



## **Urteil vom 16. Februar 2023**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
Andreas Baumann,  
Beschwerdeführerin,  
gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2017 und 2018 (Erhebung).

**Sachverhalt:****A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (...) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Erbringung von Dienstleistungen, insbesondere im Beratungs- und Finanzbereich. Der Verwaltungsrat der A. \_\_\_\_\_ AG besteht gemäss Eintrag im Handelsregister des Kantons (...) vom (Datum) aus B. \_\_\_\_\_ als Präsident und C. \_\_\_\_\_ als Mitglied. Beide Verwaltungsräte sind einzelzeichnungsberechtigt. Im Weiteren verfügt auch D. \_\_\_\_\_ über eine Einzelzeichnungsberechtigung.

**B.**

Die E. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (...) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmen aller Art. Die E. \_\_\_\_\_ AG wurde am (Datum) im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen.

**C.**

Die F. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in (...) bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, insbesondere im Bereich der Projektentwicklung. Die F. \_\_\_\_\_ AG wurde am (Datum) im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen und B. \_\_\_\_\_ war Verwaltungsratspräsident der F. \_\_\_\_\_ AG mit Einzelunterschrift. Die Beteiligungsrechte an der F. \_\_\_\_\_ AG wurden zu 100% von der E. \_\_\_\_\_ AG gehalten. Am (Datum im Jahr 2019) wurde die F. \_\_\_\_\_ AG aufgrund einer Fusion, mit welcher sämtliche Aktiven und Passiven auf die E. \_\_\_\_\_ AG übergegangen sind, im Handelsregister gelöscht.

**D.**

Mit Schreiben vom 7. April 2021 ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die A. \_\_\_\_\_ AG um Zustellung der Jahresrechnungen (Bilanz, Erfolgsrechnung mit Gewinnverteilung inkl. Anhang) für die Geschäftsjahre 2018 und 2019, welche die A. \_\_\_\_\_ AG am gleichen Tag einreichte.

**E.**

Mit Schreiben vom 8. April 2021 verlangte die ESTV die Jahresrechnung 2016 der A. \_\_\_\_\_ AG ein und forderte diese auf, verschiedene Fragen zu den Jahresrechnungen 2017 und 2018 im Zusammenhang mit dem Mietaufwand und dem ausserordentlichen Aufwand sowie den Währungsgewinnen und -verlusten zu beantworten.

**F.**

Mit Schreiben vom 12. April 2021 und unter Bezugnahme auf ein Telefongespräch vom 9. April 2021 übermittelte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV die verlangten Unterlagen und Informationen.

**G.**

Anlässlich des Telefongesprächs vom 19. April 2021 erklärte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG, dass nach Prüfung der Unterlagen der Geschäftsjahre 2016, 2017 und 2018 im Zusammenhang mit dem Verzicht der A. \_\_\_\_\_ AG auf ausstehende Mietzinsforderungen gegenüber der F. \_\_\_\_\_ AG aus dem Untermietverhältnis im Zusammenhang mit den Büroräumlichkeiten an der (Adresse) eine geldwerte Leistung vorliegen könnte. Der geldwerte Vorteil für die Geschäftsjahre 2017 und 2018 betrage je Fr. 185'947.60, total Fr. 371'895.20.

**H.**

Mit Schreiben vom 19. April 2021 präzisierte die ESTV ihre Aussage dahingehend, dass die F. \_\_\_\_\_ AG im Zeitpunkt der geldwerten Leistung sanierungsbedürftig gewesen sei und B. \_\_\_\_\_ als Aktionär der A. \_\_\_\_\_ AG und der E. \_\_\_\_\_ AG als Leistungsempfänger anzusehen sei.

**I.**

Mit Schreiben vom 29. April 2021 reichte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV die weiteren Unterlagen ein und bestätigte, dass bei der F. \_\_\_\_\_ AG zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts eine Sanierungsbedürftigkeit bestanden hätte.

