

# **BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-07-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5536\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5536_2019)

FR: TAF A-5536/2019 du 5 juillet 2021

IT: TAF A-5536/2019 del 5 luglio 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).

### **E. 1.4**

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 988, 990 und 998; Pierre Tschannen/ Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N 23 und 26; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.54). Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl.

BVGE 2007/41 E. 2 m.Hw.; Urteil des BVGer A-4326/2019 vom 22. Juni 2021 E. 1.8)

### **E. 2.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999, [SR 101, nachfolgend: BV] und Art. 1 Abs. 1 VStG).

### **E. 2.2**

Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind unter anderem die Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Die Steuer beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

### **E. 2.3**

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II 525 E. 3.3.1; ebenso statt vieler: 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, 131 III 546 E. 2.1; Markus Reich/Maja Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 14 N 9). Wenn die Überwälzung der Steuer wegen der Natur der steuerbaren Leistung (Sachleistungen, z.B. Gratisaktien) nicht durch Kürzung möglich ist oder wenn eine Überwälzung tatsächlich nicht erfolgt, so entsteht aus Art. 14 Abs. 1 VStG von Gesetzes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen eine öffentlich-rechtliche Regressforderung gegenüber dem Empfänger der steuerbaren Leistung (BGE 131 III 546 E. 2.1 m.w.Hw.). Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (vgl. Bauer-Balmelli, Sicherungszweck, S. 46 ff.). Aus dem Zusammenspiel ergeben sich die gewollten Sicherungs- und Besteuerungswirkungen. Die Zweiteilung zeigt sich deutlich in der Systematik des VStG, dessen erster Abschnitt (Art. 4 ff. VStG) die Erhebung regelt und der zweite (Art. 21 ff. VStG) sich mit der Steuerrückerstattung befasst (Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 3.4, A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 3.4).

### **E. 2.4.1**

Zum steuerbaren Ertrag von Stammanteilen gehört jede geldwerte Leistung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) unter anderem an den Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital erweist (vgl. Art. 20 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch eine 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 vom 20. April 2020 E. 2.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

#### **E. 2.4.2**

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1). Die Leistungen können unter anderem als übersetzter Aufwand oder Verkürzung des Ertrages erfolgen (vgl. Marco Duss/Andreas Helbling/Fabian Duss, Kommentar VStG, Art. 4 N 6 und 132 f.). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, 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 zahlreicher: 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.

#### **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-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4 m.Hw.).

#### **E. 2.5**

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sog. Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen 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). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt

(vgl. Urteil des BVGer A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 5.2.1 m.w.Hw. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_454/2018 vom 25. März 2019]).

### **E. 2.6**

Gestützt auf die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 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, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3). Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt demnach der Steuerbehörde (Urteile des 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.Hw., 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/Helbling/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 N 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. 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 drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.4.2), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (weiter ausführend: vgl. Urteil des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.3 f.).

### **E. 2.7.1**

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (vgl. Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2, A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.2, A-5056/2012 vom 16. Juli 2013 E. 2.2 und E. 2.4).

### **E. 2.7.2**

Bei geldwerten Leistungen fehlt es regelmässig an einem rechtlich relevanten Verpflichtungsgeschäft. Vielmehr erfolgt lediglich in tatsächlicher Hinsicht eine Leistung (Verfügungsgeschäft). Darunter fallen auch faktische Forderungs- oder Zinsverzichte (Pfund, a.a.O., Art. 12 Abs. 1 N 2.3 f. m.w.Hw.). Eine solche steuerbare Leistung wird daher mit ihrer Ausrichtung fällig, womit auch die Verrechnungssteuerforderung entsteht (vgl. Michael Beusch, Kommentar VStG, Art. 12 N 41 m.w.Hw.).

### **E. 2.7.3**

Spätestens mit Genehmigung der Jahresrechnung, in der bei ordnungsgemässer Buchführung die Zahlungen hätten verbucht werden müssen, sind diejenigen steuerbaren Leistungen als vollzogen - und die entsprechende Steuerforderung als entstanden - anzusehen, welche die Gesellschaft in der Weise vollbrachte, indem sie ihr zustehende Zahlungen direkt dem Anteilseigner zufließen liess (Pfund, a.a.O., Art. 12 N 2.5 m.w.Hw.).

### **E. 2.8**

Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG).

### **E. 2.9.1**

Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu: Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (Beusch, Kommentar VStG, Art. 16 N 22).

### **E. 2.9.2**

Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt und beträgt seit 1. Januar 1997 5% (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [SR 642.212]).

### **E. 3.1**

Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 133 II 366 E. 3.3, 73 I 129 E. 1; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1 m.Hw.; vgl. auch: Beusch, Untergang, S. 278).

### **E. 3.2**

Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts (vgl. Urteile des BVGer A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 3.2, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 4.2; Beusch, Untergang, S. 282 f.). Aus diesem Grund richtet sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (vgl. BGE 126 II 1 ff. E. 2a; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.1; a.M. Stefan Oesterhelt, Verjährung im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79, S. 817 ff., S. 852 f.).

