

BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-03-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5444_2017

FR: TAF A-5444/2017 du 22 mars 2018

IT: TAF A-5444/2017 del 22 marzo 2018

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. 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 legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt von E. 1.2 - einzutreten.

E. 1.2.1

Für Feststellungsbegehren gilt auch im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich Art. 25 Abs. 2 VwVG. Danach ist solchen Begehren nur zu entsprechen, wenn der Gesuchsteller ein schutzwürdiges Interesse nachweist. Als solches gilt ein rechtliches oder tatsächliches und aktuelles Interesse an der sofortigen Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses. Ein Feststellungsbegehren ist weiter nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse nicht ebenso gut mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung gewahrt werden kann (Subsidiarität der Feststellungsverfügung). Dieses Erfordernis gilt allerdings nicht absolut. Kann das schutzwürdige Interesse mit einer Feststellungsverfügung besser gewahrt werden als mit einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung, reicht dies aus (vgl. BGE 137 II 199 E. 6.5 und 135 III 378 E. 2.2; Urteil des BVGer A-1878/2015 vom 28. Januar 2015 E. 1.4.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 1.2.2

Die Beschwerdeführerin stellt mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 23. August 2017 sei aufzuheben (Rechtsbegehren Ziff. 1), ein umfassendes Leistungsbegehren. Dem formellen Antrag um Feststellung, die geforderte Verrechnungssteuer sei nicht geschuldet (Rechtsbegehren Ziff. 1 am Ende), kommt diesfalls neben dem Leistungsbegehren (Rechtsbegehren Ziff. 1) keine eigenständige Bedeutung zu, weshalb auf diesen Feststellungsantrag nicht einzutreten ist.

E. 1.3

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

E. 1.4

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 988, 990 und 998; Pierre Tschannen et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. E. 2.9; Art. 62 Abs. 4 VwVG).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind 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

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege. Sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar von Gesetzes wegen. Ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung bleibt damit eine Veranlagung (vgl. Urteil des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteil des BVGer A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.2; Michael BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [hiernach: VStG-Kommentar], Art. 12 N. 1; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 12 N. 1.2). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteile des BVGer A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.1.1 und A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.2 und E. 2.4; PFUND, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N. 2.2). Ist die Zeit der Erfüllung weder durch Vertrag noch durch die Natur des Rechtsverhältnisses bestimmt, so kann die Erfüllung sogleich geleistet und gefordert werden (Art. 75 OR; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.5).

E. 2.3.1

Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung - unter Vorbehalt der Zulässigkeit des Meldeverfahrens - ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen; bei Kapitalerträgen um 35 % (Überwälzungspflicht [E. 2.3.2]; Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung (Art. 12 VStG) fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (Pfund, a.a.O., Art. 16 N. 1.1

mit Hinweis). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH, VStG-Kommentar, Art. 16 N. 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.3; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.6).

E. 2.3.2

Unterlässt der Schuldner der steuerbaren Leistung die gesetzlich vorgeschriebene Überwälzung, so erbringt er eine zusätzliche steuerbare Leistung an den Gläubiger der steuerbaren Leistung. Bei Verletzung der Überwälzungspflicht erfolgt die Aufrechnung der erbrachten Leistung "ins Hundert", bei welcher die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird. Für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer wird sie auf die Bruttoleistung, das heisst "ins Hundert", hochgerechnet. Es wird mithin die Bruttoleistung berechnet, die - vermindert um den Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer - der tatsächlich ausgerichteten Leistung entspricht (vgl. Markus Reich/Maja Bauer-Balmelli, VStG-Kommentar, Art. 14 N. 17 ff.).

E. 2.4

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 Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG (erst seit dem 1. Januar 2011 in Kraft und somit für den vorliegenden Fall nicht relevant) darstellt.

E. 2.4.1

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228; Urteile des BGer 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3 und 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.1; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.4.2

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). "Geldwerte Vorteile" sind als Begriff dabei das Gegenstück zu den "verdeckten Gewinnausschüttungen". Während der erste Begriff den Vorteil aus der Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzten Begriff die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 20 N. 140 mit Hinweisen auf Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 20 N. 120). 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: BGE 143 IV 228 E. 4.1 und 140 II 88 E. 4.1; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2 mit weiteren Hinweisen). (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.