**J.**

Mit Schreiben vom 27. Mai 2021 führte die A. \_\_\_\_\_ AG zum Verzicht auf Mietzinsforderungen in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 in der Höhe von Fr. 371'895.20 unter anderem aus, dass die Vermieterin der Büroräumlichkeiten nicht bereit gewesen sei, mit der F. \_\_\_\_\_ AG einen Mietvertrag abzuschliessen, da diese die erforderlichen Sicherheiten nicht geleistet habe. Aus diesem Grund habe die A. \_\_\_\_\_ AG die Büroräumlichkeiten an die F. \_\_\_\_\_ AG ab dem 5. April 2007 als Untermieterin vermietet. Die damaligen Forderungsverzichte seien nicht zur Sanierung der F. \_\_\_\_\_ AG erfolgt.

**K.**

Es folgten weitere Schriftenwechsel zwischen der A.\_\_\_\_\_ AG und der ESTV.

**L.**

Mit Entscheid vom 23. September 2021 verfügte die ESTV, die A.\_\_\_\_\_ AG schulde der ESTV eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 130'163.30. Die A.\_\_\_\_\_ AG habe der ESTV diesen Betrag unverzüglich zu entrichten. Die Verrechnungssteuer sei auf den Begünstigten zu überwälzen. Auf dem Steuerbetrag von Fr. 130'163.30 schulde die A.\_\_\_\_\_ AG seit Fälligkeit einen Verzugszins von 5% bis zum Tage der Entrichtung. Eine geldwerte Leistung sei zu bejahen, weil die A.\_\_\_\_\_ AG gegenüber der F.\_\_\_\_\_ AG auf Mietzinsforderungen verzichtet habe und B.\_\_\_\_\_ als Alleinaktionär der A.\_\_\_\_\_ AG und Mehrheitsaktionär der E.\_\_\_\_\_ AG als Nahestehender qualifiziere.

**M.**

Gegen diesen Entscheid Nr. 3013 der ESTV vom 23. September 2021 erhob die A.\_\_\_\_\_ AG am 5. Oktober 2021 Einsprache mit dem Antrag auf Aufhebung, eventualiter auf Gewährung des Meldeverfahrens. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, es liege weder eine Vorteilszuwendung noch ein Sanierungsbeitrag an die F.\_\_\_\_\_ AG vor.

**N.**

Mit Einspracheentscheid vom 31. März 2022 hat die ESTV die Einsprache der A.\_\_\_\_\_ AG abgewiesen (Ziff. 1). Sie erkannte, die A.\_\_\_\_\_ AG habe ihr eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 130'163.30 geschuldet und per 12. Oktober 2021 zurecht überwiesen (Ziff. 2). Auf dem Steuerbetrag seien Verzugszinse geschuldet (Ziff. 3). Die geschuldete Verrechnungssteuer sei auf den Leistungsempfänger zu überwälzen (Ziff. 4). Zur Begründung brachte die ESTV im Wesentlichen vor, die A.\_\_\_\_\_ AG habe der F.\_\_\_\_\_ AG in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 eine geldwerte Leistung im Umfang von insgesamt Fr. 371'895.20 erbracht. Die Weiterführung des Untermietverhältnisses mit der F.\_\_\_\_\_ AG trotz der ständig wachsenden und unbefriedigten Mietzinsforderungen sei wirtschaftlich nicht erklärbar. Die A.\_\_\_\_\_ AG hätte ohne Weiteres einen zahlungsfähigen Untermieter finden können. Der Forderungsverzicht mache wirtschaftlich keinen Sinn. Der Verzicht auf die Mietzinsforderung sei deshalb in den Beteiligungsverhältnissen begründet. Es läge folglich eine geldwerte Leistung vor. Im Weiteren könne das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommen.

**O.**

Mit Eingabe vom 27. April 2022 erhob die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 31. März 2022. Sie beantragt, die bezahlte Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 130'163.30 (35 % von Fr. 371'895.20) sei nicht zu erheben und an die A. \_\_\_\_\_ AG, eventualiter an die F. \_\_\_\_\_ AG samt Zinsen zurückzuerstatten. Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, die Forderungsverzichte würden einem Drittpreisvergleich standhalten und es läge keine Vorteilszuwendung vor. Im Eventualpunkt – falls eine Vorteilszuwendung angenommen werde – macht die Beschwerdeführerin geltend, dass die Zuwendung nicht als Sanierungsbeitrag an die F. \_\_\_\_\_ AG gelten könne. Es handle sich um eine echte Vorteilszuwendung mit der F. \_\_\_\_\_ AG als Direktbegünstigte. Diese sei rückerstattungsberechtigt. Im Übrigen verweist die Beschwerdeführerin auf ihre Einsprache.