### **E. 3.3.1**

Die Verrechnungssteuerforderung verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

### **E. 3.3.2**

Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, indem die Steuerforderung entstanden ist (Beusch, Kommentar VStG, Art. 17 N 8).

### **E. 3.3.3**

Die Verjährung der Steuerforderung beginnt nicht oder steht still, solange die Steuerforderung sichergestellt ist oder keiner der Zahlungspflichtigen Wohnsitz im Inland hat (Art. 17 Abs. 2 VStG).

### **E. 3.3.4**

Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG wird die Verjährung unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem

Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem. Die Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern ist eine qualifizierte Form der Geltendmachung des Verrechnungssteueranspruchs (Beusch, Kommentar VStG, Art. 17 N 21).

#### **E. 3.3.5**

Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG gegenüber allen Zahlungspflichtigen.

#### **E. 3.3.6**

Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede Mitteilung der ESTV an den Steuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen (siehe zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_450/2018 vom 1. Mai 2020]; Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.5.1 m.Hw.).

#### **E. 3.3.7**

Zahlungspflichtige im Sinne von Art. 17 VStG sind die Steuerpflichtige (Art. 10 VStG), die Mithaftenden (vgl. Art. 15 VStG) sowie deren Steuernachfolger (zur Verjährung der Regressforderung gegenüber dem Regressschuldner vgl.: Reich/Bauer-Balmelli, Kommentar VStG, Art. 14 N 38a).

#### **E. 4.1**

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. Leistungs- oder rückerstattungspflichtig 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 Rückerstattungspflicht; 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 (vgl. grundlegend: Urteil des BGer vom 4. August 1999, in: ASA 68 S. 438 ff., E. 2b m.Hw.; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.7; Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2).

#### **E. 4.2**

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 des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.2 m.Hw.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die (Nach-)Leistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind».

#### **E. 4.3.1**

Rechtsprechungsgemäss beträgt die Frist zur Verfolgung von Straftaten im Sinne von Art. 61 VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern), Art. 181 DBG (Hinterziehung von direkten Bundessteuern durch juristische Personen), Art. 175 DBG (Hinterziehung von

direkten Bundessteuern durch natürliche Personen), Art. 56 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14; Hinterziehung von direkten Steuern in den Kantonen) sieben Jahre (diese Straftatbestände gelten als Übertretungen: Art. 333 Abs. 3 StGB in der seit 1. Januar 2007 geltenden Fassung i.V.m. Art. 97 Abs. 1 Bst. c aStGB in der bis 31. Dezember 2013 gültig gewesenen Fassung [AS 45 757], vgl. hierzu: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3 ff.).

#### **E. 4.3.2.1**

Für den Beginn der Verjährung wird hierbei auf die Tatbegehung abgestellt (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.5 ff., 8.5.1 und 8.2.2.4).

#### **E. 4.3.2.2**

Besteht die Straftat im Vorenthalten von Verrechnungssteuern im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Bst. a VStG, so fällt darunter jedes Tun oder Unterlassen, mit welchem den im VStG normierten Pflichten zur rechtzeitigen und korrekten Abrechnung der Verrechnungssteuer zuwidergehandelt wird (Michael Beusch/Jasmin Malla, Kommentar VStG, Art. 61 N 11).

#### **E. 4.3.2.3**

Fehlt es an einer direkten Leistungserbringung durch die Steuerpflichtige, das heisst, hat sie die steuerbare Leistung lediglich indirekt erbracht, indem sie ihr zustehende Erträge «schwarz» vereinnahmt hat, so kann die Tat dadurch begangen werden, dass die Steuerpflichtige eine solche Jahresrechnung einreicht. Hat die Steuerpflichtige eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht, ist für die Tatbegehung auf den Poststempel abzustellen (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.4.2 und 8.1.5).

#### **E. 4.3.2.4**

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 verletzt wurde.

4.3.2.4.1 Jede inländische Aktiengesellschaft oder GmbH hatte gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV in der bis 31. Dezember 2008 gültig gewesenen Fassung (AS 1966 1585) 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 waren (vgl. Übergangsbestimmung zur Änderung der VStV vom 15. Oktober 2008 [AS 2008 5073]). Seit dem 1. Januar 2009 gilt diese Pflicht zur unaufgeforderten Einreichung nur noch unter bestimmten Voraussetzungen, unter anderem dann, wenn im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung erbracht worden ist (vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. c VStV; vgl. Übergangsbestimmung zur Änderung der VStV vom 15. Oktober 2008 [AS 2008 5073]).

4.3.2.4.2 Art. 21 Abs. 2 VStV sieht vor, dass «[d]ie Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht aufgrund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art)», aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der ESTV zu entrichten ist.