E. 2.4.3

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.3 mit weiteren Hinweisen). Die Beurteilung erfolgt zum Zeitpunkt, in dem die Leistung gewährt wurde. Spätere Entwicklungen können nur insofern berücksichtigt werden, als sie bereits zu diesem Zeitpunkt absehbar waren (Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Commentaire romand], Art. 20 N. 89; Robert Danon, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 240).

E. 2.4.4

Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern 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 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.2 und 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.4 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.5

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.4.1 "Voraussetzung 1"). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem "sachgemässen Geschäftsgebaren" entsprechen. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft ihre Beteiligten im Rahmen eines Rechtsgeschäfts gleich behandelt, wie sie aussenstehende Dritte behandeln würde ("dealing at arm's length"; Urteil des BGer 2C_1082/2013 und 2C_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E. 5.1; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 183 f. mit Hinweisen). Bei Ausgaben, welche eine Gesellschaft (zugunsten eines Beteiligungsinhabers) tätigt, ist zu prüfen, ob diese geschäftsmässig begründet sind. Dies ist der Fall, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsprozess der Gesellschaft stehen. Es wird - mit anderen Worten - objektiv darauf abgestellt, ob eine Ausgabe nach kaufmännischer Anschauung im Interesse des Unternehmensziels getätigt wird und durch die unternehmerische Zweckbestimmung gedeckt ist (Heuberger, a.a.O., S. 184, mit Hinweisen). Demgegenüber sind Aufwendungen, welche (einzig) im Interesse des Beteiligungsinhabers getätigt werden, nicht geschäftsmässig begründet, stellen Privataufwand des Beteiligungsinhabers dar und begünstigen (einzig) diesen. Das

Unternehmen selbst erhält im Hinblick auf das Unternehmensziel keinen Gegenwert, welcher aber vorausgesetzt wird, sonst hätte das Unternehmen die Ausgabe nicht veranlasst (E. 2.7.3; vgl. schon Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, 1998, S. 90 f.; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 20 N. 22; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.1 und A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2.3).

E. 2.6

Nahestehende Personen (vgl. E. 2.4.2 "Voraussetzung 2") sind vorab dem Gesellschafter verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Gesellschafter beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten auch Personen als nahestehend, zu denen der Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen (vgl. E. 2.4.2 "Voraussetzung 3" statt vieler: Urteile des BGer 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3, 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.2, 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.2; BVGE 2011/45 E. 4.2 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen).

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 (André Moser et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.140). Das Prinzip der freien Beweiswürdigung findet grundsätzlich im gesamten öffentlichen Verfahrensrecht Anwendung (BGE 137 II 266 E. 3.2 und 130 II 482 E. 3.2; Urteile des BGer 1C_362/2017 vom 12. Oktober 2017 E. 2.2.2 und 5A.27/2004 vom 27. Januar 2005 E. 5.1).

E. 2.7.2

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind, etwa weil ihnen die Beweiseignung abgeht oder umgekehrt die betreffende Tatsache aus den Akten bereits genügend ersichtlich ist, oder wenn das Gericht seine Überzeugung bereits gebildet hat und annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (sog. antizipierte Beweiswürdigung, statt vieler: BGE 141 I 60 E. 3.3 und 131 I 153 E. 3; Urteil des BVGer A-2244/2017 vom 27. Februar 2018 E. 1.6.2, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.7.3