**P.**

Mit der Vernehmlassung vom 7. Juni 2022 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des Einspracheentscheids unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

**Q.**

Mit Stellungnahmen vom 21. Juni 2022 und 15. Juli 2022 halten die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz an ihren Anträgen fest.

*Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird – soweit für die vorliegende Entscheidung wesentlich – in den folgenden Erwägungen näher eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt des in E. 1.2 Ausgeführten – einzutreten.

### **1.2**

**1.2.1** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2).

**1.2.2** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 31. März 2022. Damit hat die ESTV die Einsprache der A. \_\_\_\_\_ AG abgewiesen. Sie erkannte im Wesentlichen, die Beschwerdeführerin habe zurecht eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 130'163.30 bezahlt.

Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, indem zuerst die Erhebungs- und danach die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind (E. 2.6.5). Der Einspracheentscheid betraf das Erhebungsverfahren. Das Rückerstattungsverfahren war zurecht nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens und bildet demgemäss auch nicht Streitgegenstand des

vorliegenden Beschwerdeverfahrens. Insoweit die Anträge der Beschwerdeführerin das Rückerstattungsverfahren bei der Verrechnungssteuer betreffen, ist darauf nicht einzutreten.

**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).

**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; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl., 2022, Rz. 1.52 und 1.54).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

**2.2** Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II 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 JAUSSE, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich

verpflichtet ist (BGE 136 II E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; REICH/BAUER-BALMELLI, 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, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

**2.3** Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

## **2.4**

**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 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

**2.4.2** Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl., 2019, Art. 58 N. 106). «Geldwerte Vorteile» bilden als Begriff dabei das Gegenstück zu den «verdeckten Gewinnausschüttungen». Während der erste

Begriff den Vorteil aus der Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzteren Begriff die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (BGE 115 Ib 274 E. 9b; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.2, A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.3):

(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 – 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 (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteil der BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3 i.V.m. 3.2).

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.3, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4).

Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl.

BGE 144 II 427 E. 6.1, 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.2, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.3.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2).

## **2.5**

**2.5.1** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. Voraussetzung [1]). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern (und/oder diesen Nahestehenden) werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen – aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft – geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.5).

Hinsichtlich Beweislastverteilung ist bei der Abklärung, ob ein Verhältnis einem Drittvergleich standhält, zu beachten, dass zunächst die ESTV das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung bzw. das offensichtliche Ungleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung nachzuweisen hat und nicht die Beschwerdeführerin das Vorliegen derselben. Erst, wenn es der Vorinstanz gelingt, das Fehlen einer adäquaten Gegenleistung nachzuweisen, ist der Beschwerdeführerin Gelegenheit zu geben, den Gegenbeweis zu erbringen (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 4.1). Zu beachten bleibt aber der Grundsatz, dass auch das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat.

**2.5.2** Eine verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn liegt vor, wenn die Gesellschaft die geldwerte Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung ausrichtet. Dabei wird die gegenwärtige Erfolgsrechnung durch Verbuchung eines überhöhten Aufwands belastet (Urteil

des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.5.3; DUSS/HELBING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N. 132b).

**2.5.3** Nahestehende Personen (vgl. 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. Voraussetzung [3]; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.6, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5).

## **2.6**

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

**2.6.2** Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 Abs. 1 und 2 VStG; Urteil des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2).

**2.6.3** Das Meldeverfahren ist in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass die Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben und deren Zahl 20 nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStG). Es ist demnach zu prüfen, ob die Rückerstattungsberechtigung nach den allgemeinen Vorschriften von Art. 21 ff. VStG gegeben ist (BGE 115 Ib 274 E. 20; Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.3).

**2.6.4** Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist derjenige als Leistungsempfänger zu betrachten, der den steuerbaren Ertrag vereinnahmt hat und darüber verfügen darf (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 22). Nach REICH/BAUER-BALMELLI ist in Art. 14 Abs. 1 VStG ausnahmslos die sog. Direktbegünstigungstheorie verankert (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 22).