4.3.2.4.3 Ist für den Ertrag kein Fälligkeitstermin bestimmt worden, so beginnt die 30-tägige Frist zur Entrichtung der

Steuer am Tage zu laufen, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird (Art. 21 Abs. 3 VStV).

### **E. 4.3.3**

Gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB (in der seit 1. Januar 2007 geltenden Fassung, [AS 2006 3459, BBl 1999 1979]) 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, 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 (siehe zum Ganzen: 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 des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.7 m.w.Hw.). Indessen kann die Verfolgungsverjährung nicht (mehr) unterbrochen werden (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.7 m.w.Hw.).

### **E. 4.4.1**

Die Vollstreckungsverjährung für Übertretungen - wozu auch die vorgenannten Strafbestimmungen zählen (E. 4.3.1) - beträgt fünf Jahre (Art. 11 Abs. 4 VStrR; Stefan Oesterhelt/Laetitia Frachboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 11 N 38; Beusch/Malla, Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61 - 67 N 57).

### **E. 4.4.2**

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 StGB i.V.m. Art. 104 i.V.m. Art. 99 Abs. 2 StGB e contrario; Beusch/Malla, Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61 - 67 N 58).

### **E. 5.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2012 geldwerte Leistungen an ihre beiden Gesellschafter erbracht hat, indem sie diverse ihr zustehende Provisionserträge über «schwarze» Konti vereinnahmte. Die Beschwerdeführerin deklarierte die hieraus geschuldeten Verrechnungssteuern weder zeitgerecht noch entrichtete sie hierfür zeitgerecht den geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag. Offenkundig ist hiermit der objektive Tatbestand von Art. 61

Abs. 1 Bst. a VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern) erfüllt und hat die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuern zu entrichten.

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerin wehrt sich jedoch gegen die nachträgliche Erhebung der Verrechnungssteuer, da sowohl sie selbst als auch ihre beiden Gesellschafter wegen dieser un versteuerten Provisionserträge bzw. geldwerten Leistungen von der kantonalen Steuerbehörde gebüsst worden seien. Ferner sei auch ein Bussenverfahren betreffend die Hinterziehung von Verrechnungssteuern gegen die beiden Gesellschafter hängig. Sinn gemäss führt die Beschwerdeführerin aus, die Erhebung der Verrechnungssteuer komme unter den gegebenen Umständen einer weiteren Bestrafung gleich, weil die Rückerstattung zum vornherein verwehrt sei. Damit werde der Grundsatz «ne bis in idem» verletzt.

### **E. 5.3**

Die Vorinstanz hält dagegen, dass zwischen der steuerlichen Erfassung der geldwerten Leistung auf Stufe der Beschwerdeführerin und auf Stufe ihrer Gesellschafter zu unterscheiden sei. Sinn gemäss führt die Vorinstanz weiter aus, dass auch zwischen den Erträgen, die der Gesellschaft zustehen würden, und deren Verwendung bzw. Ausschüttung an die Gesellschafter zu unterscheiden sei. Des Weiteren sei lediglich die Erhebung der Verrechnungssteuer Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids vom 19. September 2019, nicht deren Rückerstattung an die Gesellschafter. Schliesslich entspreche es dem Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, dass Letztere zur definitiven Belastung werde, wenn insbesondere die Deklarationspflichten bei der Einkommenssteuer verletzt würden.

### **E. 5.4**

Nach dem Grundsatz «ne bis in idem» - gewährleistet durch Art. 4 Abs. 1 des Protokolls Nr. 7 vom 22. November 1984 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101.07; im Folgenden: Protokoll Nr. 7 zur EMRK), Art. 14 Abs. 7 des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 (SR 0.103.2; UNO-Pakt II), der in der Bundesverfassung implizit enthalten ist (vgl. BGE 137 I 363 E. 2.1) - ist vorgesehen, dass niemand wegen einer Straftat vor den Gerichten desselben Staates verfolgt oder bestraft werden darf, wegen der er bereits nach dem Gesetz und dem Strafverfahren dieses Staates rechtskräftig freigesprochen oder verurteilt worden ist. Art. 11 Abs. 1 StGB bekräftigt diesen Grundsatz, indem er festlegt, dass niemand, der in der Schweiz durch ein rechtskräftiges Urteil verurteilt oder freigesprochen worden ist, wegen derselben Straftat erneut verfolgt werden darf. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) kann die rechtliche Charakterisierung des Verfahrens im innerstaatlichen Recht nicht das einzige massgebliche Kriterium für die Anwendbarkeit des Grundsatzes «ne bis in idem» nach Art. 4 Abs. 1 des Protokolls Nr. 7 zur EMRK sein. Der im Text dieser Bestimmung verwendete Begriff «Strafverfahren» muss im Lichte der allgemeinen Grundsätze ausgelegt werden, die für die Begriffe «strafrechtliche Anklage» und «Strafe» in Art. 6 bzw. Art. 7 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) gelten (siehe EGMR-Urteile: Kadusic gegen die Schweiz vom 9. Januar 2018 [Fall Nr. 43977/13] § 82; Zolotoukhine gegen Russland vom 10. Februar 2009, EGMR Reports 2009-I S. 333 § 52; zum Ganzen: BGE 145 IV 383 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_78/2019

vom 20. September 2019 E. 7.1).