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (statt vieler: BGE 140 II 248 E. 3.5 und 121 II 257 E. 4.c/aa; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.2). Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt der Steuerbehörde (Urteil des BGer 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 mit Hinweisen, 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; Duss et al., VStG-Kommentar, Art. 4 N. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle Voraussetzungen 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 Voraussetzungen der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit (E. 2.7.5) aufzuzeigen vermag, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (z.B. der "geschäftsmässigen Begründetheit" einer Leistung) zu entkräften (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4 mit weiterem Hinweis). Die in den Urteilen erwähnte "geschäftsmässige Begründetheit" stammt aus dem Recht der direkten Steuern und ist kein - auch kein negatives - Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Immerhin wird aber bei Vorliegen einer (nach direktsteuerlicher Umschreibung) geschäftsmässig begründeten Aufwendung auch bei der Verrechnungssteuer regelmässig keine geldwerte Leistung gegeben sein. Sollte also die ESTV von einer geldwerten Leistung ausgehen dürfen und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu führen haben, wäre dieser unter anderem mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässigen Begründetheit denkbar (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2, Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.3). Der Gegenbeweis ist erbracht, wenn der Hauptbeweis erschüttert ist. Nicht notwendig ist, dass das Gericht von der Richtigkeit der Gegendarstellung überzeugt ist (BGE 130 III 323 E. 3.4 und 120 II 393 E. 4.b).

E. 2.7.4

In zahlreichen Urteilen des Bundesgerichts und Bundesverwaltungsgerichts ist davon die Rede, dass es dem Steuerpflichtigen wegen seiner Pflichten aus Art. 39 VStG (dazu E. 2.9) zu beweisen obliege, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet sei. Es wird ausgeführt, dass die Steuerbehörde sichergehen können müsse, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend gewesen seien. Wer Zahlungen leiste, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, habe die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, das heisst seine Zahlungen würden als geldwerte Leistungen betrachtet (BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteile des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 4.3 und 2C_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.3, A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 3.3.5; siehe auch: Markus Küpfer, VStG-Kommentar, Art. 39 N. 7). Diese Aussage, dass dem Steuerpflichtigen "zu beweisen obliege", dass eine Leistung geschäftsmässig begründet sei, greift jedoch zu kurz. Wie in E. 2.7.3 aufgezeigt, hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass die Tatbestandselemente einer geldwerten Leistung vorliegen; der Steuerpflichtige kann aber, wenn die Steuerbehörde diesen Nachweis zu erbringen scheint, den Gegenbeweis liefern, dass die Aufwendungen geschäftlich begründet sind (zum Ganzen: BVGE 2011/45 E. 4.3.2.1 f.; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4 und A-5210/2014 vom 30. März 2015 E. 2.4).

E. 2.7.5

Für den Nachweis, dass die Leistung den Gesellschaftern oder nahestehenden Dritten zugekommen ist, genügt der Indizienbeweis. So kann eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch beziehungsweise zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die

Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 131 II 593 E. 5.2, 119 Ib 431 E. 3b und 115 Ib 274 E. 9b; Urteile des BGer 2C_177/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3 und 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; BVGE 2011/45 E. 4.3.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.5; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 14 N. 23; Danon, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 203).

E. 2.8

Von der Beweislast abzugrenzen ist die freilich Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Beweisführung durch die Steuerbehörde mitzuwirken (E. 2.9). Diese Mitwirkungspflicht ändert grundsätzlich zwar nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

E. 2.9.1

Die steuerpflichtige Gesellschaft ist nach Art. 39 VStG verpflichtet, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.5.1 mit weiterem Hinweis).

E. 2.9.2

Seine Mitwirkungspflichten verletzt, wer rechtmässig zur Mitwirkung aufgefordert wurde und sich dieser Aufforderung pflichtwidrig und in schuldhafter Weise widersetzt. Zudem muss die geforderte Mitwirkungshandlung einerseits möglich und andererseits verhältnismässig sein, das heisst zum Beweis der in Frage stehenden Tatsache geeignet und notwendig sowie dem Steuerpflichtigen zumutbar (Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.5.2 mit weiterem Hinweis).

