4 eine eigene Verjährungsnorm kennt, welche auch im vorliegenden Fall anzuwenden ist (vgl. E. 2.3.2). Ebenso ist der Einwand, dass für den Beginn der Strafverfolgungsverjährungsfrist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Versendung der Jahresrechnung an die ESTV massgebend sei, zurückzuweisen. Zum einen ist aktenkundig, dass keine Jahresrechnung an die ESTV versandt wurde (vgl. Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2020 E. 3.2 und 4.2). Zum anderen würde dies, falls die Jahresrechnungen jeweils am frühestmöglichen Termin (d.h. am Datum der Genehmigung durch die Generalversammlung) tatsächlich bei der ESTV eingereicht worden wären, nichts am Ergebnis ändern. Diesfalls würde die Tatbegehung auf den 4. Juni 2012 (betreffend Jahresrechnung 2011) bzw. 13. Juni 2013 (betreffend Jahresrechnung 2012) fallen (vgl. E. 2.3.3.3), weshalb die siebenjährige Strafverfolgungsverjährung am 5. Juni 2012 bzw. 14. Juni 2013 begonnen und am 4. Juni 2019 bzw. 13. Juni 2020 geendet hätte. Demnach wäre der Festsetzungsentscheid vom 1. Mai 2019 auch in dieser Konstellation innerhalb der Strafverfolgungsverjährungsfrist ergangen. In Bezug auf das Datum der Generalversammlung des Geschäftsjahrs 2011 ist mit der ESTV einig zu gehen, dass dieses Datum nicht ausschliesslich mittels Protokoll dieser Generalversammlung nachgewiesen werden kann. Aus demjenigen der Generalversammlung des Geschäftsjahrs 2012 ergibt sich eindeutig, dass die Generalversammlung des Geschäftsjahrs 2011 am 4. Juni 2012 stattgefunden hat. Aufgrund der Tatsache, dass der Verwaltungsrat die Genehmigung der Jahresrechnung 2011 beantragt hatte (vgl. Protokoll der Sitzung des Verwaltungsrats vom 4. Juni 2012) und der Gesellschafter zugleich Präsident des Verwaltungsrats und Alleinaktionär war (vgl. Sachverhalt, Bst. A), ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass die Generalversammlung die Jahresrechnung 2011 am 4. Juni 2012 auch tatsächlich genehmigte. Demnach ist dieses Datum für das Bundesverwaltungsgericht in Anwendung der freien Beweiswürdigung genügend erstellt (vgl. E. 1.4.2). Schliesslich

vermag auch der Hinweis auf Art. 105 Abs. 3 MWSTG nichts am Ergebnis zu ändern. Es mag nachvollziehbar sein, dass die Verlängerung der Verjährungsfrist für Verrechnungssteuerforderungen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStrR als problematisch erachtet wird (diesbezüglich kritisch: Stefan Oesterhelt/Markus Weidmann, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, StR 62/2007, S. 622 ff., S. 632 und 635; Hans Peter Hochreutener, Ergänzungsband zu «Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer», 2017, Rz. 147 ff; Oesterhelt, a.a.O., S. 537 f.). Ob dies tatsächlich der Fall ist, kann aber offenbleiben. Jedenfalls entspricht es ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung, dass die Verjährungsfrist gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR - soweit kein gesetzlicher Ausschluss vorhanden ist - ergänzend zu derjenigen im Spezialgesetz Anwendung findet (explizit: Urteil des BGer 2C\_217/2019 vom 27. April 2020 E. 4.3 m.H.; im Ergebnis: BGE 143 IV 228 E. 4.2 m.w.H.; vgl. Oesterhelt/Fracheboud, in: Kommentar VStrR, Art. 12 N. 33 und 36). Das Verrechnungssteuerrecht kennt einen solchen gesetzlichen Ausschluss, wie in Art. 105 Abs. 3 MWSTG für die Mehrwertsteuer vorgesehen, nicht. Hingegen erklärt Art. 67 Abs. 1 VStG ausdrücklich das Verwaltungsstrafrecht für anwendbar (vgl. E. 2.2.3). Vor diesem Hintergrund hat die ESTV die Verjährungsfrist gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR zu Recht angewandt.

## **E. 8**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin dem Gesellschafter bzw. seiner Ehefrau der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen in der Höhe von Fr. 737'856.82 im Jahr 2011 und Fr. 16'625.70 im Jahr 2012 gewährte, die in einer Verrechnungssteuerforderung in Höhe von gerundet Fr. 258'249.- zuzüglich Verzugszins von 5% ab 4. Juli 2012 und einer solchen in Höhe von gerundet Fr. 5'819.- zuzüglich Verzugszins von 5% ab 13. Juli 2013 resultieren. Hingegen stellen die dem Geschäftskonto belasteten Gebühren für die Kontoführung - entgegen dem angefochtenen Einspracheentscheid - keine geldwerten Leistungen dar. Damit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

## **E. 9**

Die Beschwerdeführerin obsiegt lediglich marginal, weshalb sie die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 8'000.- festzulegen (vgl. 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. 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 folgenden Seite.

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