#### **E. 5.5.1**

Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass die steuerliche (Nach-)Erhebung der Provisionseinkünfte einerseits als Bestandteil des Gewinnes der Gesellschaft und andererseits als Erträge der Gesellschafter zu keiner unzulässigen steuerlichen Doppelbelastung führt, zumal die Provisionserträge bei verschiedenen Steuersubjekten (Gesellschaft vs. Gesellschafter) erfasst werden (vgl. auch Art. 127 Abs. 3 BV).

#### **E. 5.5.2**

Die Beschwerdeführerin wurde mit Einspracheverfügung vom 31. Januar 2019 wegen Steuerhinterziehung, begangen in der Steuerperiode 2011, mit Fr. 32'780 (Staats- und Gemeindesteuer) und mit Fr. 10'270.- (Direkte Bundessteuer) gebüsst. Diese Bestrafung steht im Zusammenhang mit den direkten Steuern, insbesondere mit der Versteuerung des von der Gesellschaft erwirtschafteten aber nicht versteuerten Gewinnanteils durch diese selbst, und nicht mit der Verwendung des Gewinnanteils. Neben der Beschwerdeführerin wurden auch ihre beiden Gesellschafter mit Strafbescheid vom 28. Mai 2019 wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern gebüsst. Auf eine allfällige monierte doppelte Bestrafung der beiden Gesellschafter ist in casu mangels Streitgegenstand nicht weiter einzugehen, geht es doch vorliegend einzig um die Verrechnungssteuerpflicht der Beschwerdeführerin. Die hier strittige Verrechnungssteuerforderung betrifft sodann einzig das Erhebungsverfahren (E. 2.3), welches weder ein Rückerstattungsverfahren ist, noch für sich alleine ein Verwaltungsstrafverfahren darstellt.

#### **E. 5.5.3**

Das Bundesgericht hat mit Bezug auf die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer ausgeführt, dass sie sich auf die Einkommenssteuer der Anteilsinhaber beziehe. Mit Bezug auf die Gesellschaft selber komme der Verrechnungssteuer weder eine Fiskal- noch eine Sicherungsfunktion zu (Urteil des BGer 2C\_119/2018 vom 14. November 2018 E. 4.1; zum möglichen Strafcharakter der Verrechnungssteuer siehe auch: Urteil des BVGer A-2668/2007 vom 13. November 2008 E. 5; zur fehlenden Steuerkompensationswirkung siehe: Urteil des BVGer A-2668/2007 vom 13. November 2008 E. 6.2.1). Damit stimmt überein, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer in Anwendung von Art. 14 Abs. 1 VStG auf die Gesellschafter zu überwälzen hat (E. 2.3). Sie trägt diese damit nicht definitiv (BGE 136 II 525 E. 3.3.1). Vielmehr entsteht der Beschwerdeführerin zu ihren Gunsten gegebenenfalls ein gesetzlicher Regressanspruch, den sie gegenüber ihren Gesellschaftern auf dem Zivilweg durchsetzen kann (E. 2.3). Infolgedessen ist es für sie selbst unerheblich, ob die Verrechnungssteuer letztlich zurückerstattet wird oder nicht, und kann der Grundsatz «ne bis in idem» (E. 5.4) im vorliegenden Erhebungsverfahren auch aus diesem Grund nicht zum Tragen kommen.

#### **E. 5.5.4**

Soweit die Beschwerdeführerin geltend machen wollte, die Sicherungsfunktion gegenüber den Gesellschaftern erübrige sich ohnehin, weil die beiden Gesellschafter die direkten Bundessteuern - soweit geschuldet - nachträglich entrichtet haben, wäre ihr entgegenzuhalten, dass die Verrechnungssteuer grundsätzlich bedingungslos zu entrichten ist, sobald sie entstanden und fällig geworden ist. Ein Aufschub bzw. Wegfall der Verrechnungssteuer, sobald die betroffenen Einkünfte einkommenssteuerlich deklariert bzw. (nach-)versteuert worden sind, ist gesetzlich nicht vorgesehen. Zudem würden damit

diejenigen Steuerpflichtigen schlechter gestellt, die ihren Steuerpflichten ordnungs-gemäss nachkommen.