E. 2.9.3

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung darf dem Steuerpflichtigen aus der Erteilung ungenügender oder widersprüchlicher Auskünfte kein Vorteil erwachsen. Bleibt eine geldwerte Leistung mangels gehöriger Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen beweislos beziehungsweise wird der durch die Steuerbehörde zu leistende Beweis vereitelt, hat letztere folglich eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Ansonsten würde eine steuerpflichtige Gesellschaft, die - obwohl sie könnte (oder können sollte) - keine Angaben macht, gegenüber dem pflichtbewussten Steuerpflichtigen privilegiert und säumiges, unkooperatives Verhalten belohnt (vgl. Urteil des BGer 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2 und Urteil des BGer vom 26. Februar 1975, veröffentlicht in: ASA 44 S. 299; Urteil des BVGer A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.5; Küpfer, VStG-Kommentar, Art. 39 N. 8; zum Vergleich im Recht der Mehrwertsteuern, statt vieler: Urteil des BVGer A-7088/2016 vom 11. Dezember 2017 E. 2.5.1, wonach die ESTV nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet ist, eine Ermessenstaxation nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, wenn die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation [ungenügende Aufzeichnung oder wenn die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen] erfüllt sind). Entsprechend findet die Pflicht der ESTV zur Untersuchung des steuerlich massgebenden Sachverhalts (E. 1.4) eine Grenze an der Zumutbarkeit, und der Nachweis der die Steuerschuld mindernden oder aufhebenden

Tatsachen obliegt dem Steuerpflichtigen, wenn die behördliche Darstellung auf Grund der Anhaltspunkte oder der allgemeinen Lebenserfahrung wahrscheinlich ist (Urteil des BGer vom 15. Dezember 1994, veröffentlicht in: ASA 64 S. 499). Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann entsprechend auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (E. 2.7.5; BGE 115 Ib 274 E. 9b). Will oder kann eine steuerpflichtige Gesellschaft bei überprüf- oder belegbaren Angaben trotz Aufforderung der ESTV nicht dartun, an wen oder wofür sie eine von ihr als Aufwand behandelte Leistung erbracht hat, so ist diese als Teil ihres steuerbaren Ertrages zu betrachten, der (direkt oder indirekt) an ihre Gesellschafter oder an diesen nahestehende Personen weiter geleitet wurde und damit der Verrechnungssteuer unterliegt (Urteil des BGer vom 6. Juni 1991, veröffentlicht in: ASA 60 S. 564 f.; Urteil des BVGer A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.5.3). Die ESTV darf alsdann auch annehmen, dass es sich beim Empfänger übersetzter Zahlungen um den Gesellschafter oder um eine nahestehende Person handelt, wenn die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäfts keine andere Erklärung zulässt (BGE 119 Ib 431 E. 3b, veröffentlicht in: ASA 63 S. 254; zum Ganzen: Küpfer, VStG-Kommentar, Art. 39 N. 8).

E. 2.10

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, 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 (statt vieler: BGE 141 II 83 E. 3.1; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 326 mit Hinweisen). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (vgl. Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 58 N. 16 ff.). 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, N. 168 ff.; Reich, a.a.O., § 15 N. 65). Auch wenn das Massgeblichkeitsprinzip aus dem Gewinnsteuerrecht stammt, ist auch bei der Verrechnungssteuer 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: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6072/2013 vom 4. Juni 2015 E. 3.3 und A-4936/2013 vom 4. September 2014 E. 2.8; vgl. Florian Regli, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, Rz. 500).

E. 3

Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob durch die buchhalterische Verrechnung des Gewinnvortrages und des laufenden Gewinnes 2010 mit dem Konto "Privatkonto" durch die Beschwerdeführerin eine - verrechnungssteuerpflichtige - geldwerte Leistung erfolgte und die einschlägigen Voraussetzungen mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit (E. 2.4.2). Anschliessend ist auf die Entgegnungen der Beschwerdeführerin einzugehen.