Nach der Praxis der ESTV wird aber ausnahmsweise von der Direktbegünstigungstheorie abgewichen und findet die sog. Dreieckstheorie Anwendung. Bei steuerbaren Leistungen innerhalb einer Gruppe zwecks Sanierung und bei Leistungen von einer personenbezogenen Gesellschaft an eine natürliche Person oder eine nicht vom gleichen Aktionärskreis be-

herrschte juristische Person auf Grund von familiären oder freundschaftlichen Beziehungen gelten die Inhaber der Beteiligungsrechte der steuerpflichtigen Gesellschaft als Leistungsempfänger der steuerbaren Leistung (Merkblatt S-02.141 der ESTV vom Februar 2001: Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer; vgl. auch: REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 23, MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 21 N 20, 23, 25 ff.).

**2.6.5** Die Verrechnungssteuer ist eine zweiphasige Steuer, bei der die Erhebungs- und die Rückerstattungsphase zu unterscheiden sind. Während von der Erhebung (Entrichtung der Steuer oder Meldung der Steuer) der Schuldner der steuerbaren Leistung betroffen ist, interessiert die allfällige Rückerstattung der Verrechnungssteuer vorab den Empfänger der steuerbaren Leistung. Für beide Phasen sind entsprechende Rechtswege vorgesehen. Daraus ergibt sich, dass die ESTV im Rahmen des Meldeverfahrens den Rückerstattungsanspruch nur vorläufig überprüfen kann, ohne darüber einen verbindlichen Entscheid zu fällen. Die ESTV kann sich dabei auf eine summarische Prüfung des Rückerstattungsanspruchs beschränken. Lässt sich dieser nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so kommt die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht (Urteile des BGer 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.5.3, 2C\_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob der Verzicht der Beschwerdeführerin auf ausstehende Mietzinsforderungen gegenüber der F.\_\_\_\_\_ AG aus dem Untermietverhältnis betreffend die Büroräumlichkeiten an der (Adresse) eine – der Verrechnungssteuer unterliegende – geldwerte Leistung darstellt.

**3.2** Das Vorliegen einer geldwerten Leistung setzt zunächst voraus, dass eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, ohne entsprechende gleichwertige Gegenleistung erbracht wird, was zu einer Entreichung der Gesellschaft führt.

Die Beschwerdeführerin hat der F.\_\_\_\_\_ AG Büroräumlichkeiten untervermietet. Im «Nachtrag II zum Untermietvertrag für gewerbliche Zwecke» vom 31. Dezember 2017 ist festgehalten, dass 40% der Mieträumlichkeiten an der (Adresse), bestehend aus Büroräumen im 2. Obergeschoss, Lagerräumen im Dachgeschoss, Aussenparkplätzen Nr. 13 und Nr. 14 sowie der Garage Nr. 9 ab 1. Januar 2018 zu einem Mietzins von Fr. 12'937.60 pro

Quartal zuzüglich 7.7 % MWST von der Beschwerdeführerin an die F.\_\_\_\_\_ AG untervermietet werden.

Gemäss Ziff. II der «Vereinbarung betreffend ausstehender Liegenschaftsrechnung per 31. Dezember 2016» vom 1. Januar 2017 hat die Beschwerdeführerin ab dem 4. Quartal 2013 die quartalsweisen Liegenschaftsrechnungen an die F.\_\_\_\_\_ AG «transitorisch gebucht». Per 31. Dezember 2016 beliefen sich die aufgelaufenen Kosten auf Fr. 371'895.20. In Ziff. III vereinbarte die Beschwerdeführerin mit der F.\_\_\_\_\_ AG, dass 50 % der ausstehenden Liegenschaftsrechnungen im Betrag von Fr. 185'947.60 per 1. Januar 2017 abgeschrieben werden und die andere Hälfte bis zum 31. Dezember 2018 zur Zahlung fällig wird. Im «Addendum IV» vom 1. Oktober 2018 vereinbarte die Beschwerdeführerin mit der F.\_\_\_\_\_ AG, dass die ausstehenden Mietzinsforderungen von Fr. 185'947.60 per 31. Dezember 2018 erlassen und ausgebucht werden. Damit hat die Beschwerdeführerin auf die in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 aufgelaufenen Mietzinsforderungen gegenüber der F.\_\_\_\_\_ AG von je Fr. 185'947.60 bzw. insgesamt Fr. 371'895.20 verzichtet. Eine Gegenleistung für diesen Verzicht ist nicht erstellt. Der Verzicht auf Mietzinsforderungen in der Höhe von Fr. 371'895.20 stellt demnach eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung dar, was eine Entreicherung der Beschwerdeführerin zur Folge hatte. Die erste Voraussetzung der geldwerten Leistung ist erfüllt.