#### **E. 5.5.5**

Die Beschwerdeführerin kann auch aus dem von ihr angerufenen Entscheid des Steuergerichtshofs des Kantons Freiburg vom 23. Juli 2017 (604 2017 13) nichts zu ihren Gunsten ableiten. Der zitierte Fall ist nicht mit dem vorliegenden Fall zu vergleichen. In jenem Verfahren ging es nämlich um die Rückerstattung der bezahlten Verrechnungssteuer gemäss Art. 23 VStG (in der bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung, [AS 1966 371]) an die Anteilsinhaber. Zudem hatte das Gericht den Grundsatz «ne bis in idem» im konkreten Fall nicht geprüft und damit auch nicht auf den damals beurteilten Fall angewendet.

#### **E. 5.5.6**

Des Weiteren hat das Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_56/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 2.3.2 ausgeführt, die Verwirkung der Rückerstattung gemäss Art. 23 VStG (in der bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 1966 371]) stelle keine Busse dar, zumal sie nur das Fehlen einer spontanen Deklaration voraussetze und nicht noch zusätzlich zu prüfen sei, ob das erfolgte Versäumnis fahrlässig oder sonst schuldhaft sei. Die Regeln des (Steuer-)Strafrechts und der EMRK, die ein Verschulden bedingen würden, kämen nicht zur Anwendung. Deshalb bestehe kein Anlass, von der im Fall 2A.114/1999 (Urteil des BGer vom 5. September 1990 E. 1b, in: ASA 60 S. 65) begründeten Rechtsprechung abzuweichen, auch unter Berücksichtigung der weiteren Rechtsprechung und Lehre. Seine bisherige Rechtsprechung bestätigte das Bundesgericht auch in seinem Entscheid 2C\_78/2019 vom 20. September 2019 (dasselbst E. 7.2; siehe schon: Urteil des BGer 2C\_508/2014 vom 20. Februar 2015). Ob an dieser Rechtsprechung auch unter dem seit 1. Januar 2019 geltenden Recht weiterhin festzuhalten ist, muss hier nicht beurteilt werden, beschlägt der hier zu beurteilende Fall doch - wie erwähnt - lediglich die Erhebung der Verrechnungssteuer, nicht aber deren Rückerstattung. Zudem betrifft der angefochtene Entscheid die Verrechnungssteuer für geldwerte Leistungen aus den Jahren 2009 bis 2012. Damit würde Art. 23 VStG (in der seit 1. Januar 2019 gültigen Fassung i.V.m. Art. 70d VStG) ohnehin keine Anwendung finden, selbst wenn ein Rückerstattungsverfahren vorliegen würde.

#### **E. 5.5.7**

Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin aus dem Grundsatz «ne bis in idem» nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermag.

#### **E. 6.1**

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, die Verrechnungssteuer(nach)forderung sei sowohl gemäss Art. 17 VStG als auch nach Art. 12 VStrR verjährt.

##### **E. 6.2.1**

Die im vorliegenden Fall fraglichen geldwerten Leistungen betreffen die Geschäftsjahre 2009 bis 2012. Diese Geschäftsjahre dauerten jeweils vom 1. Januar bis zum 31. Dezember. Die ausgerichteten geldwerten Leistungen sind fast vollumfänglich die Folge von nicht verbuchten Provisionserträgen. Die einzelnen Provisionsschuldner zahlten die jeweiligen Provisionen an mehreren Daten während des betreffenden Geschäftsjahres auf Bankkonti der Gesellschaft, welche nicht in deren Bilanz geführt worden sind. Zu prüfen ist damit,

wann die fraglichen geldwerten Leistungen jeweils ausgerichtet worden sind und die Verrechnungssteuerforderung entstanden ist (E. 2.7 ff.).

### **E. 6.2.2**

Die Vorinstanz hat für die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung jeweils auf das Ende des Geschäftsjahres abgestellt. Die Beschwerdeführerin gibt an, jeweils am 30. Januar des Folgejahres vorsätzlich auf die Einreichung einer Jahresrechnung verzichtet zu haben.

### **E. 6.2.3**

Es ist weder ein formeller Ertragsverzicht noch ein Beschluss über die Genehmigung der Jahresrechnung 2009 aktenkundig. Die entsprechenden Jahresrechnungen wurden erst im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens der Steuerbehörde übermittelt und sind insoweit ohne Belang. Die «schwarzen» Konti bestanden zudem seit geraumer Zeit, wobei es der Beschwerdeführerin möglich gewesen wäre, diese Konti jederzeit einer korrekten Besteuerung zuzuführen. Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich, davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin an jenem Tag auf ihre Erträge verzichtet hat, an welchem die Gesellschafterversammlung nach Gesetz die Jahresrechnung spätestens hätte genehmigen müssen, mithin jeweils am 30. Juni (Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 i.V.m. Art. 805 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220)). Mit anderen Worten haben die Gesellschafter damit stillschweigend über die unversteuerten Erträge und demzufolge über die Verwendung des unversteuert gebliebenen Gewinnanteils beschlossen. Infolgedessen ist - in der hier zu beurteilenden Konstellation - davon auszugehen, dass die steuerbaren Leistungen, jeweils am 30. Juni des dem Geschäftsjahr nachfolgenden Jahres fällig geworden sind. Die Verrechnungssteuerforderungen hierfür sind nach dem Gesagten ebenfalls an diesem Tag entstanden und wurden jeweils am 30. Juli fällig (E. 2.7.3). Die fünfjährige Verjährungsfrist begann damit für die geldwerten Leistungen, die das Geschäftsjahre 2009 betreffen, am 1. Januar 2011 zu laufen und hätte am 31. Dezember 2015 geendet (E. 3.3.1).