E. 3.1

Den vorliegenden Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin ist zu entnehmen, dass sie diverse private Aufwendungen für B._____ (nachfolgend: Gesellschafter) übernahm, unter anderem Versicherungszahlungen wie beispielsweise "Lebensversicherung Privat", verschiedene Daueraufträge, Zahlungen an Mobifonds und Steuerrechnungen sowie als "Privatbezüge" oder "Privatanteil Telefon/Auto" beschriebene Transaktionen (vgl. Vernehmlassungsbeilage 10, Kontenblätter 2009 S. 14 f. und 2010 S. 34-36). Sie verbuchte dies in den Jahren 2009 auf dem Konto 2810 "KK B._____", 2010 auf dem Konto 2850 "Privatkonto" und 2011 sowie 2012 auf dem Konto 2850 "Privat B._____". Die Beschwerdeführerin verbuchte in ihrer Bilanz per Ende 2010 unter anderem bei den Passiven einen Gewinnvortrag und Jahresgewinn von insgesamt Fr. 142'473.01, wohingegen in ihrer Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2011 kein Gewinnvortrag mehr verbucht war. In ihrer Bilanz per Ende 2010 verbuchte die Beschwerdeführerin beim Eigenkapital, also ebenfalls bei den Passiven, das Konto 2850 "Privatkonto" mit dem Saldowert Fr. 149'611.44, wohingegen dieses in der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2011, dort Konto 2850 "Privat B._____" genannt, einen Betrag von Fr. -7'138.43 auswies. Beim Jahreswechsel wurde dieses "Privatkonto" mit dem Gewinnvortrag und Jahresgewinn 2010 in Höhe von Fr. 142'473.01 verrechnet.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt sinngemäss Folgendes vor: Den Gewinnvortrag und (laufenden) Jahresgewinn habe sie in ihrer Bilanz per Ende 2010 in die Eröffnungsbilanz 2011 vorgetragen. Das Übernehmen der privaten Aufwendungen des Gesellschafter sei eine Lohnanpassung und damit Lohnbestandteil gewesen, welche infolge erhöhten Arbeitsaufwandes geschuldet gewesen sei. Der Gesellschafter sei als ihr Geschäftsführer (und Gesellschafter) verpflichtet gewesen, den Gesellschaftszweck zu verwirklichen beziehungsweise alle notwendigen Massnahmen zu ergreifen, um die festgelegten Unternehmensziele zu erreichen, auch wenn dadurch mehr Arbeitsaufwand vonnöten gewesen sei. Als Geschäftsführer und Gesellschafter habe er zudem Arbeitsverträge anpassen und damit sich selbst je nach "Geschäftsaufwand" mehr oder weniger Lohn ausbezahlen können. Versehentlich habe der damalige Buchhalter der Beschwerdeführerin - wie auch schon in der Einsprache vorgebracht - in ihrer Bilanz per Ende 2010 auf dem Konto 2850 "Privatkonto" Fr. 149'611.44 als Privatbezug verbucht. Richtigerweise hätte dies im Umfang von Fr. 142'473.01 (Höhe des Gewinnvortrages und Jahresgewinnes der Beschwerdeführerin per Ende 2010) als Lohnaufwand zu gelten. Deshalb sei der Forderung der Beschwerdeführerin gegenüber dem Gesellschafter von Fr. 149'611.44 eine verrechenbare Gegenforderung in Form von geleisteter Arbeit und entsprechender Lohnansprüche von Fr. 142'473.01 gegenüber gestanden. Die Vorinstanz habe den Sachverhalt dahingehend falsch festgestellt, als wegen dieser erfolgten Verrechnung (Übernahme der privaten Aufwendungen verrechnet mit geleisteter Arbeit respektive Lohnansprüchen) der Gesellschafter der Beschwerdeführerin nur Fr. 7'138.43, nicht aber Fr. 149'611.44 geschuldet habe. Entsprechend sei dies in der Eröffnungsbilanz 2011 richtig

verbucht worden, wohingegen in der Bilanz per Ende 2010 ihr damaliger Buchhalter dies falsch verbucht habe. Es bestehe auch kein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, da die Gesellschaft nicht auf eine Forderung verzichtet, sondern Arbeitsleistungen beglichen habe. Einem unabhängigen Dritten wären solche Lohnzahlungen ebenfalls erbracht worden. Damit sei keine geldwerte Leistung erfolgt.