**3.3** Eine geldwerte Leistung setzt zudem voraus, dass sie einem Inhaber von Beteiligungsrechten der Gesellschaft direkt oder indirekt zugewendet wird. Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – einem unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht gewährt worden. Insofern muss die Leistung als ungewöhnlich erscheinen.

B.\_\_\_\_\_ war im massgebendem Zeitpunkt Alleinaktionär der Beschwerdeführerin und ebenfalls Mehrheitsaktionär der E.\_\_\_\_\_ AG, welche in der streitbetroffenen Steuerperiode eine 100%-Beteiligung der F.\_\_\_\_\_ AG innehatte. Aus dem Aktienregister der E.\_\_\_\_\_ AG ergibt sich, dass die Beteiligung von B.\_\_\_\_\_ an der E.\_\_\_\_\_ AG ab 29. November 2006 57,69%, ab 14. September 2017 63,64% und ab 27. Februar 2019 69,79% betrug.

Die Beteiligungsstruktur der Gesellschaften weist damit aufgrund der Mehrheitsbeteiligungen das erforderliche Naheverhältnis auf. Der Forderungsverzicht wurde B.\_\_\_\_\_ als Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte indirekt – über die ihm nahestehende F.\_\_\_\_\_ AG – zugewandt. Die zweite Voraussetzung einer geldwerten Leistung ist erfüllt.

Das Naheverhältnis war vorliegend auch der Grund für den Verzicht auf die Mietzinsforderungen in der Höhe von Fr. 371'895.20. Seit dem 4. Quartal des Geschäftsjahres 2013 bis zum 31. Dezember 2016 wurden keine Mietzinszahlungen mehr geleistet und die Mietzinsrückstände sind einfach aufgelaufen, ohne dass die Beschwerdeführerin Inkassomassnahmen gegen die F.\_\_\_\_\_ AG eingeleitet hätte. Die Beschwerdeführerin begnügte sich während Jahren damit, die Mietzinsrückstände als Forderung in der Buchhaltung zu belassen (bzw. «transitorisch zu verbuchen»). Die Beschwerdeführerin unterliess es nicht nur, die ausstehenden Mietzinse einzutreiben, sondern vereinbarte mit der F.\_\_\_\_\_ AG, dass die Hälfte der aufgelaufenen Mietzinsforderungen, das heisst Fr. 184'947.60, per 1. Januar 2017 abgeschrieben werden. Ungewöhnlich erscheint in diesem Zusammenhang, dass die Beschwerdeführerin mit der F.\_\_\_\_\_ AG am 31. Dezember 2017 vereinbart hat, das Untermietverhältnis trotz dieser erheblichen Zahlungsrückstände und der offensichtlich schwierigen finanziellen Situation der F.\_\_\_\_\_ AG fortzusetzen (Nachtrag II zum Untermietvertrag; E. 3.2). Dies erscheint umso ungewöhnlicher, als dass es sich bei der Lokalität unbestrittenermassen um eine sehr begehrte Lage in (...) handelt (vgl. Einsprache S. 2 «es handelt sich hier um einen Vermietermarkt»). Zudem hat die Beschwerdeführerin mit der F.\_\_\_\_\_ AG am 1. Oktober 2018 vereinbart, auch die verbleibenden Mietzinsrückstände von Fr. 184'947.60 per 31. Dezember 2018 zu erlassen und auszubuchen. Daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin seit dem 4. Quartal 2013 ein wirtschaftlich nicht nachvollziehbares Verhalten an den Tag gelegt hat.

Der Grund für den ungewöhnlichen Forderungsverzicht kann daher nur im Beteiligungsverhältnis erblickt bzw. mit dem Willen des Gesellschafters B.\_\_\_\_\_ erklärt werden. Einem unbeteiligten Dritten gegenüber wäre nicht akzeptiert worden, dass der Mietzins jahrelang nicht bezahlt wird und die Beschwerdeführerin hätte letztlich nicht auf diesen verzichtet. Damit ist auch die dritte Voraussetzung der geldwerten Leistung erfüllt.