### **E. 6.3.1**

Die ESTV informierte die beiden Gesellschafter und Geschäftsführer mit Schreiben vom 23. September 2014 per Adresse «Gefängnis Q. \_\_\_\_\_» über die Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern, begangen in den Geschäftsjahren 2007 bis 2012 im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin. Sie führte in diesen Mitteilungen auch aus, es bestehe der Verdacht, dass bei der Beschwerdeführerin Provisionseinnahmen in der Höhe von mindestens Fr. 1,49 Mio. nicht verbucht und privat von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin vereinnahmt worden seien und diese geldwerten Leistungen weder gegenüber der ESTV deklariert noch mit der Verrechnungssteuer von 35% abgerechnet worden seien.

### **E. 6.3.2**

Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang jedoch geltend, dass die Mitteilung über die Einleitung des Verwaltungsstrafverfahrens an die beiden Gesellschafter ihr gegenüber die Verjährung nicht unterbrochen habe.

### **E. 6.3.3**

Die Beschwerdeführerin hat die Rechtsform einer GmbH. Den beiden Gesellschaftern kam im massgeblichen Zeitpunkt je die Funktion eines Geschäftsführers zu (vgl. Online-Handelsregisterauszug vom 9. Januar 2018; vgl. auch Art. 809 Abs. 1 und 3 OR).

Damit erging die Mitteilung vom 23. September 2014 über die Eröffnung eines Strafverfahrens nicht nur an die Gesellschafter, sondern ebenso an die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Das Wissen der beiden Geschäftsführer ist der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Mit der Eröffnung des Strafverfahrens wurde der Verrechnungssteueranspruch in qualifizierter Form geltend gemacht (E. 3.3.4). Damit hat die ESTV die Verjährung gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG rechtsgenügend unterbrochen und wurde die Verjährung seither spätestens mit Erlass des angefochtenen Einspracheentscheids vom 19. September 2019 erneut unterbrochen.

#### **E. 6.4**

Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist somit festzuhalten, dass die Verrechnungssteuerforderung für die geldwerten Leistungen in den Jahren 2009 bis 2012 gemäss Art. 17 VStG noch nicht verjährt ist.

#### **E. 6.5**

Damit erübrigt es sich, die Verjährung der Verrechnungssteuer(nach)forderung gemäss Art. 12 VStrR zu prüfen. Gleichwohl wird nachfolgend in der gebotenen Kürze darauf eingegangen, zumal diese seitens der Vorinstanz alternativ geltend gemachte Anspruchsgrundlage gewissen Einschränkungen unterliegt. Im hier zu beurteilenden Fall ist der objektive Tatbestand von Art. 61 VStG erfüllt, was sich letztlich aus dem aktenkundigen Strafbescheid vom 28. Mai 2019 ergibt. Für die Tatbegehung (E. 4.3.2.1) ist - in der hier zu beurteilenden Konstellation - darauf abzustellen, wann die Gesellschaft ihre Deklarationspflicht verletzt hat, mithin sie ihre Jahresrechnung hätte einreichen müssen (E. 4.3.2.4). Da ihr Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr identisch ist, hätten die Gesellschafter spätestens am 30. Juni des Folgejahres über die Genehmigung der Jahresrechnung beschliessen müssen. Die Frist zur Einreichung der Jahresrechnung hätte jeweils am 30. Juli geendet (E. 4.3.2.4.1). Infolgedessen kann für die Tatbegehung der 31. Juli herangezogen werden. Dies ist für die geldwerten Leistungen während des Jahres 2009 der 31. Juli 2010. Die siebenjährige Frist hätte damit am 1. August 2010 zu laufen begonnen und am 31. Juli 2017 geendet. Die Veranlagungsverfügungen vom 2. bzw. 7. Juni 2017 ergingen demzufolge innerhalb der siebenjährigen Strafverfolgungsverjährungsfrist. Seither ruht die Frist (E. 4.3.3). Damit ist auch unter diesem Aspekt die Verjährung zu verneinen.