E. 3.2.2

Die Vorinstanz entgegnet in ihrer Vernehmlassung vom 27. Oktober 2017, dass sich die Beschwerde vom 25. September 2017 lediglich auf die Wiederholung der Ausführungen in der von ihr bereits beurteilten Einsprache vom 2. Dezember 2016 beschränke, verweist vollumfänglich auf ihren Einspracheentscheid vom 23. August 2017 und bringt zusätzliche Ausführungen vor. Insgesamt wurde sinngemäss insbesondere Folgendes ausgeführt: Die Beschwerdeführerin habe ihren Gewinnvortrag und Jahresgewinn per Ende 2010 nicht in die Eröffnungsbilanz 2011 vorgetragen, sondern die Verrechnung bereits vor Erstellung der Eröffnungsbilanz 2011 und damit vor dem 1. Januar 2011 vorgenommen. Die von der Beschwerdeführerin für den Gesellschafter übernommenen privaten Aufwendungen von Fr. 149'611.44 stellten Privatbezüge dar und seien damit Schulden des Gesellschafters gegenüber der Beschwerdeführerin. Insbesondere im Lichte des Massgeblichkeitsprinzips habe kein Raum für eine Umqualifizierung dieser Privatbezüge beziehungsweise Dividenden in Lohnansprüche bestanden. Folglich habe die Beschwerdeführerin in ihrer Eröffnungsbilanz 2011 ihren Gewinnvortrag und Jahresgewinn per Ende 2010 mit dem Konto 2850 "Privatkonto" verrechnet. Dies habe zur Folge gehabt, dass sich der Umfang der Schulden des Gesellschafters der Beschwerdeführerin gegenüber von Fr. 149'611.44 per Ende 2010 auf Fr. 7'138.43 per Anfang 2011, also um Fr. 142'473.01 reduziert habe. Die an den Gesellschafter gewährte Leistung im Sinne der ersten Voraussetzung einer geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin sei also ein Forderungsverzicht von Fr. 142'473.01 gewesen. Diesem Forderungsverzicht respektive, buchhalterisch gesprochen, dieser Umbuchung des Gewinnvortrages und Jahresgewinns 2010, so dass sich der Umfang der Schulden des Gesellschafters der Beschwerdeführerin gegenüber reduziert habe, sei keine Gegenforderung im Sinne eines Anspruchs auf eine Dividende oder einer Lohnleistung gegenübergestanden. Die von der Beschwerdeführerin dargelegte Verrechnung sei damit nicht möglich gewesen. Weder aus den eingereichten Lohnausweisen noch aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin gehe Gegenteiliges hervor. Auch die weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer an den Gesellschafter gewährten geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin seien erfüllt.

E. 3.3

Die in E. 3.2.2 dargelegten vorinstanzlichen Ausführungen sind im Ergebnis als stichhaltig zu beurteilen. Dem ist Folgendes hinzuzufügen: Aus den Akten ergibt sich, dass zwischen dem Gesellschafter und der Beschwerdeführerin ein Arbeitsvertrag (Art. 319 ff. OR) und damit ein synallagmatisches Vertragsverhältnis bestand (vgl. Vernehmlassungsbeilage 10, Lohnausweise der Beschwerdeführerin 2009 bis und mit 2012). Bei synallagmatischen Verträgen sind die gegenseitigen Leistungspflichten der Vertragsparteien miteinander verknüpft (Ingeborg Schwenzer, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 7. Aufl. 2016, Rz. 3.21). In diesem Sinn bringt die Beschwerdeführerin - wie erwähnt - vor, ihre Übernahme der privaten Aufwendungen des Gesellschafters sei ihre Leistungspflicht gewesen, welche mit der gegenseitigen Leistungspflicht des Gesellschafters in Form von Arbeitsleistungen und Lohnforderungen von Fr. 142'473.01 verknüpft gewesen sei. Eine