**3.4** Eine geldwerte Leistung setzt schliesslich voraus, dass das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen ist. Die Vereinbarungen vom 1. Januar

2017 und vom 1. Oktober 2018 sind sowohl für die Beschwerdeführerin als auch für die F.\_\_\_\_\_ AG von B.\_\_\_\_\_ unterzeichnet und halten die Forderungsverzichte für die Untermiete zugunsten der F.\_\_\_\_\_ AG schriftlich fest. Dabei war es für B.\_\_\_\_\_ als handelndes Organ, aber auch für das weitere Verwaltungsratsmitglied ohne weiteres erkennbar, dass der an die F.\_\_\_\_\_ AG erbrachte Verzicht auf die Mietzinsforderungen zu einer Leistung ohne entsprechende Gegenleistung führen wird und damit in einem offensichtlichen Missverhältnis stehen muss.

**3.5** Schliesslich kann – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – im vorliegenden Fall auch das Meldeverfahren nicht in Betracht gezogen werden. Entscheidend ist nämlich, dass die Frage der Rückerstattungsberechtigung nicht zweifelsfrei und damit für die vorliegenden Zwecke nicht rechtsgenügend geklärt ist. Insbesondere ist nicht klar, ob der Forderungsverzicht in der Höhe von Fr. 371'895.20 als Sanierungsbeitrag an die F.\_\_\_\_\_ AG zu qualifizieren ist. So ging auch die Beschwerdeführerin in ihrem E-Mail vom 29. April 2021 von einer Sanierungsbedürftigkeit der F.\_\_\_\_\_ AG zum Zeitpunkt des Forderungsverzichts aus (vgl. amtl. Akten Nr. 8: «Die F.\_\_\_\_\_ AG war im Zeitpunkt der Gewährung des Forderungsverzichts sanierungsbedürftig, das ist korrekt»). Nicht zuletzt aufgrund des Geschäftsabschlusses per Ende 2017 und 2018 mit einem Eigenkapital von Fr. -962'466.45 und Fr. -1'141'859.32 liegen weitere Anhaltspunkte für eine Sanierungsbedürftigkeit der F.\_\_\_\_\_ AG vor. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rangrücktrittsvereinbarungen vermögen indessen nicht klar aufzuzeigen, dass kein Sanierungsfall mehr vorlag. Die Rangrücktritte können insbesondere nicht als Sanierungsmassnahmen im engeren Sinn betrachtet werden, da sie – im Gegensatz zu den Forderungsverzichten – nicht zum Abbau der Schulden führten.

Sofern von einem Sanierungsbeitrag ausgegangen würde, hätte dies zur Folge, dass unter Anwendung der Dreieckstheorie B.\_\_\_\_\_ als Leistungsempfänger gelten würde. Denn die Beschwerdeführerin würde durch den Forderungsverzicht einen Beitrag zur Sanierung der nahestehenden F.\_\_\_\_\_ AG leisten und die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft ist Sache des Aktionärs (E. 2.6.4). Weil B.\_\_\_\_\_ Wohnsitz in (...) hat und die Schweiz mit den (Land) kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, könnte in diesem Fall – wie die ESTV zurecht festhält – die Verrechnungssteuer nicht zurückgefordert werden. Dies hätte den Abschluss des Meldeverfahren zur Folge. Eine summarische Prüfung ergibt demnach, dass sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres

feststellen lässt und ernsthafte Zweifel bestehen, womit die Bewilligung des Meldeverfahrens nicht in Betracht kommt.

Die Frage der Sanierung wird im Rahmen eines allfälligen Rückerstattungsverfahrens zu beurteilen sein. Die Erhebung der Verrechnungssteuer hat daher über die Entrichtung der Steuer und nicht über die Deklaration der steuerbaren Leistung zu erfolgen.

**4.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung in der Höhe von Fr. 371'895.20 erfüllt sind, der Einspracheentscheid zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

**5.**

**5.1** Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 6'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit 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 einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**5.2** Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 6'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Matthias Gartenmann

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)