#### **E. 6.6**

Die beiden Gesellschafter wurden mit Strafbescheid vom 28. Mai 2019 wegen eventualvorsätzlicher Hinterziehung von Verrechnungssteuern betreffend die Geschäftsjahre 2009 bis 2012, mittäterschaftlich begangen im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin, mit einer Busse bestraft. Ob das Verwaltungsstrafverfahren zwischenzeitlich rechtskräftig erledigt worden ist, ist nicht ersichtlich. Die fünfjährige Vollstreckungsverjährung (E. 4.2 und 4.4 ff.) war jedenfalls weder im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Einspracheentscheids vom 19. September 2019 noch ist sie im Zeitpunkt des Erlasses des vorliegenden Beschwerdeentscheids verstrichen. Es braucht damit auch nicht geprüft zu werden, ob die Strafvollstreckungsverjährung vorliegend überhaupt massgeblich ist bzw. Auswirkungen auf die Verjährung der Leistungspflicht hat.

#### **E. 6.7**

Die Beschwerdeführerin sieht im Umstand, dass das Verrechnungssteuerrecht keine Regelung enthält über die absolute Verjährung von Verrechnungssteueransprüchen eine gesetzgeberische Lücke, die in analoger Anwendung der 10-jährigen absoluten

Festsetzungsverjährung gemäss Art. 42 des Mehrwertsteuergesetzes vom 12. Juni 2009 (MWSTG, SR 641.20) zu schliessen sei. Das Bundesgericht hat bereits im Rahmen eines Grundsatzentscheids mit Bezug auf die Frage der absoluten Verjährung eine Lücke verneint (BGE 126 II 49 E. 2d bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_188/2010 vom 24. Januar 2011 E. 5.4). An der gesetzlichen Regelung von Art. 17 VStG hat sich seither nichts geändert. Eine Lückenfüllung fällt damit weiterhin ausser Betracht.

### **E. 7.1**

In quantitativer Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin, dass die Provisionsentschädigungen, die von der E.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_ ausgerichtet worden seien, die Mehrwertsteuer von 8% eingeschlossen habe. Die Mehrwertsteuer sei jedoch der ESTV nicht abgeliefert worden und zwischenzeitlich verjährt. Infolgedessen dürfe darauf keine Verrechnungssteuer mehr erhoben werden. Die Beschwerdeführerin lässt bei dieser Argumentation jedoch unbeachtet, dass den beiden Gesellschaftern die Zahlungen in der von der ESTV geltend gemachten und im Einspracheentscheid nochmals korrigierten Höhe zugegangen sind. Die Beschwerdeführerin wurde in diesem Umfang effektiv entreichert. Die Entreichung ist unabhängig davon gegeben, ob der in der geldwerten Leistung enthaltene Mehrwertsteueranteil zufolge Verjährung untergegangen ist.

### **E. 7.2**

Die Beschwerdeführerin betrachtet sodann die von K.\_\_\_\_\_ ausbezahlten «Bürokostenentschädigungen» als direkten Aufwandsersatz und verneint insoweit eine geldwerte Leistung. Es ist in diesem Punkt mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass diese Einkünfte nicht der Beschwerdeführerin, sondern deren Gesellschafter zugeflossen sind, indem diese Zahlungen auf unversteuerten Konten der Gesellschaft eingegangen sind, über welche die beiden Gesellschafter verfügen konnten. Mit diesem Vorgehen wurden der Gesellschaft Mittel vorenthalten bzw. entnommen, ohne dass seitens der Gesellschafter eine Gegenleistung erbracht worden wäre. Damit ist seitens der Gesellschaft von einer Gewinnverwendung bzw. Entnahme von Gewinnreserven auszugehen. Es spielt hierbei keine Rolle, mit welcher geschäftlichen Transaktion diese Gewinnreserven vorgängig erwirtschaftet worden sind. Die Vorinstanz hat daher die Qualifikation dieser Zahlungen als geldwerte Leistungen zu Recht bejaht (E. 2.4.2 ff.).

### **E. 7.3**

Die Beschwerdeführerin betrachtet die von K.\_\_\_\_\_ ausbezahlten «Taggelder P.\_\_\_\_\_» als einen Drittspruch, der bei ihr verbucht und weitergereicht worden sei, und verneint auch insoweit eine geldwerte Leistung. Einen rechtsgenügenden Nachweis von Tatsachen, aus denen auf einen Drittspruch geschlossen werden könnte, insbesondere dass der unter dem Titel «Taggeld P.\_\_\_\_\_» über ein nicht deklariertes Konto der Beschwerdeführerin vereinnahmte Betrag (vgl. Schlussprotokoll vom 24. März 2016 Ziff. 2.1.2.10) an Dritte weitergeleitet worden ist, vermag sie jedoch auch vor Bundesverwaltungsgericht nicht beizubringen. Die vorinstanzliche Betrachtungsweise ist daher letztlich auch in diesem Punkt zu bestätigen.