solche Verknüpfung ist den Akten jedoch nicht zu entnehmen, weder den eingereichten Lohnausweisen noch den Buchhaltungen der Beschwerdeführerin. Damit ist an den Handelsbilanzen der Beschwerdeführerin festzuhalten (E. 2.10). Auch sonst sind keine ausstehenden Forderungen des Gesellschafters gegen die Beschwerdeführerin aktenkundig, womit jener keine Verrechnungseinrede erheben konnte (Art. 120 OR). Diese Ausgaben in Form der Übernahme von privaten Aufwendungen des Gesellschafters sind nicht geschäftsmässig begründet, da die Gesellschaft bis zum Forderungsverzicht keine angemessene, dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung erhalten hat. Diese Leistung wurde dem damaligen Gesellschafter und Geschäftsführer mit dem Forderungsverzicht zugewendet, der einem unabhängigen Dritten nicht erbracht worden wäre. Die Leistung erscheint insofern als ungewöhnlich. Bereits aufgrund der Höhe des Betrages war der ungewöhnliche Charakter der Leistung für den handelnden Gesellschafter erkennbar. Damit handelt es sich um eine geldwerte Leistung. Die Parteiauskunft (vgl. Art. 12 Bst. b VwVG) der Beschwerdeführerin, dass die "verbuchten Privatbezüge" als Lohnbestandteil zu gelten hätten, würde den von der Vorinstanz erbrachten Hauptbeweis betreffend das Vorliegen der Voraussetzungen einer geldwerten Leistung nicht zu erschüttern vermögen, weshalb auf die angebotene Parteibefragung schon aus diesem Grund verzichtet werden kann. Die Beschwerdeführerin hat den Gegenbeweis nicht erbracht (E. 2.7.3 f.).

E. 3.4

Korrekterweise erfolgte für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer eine Aufrechnung ins Hundert, da die Beschwerdeführerin ihrer Überwälzungspflicht nicht nachkam (E. 2.3.2). Dabei wurde der Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin von Fr. 142'473.01 als Nettoleistung betrachtet. Dies führte dazu, dass der Forderungsverzicht von Fr. 142'473.01 netto 65 % der angenommenen Bruttoleistung entsprach, weshalb diese bei 100 % auf Fr. 219'189.25 festgesetzt wurde. Die darauf geschuldete Verrechnungssteuer von 35 % wurde mit Fr. 76'716.15 korrekt berechnet.

E. 3.5

Ebenfalls zutreffend ist die Ausführung der Vorinstanz, dass die Verrechnungssteuerforderung bereits am 31. Dezember 2010 entstanden ist, die Verrechnungssteuer damit am 30. Januar 2011 fällig wurde und ab diesem Zeitpunkt Verzugszins im Umfang von 5 % bis zur Entrichtung der geschuldeten Verrechnungssteuer geschuldet ist. Dass der (Erst-)Entscheid der Vorinstanz vom 1. November 2016 zu tief ausgefallen war, hat die Vorinstanz gestützt auf die Eröffnungsbilanz 2011 beurteilt. Diese reichte die Beschwerdeführerin bei der Vorinstanz erst am 18. Mai 2017 und damit nach dem (Erst-)Entscheid vom 1. November 2016 ein. Aufgrund der Officialmaxime beziehungsweise der antragsungebundenen Rechtsanwendung war die Vorinstanz gehalten, einen für die Beschwerdeführerin ungünstigeren Entscheid zu fällen, das heisst im Rahmen einer sogenannten reformatio in peius die richtige Lösung durchzusetzen (vgl. Art. 62 Abs. 2 VwVG). Im Einklang mit Art. 62 Abs. 3 VwVG hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin auch vorgängig die Gelegenheit gegeben, zu diesen für sie ungünstigeren Rechtsfolgen Stellung zu nehmen, worauf Letztere jedoch verzichtet hat (vgl. Sachverhalt, Bst. F.a; Hans Peter Hochreutener, VStG-Kommentar, Art. 42 N. 19 mit weiterem Hinweis).

E. 3.6

Mit dem vorliegenden Urteil, welches das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht abschliesst, erübrigen sich Ausführungen zum Beschwerdeantrag betreffend die aufschiebende Wirkung.

E. 3.7

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

E. 4

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- 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 Parteienschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). (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.