### **E. 8.1**

Die Beschwerdeführerin beantragt sodann subeventualiter, den Zinsenlauf für die Entrichtung von Verzugszinsen (bis zur effektiven Tilgung des geschuldeten Verrechnungssteuerbetrages) auf den 9. September 2014 zu befristen, da ab diesem Tag die

Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen verschiedene Konti der Beschwerdeführerin und ihrer Gesellschafter gesperrt habe. Die Kontensperrung sei gemäss Mitteilung der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen vom 5. November 2014 an die ESTV im Umfang von Fr. 1,5 Mio. zur Sicherstellung der Verrechnungssteuern erfolgt.

### **E. 8.2**

Die Vorinstanz führt hierzu vernehmlassungsweise aus, dass die von der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen sichergestellten Gelder erst nach Erlass des vorliegend angefochtenen Einspracheentscheids und nur mit Zustimmung der Staatsanwalt und der Beschwerdeführerin an die ESTV überwiesen worden seien.

### **E. 8.3**

Vorab ist festzuhalten, dass gemäss den beiden Entscheiden des Kantonalen Steueramtes Zürich, je vom 31. Januar 2019, die Staatsanwaltschaft St. Gallen am 9. September 2014 diverse Vermögenswerte beschlagnahmt hat und dass die Dienstabteilung Inkasso des Kantonalen Steueramtes Zürich angewiesen wurde, sich zwecks Tilgung der geschuldeten Steuern und Bussen mit der Beschlagnahmungsbehörde in Verbindung zu setzen. Dem Strafbescheid vom 28. Mai 2019 lässt sich zur Frage einer Kontensperre, Beschlagnahmung durch die kantonale Strafbehörde oder Sicherstellung seitens der ESTV nichts entnehmen. Eine Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 47 VStG ist nicht aktenkundig. Bei der vorliegenden Kontensperre bzw. Beschlagnahmung handelt es sich um eine provisorische strafprozessuale Massnahme im Sinne von Art. 263 ff. der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO, SR 312.0), die zwar die Verfügungsmacht über die Vermögenswerte einschränkt, die Eigentumsverhältnisse aber unberührt lässt. Über deren Aufhebung hat die kantonale Strafbehörde zu befinden. Eine strafprozessuale Kontensperre bzw. Beschlagnahme hat aufgrund ihres provisorischen Charakters gleich wie eine Sicherstellungsverfügung im Sinne von Art. 47 VStG oder eine Beschlagnahme im Sinne von Art. 46 VStrR (zur Zulässigkeit einer Beschlagnahme für Steuerforderungen nach Art. 46 VStrR i.V.m. mit Art. 44 SchKG siehe: BGE 120 IV 365 E. 2) keinen Einfluss auf den Bestand und die Höhe der geschuldeten Verrechnungssteuerforderung und damit grundsätzlich auch nicht auf die akzessorisch geschuldeten Verzugszinsen. Infolgedessen liefen die Verzugszinsen im hier zu beurteilenden Fall während der Dauer der Beschlagnahmung grundsätzlich weiter. Die ESTV konnte während der Kontensperre nicht über die beschlagnahmten Vermögenswerte verfügen, selbst wenn aufgrund der Akten davon auszugehen ist, dass die Beschlagnahme auch zur Sicherung von Verrechnungssteueransprüchen der ESTV erfolgt ist. Es ist auch nicht aktenkundig, dass die Beschwerdeführerin vorgängig eine «Zahlung unter Vorbehalt» angeboten oder verlangt hätte. Gemäss Schreiben der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen vom 30. September 2019 wurden der ESTV im September 2019 à Konto der ausstehenden Verrechnungssteuerforderungen insgesamt Fr. 375'600.- überwiesen. Ob und in welchem Umfang damit eine «Zahlung unter Vorbehalt» und damit eine provisorische Tilgung erfolgt ist, braucht im vorliegenden Fall nicht geprüft zu werden. Zum einen war die Frage der Tilgung nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids. Zum anderen handelt es sich beim vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht um ein Erhebungsverfahren ausserhalb einer laufenden Betreuung, weshalb die Frage der Tilgung nicht ex officio geprüft werden muss. Damit kann auch offenbleiben, ob eine rückwirkende Anrechnung der von der Staatsanwaltschaft überwiesenen Gelder und eine rückwirkende Beendigung des Verzugszinsenlaufs möglich wäre. Indessen ist der Beginn des

Verzugszinsenlaufs insoweit zu korrigieren, als mit dem vorliegenden Entscheid davon auszugehen ist, dass die Verrechnungssteuerforderungen - entgegen der angefochtenen Verfügung - nicht bereits am 31. Januar, sondern jeweils am 30. Juli des dem Geschäftsjahr folgenden Jahres fällig geworden sind (dazu E. 6.2.3).

#### **E. 9**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde teilweise, nämlich mit Bezug auf den Beginn des Zinsenlaufs gutzuheissen ist, wobei dieser jeweils auf den 31. Juli der Jahre 2010, 2011, 2012 bzw. 2013 festzulegen ist.

#### **E. 10**

Die Beschwerdeführerin obsiegt lediglich marginal, weshalb sie die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen hat (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 10'000.- 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).

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