



Abteilung I  
A-2823/2020

## Urteil vom 7. Februar 2023

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani, Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Thomas Bischof.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,  
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen.

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

Die A. \_\_\_\_\_ (fortan: Gesellschaft oder Beschwerdeführerin) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in B. \_\_\_\_\_. Seit einer Statutenänderung im Jahr 2011 bezweckt sie im Wesentlichen den Handel mit (...). Einziges Verwaltungsrats-Mitglied, Geschäftsführer und nach eigenen, nicht bestrittenen, Angaben Alleinaktionär ist C. \_\_\_\_\_ (fortan: Geschäftsführer) (Internet-Handelsregisterauszug zur UID (...), abgerufen am 22. Dezember 2022; Akten der Vorinstanz [ESTV-act.] 4, Ziff. 1; vgl. ESTV-act. 2, S. 3, Ziff. 3).

**B.**

Mit steueramtlicher Meldung vom 15. April 2015 teilte das Kantonale Steueramt Zürich der Eidgenössischen Steuerverwaltung (fortan: ESTV oder Vorinstanz) mit, sie habe verdeckte Gewinnausschüttungen der Gesellschaft an den Geschäftsführer festgestellt. Die unter verschiedenen Titeln ausgerichteten geldwerten Leistungen summierten sich für das Jahr 2012 auf Fr. 59'308.– und für 2013 auf Fr. 46'769.–, total auf Fr. 106'077.– (ESTV-act. 2).

**C.**

Am 19. November 2015 orientierte die ESTV die Gesellschaft über die erfolgte Meldung. Sie zeigte die mitgeteilten geldwerten Leistungen auf und deklarierte die Fälligkeitstermine je auf den 31. Dezember 2012 respektive 2013. Sie teilte mit, die Verrechnungssteuer hätte innert 30 Tagen nach Entstehung der Steuerforderung deklariert und bezahlt werden müssen. Sie setzte den Steuerbetrag auf Fr. 37'126.95 (35 % von Fr. 106'077.–) fest, forderte zu dessen Bezahlung innert 30 Tagen auf und stellte die Abrechnung über die Verzugszinse nach Zahlungseingang in Aussicht (ESTV-act. 3).

**D.**

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2015 bestritt die Gesellschaft die Steuerforderung. Die ESTV erläuterte ihr mit Schreiben vom 17. Dezember 2015 ihre Rechtsauffassung und orientierte, dass ein anfechtbarer Entscheid verlangt werden könne. Mit Schreiben vom 16. Januar 2016 respektive E-Mail vom 30. Mai 2016 verlangte die Gesellschaft in der Folge einen anfechtbaren Entscheid (ESTV-act. 4-7).

**E.**

Mit Entscheidung vom 29. Juni 2016 verpflichtete die ESTV die Gesellschaft zur unverzüglichen (Dispositiv-Ziff. 2) Leistung einer Verrechnungssteuerforderung von Fr. 37'126.95 auf geldwerten Leistungen der Geschäftsjahre 2012 und 2013 (Dispositiv-Ziff. 1), zuzüglich 5 % Verzugszins auf Fr. 20'707.80 für das Geschäftsjahr 2012 und auf Fr. 16'369.15 für das Geschäftsjahr 2013, je ab dem 30. Tag nach der Fälligkeit am 31. Dezember des jeweiligen Geschäftsjahres (Dispositiv-Ziff. 3), bei Rechnungsstellung nach Zahlungseingang der Grundforderung (Dispositiv-Ziff. 4) (ESTV-act. 8, fortan: «Erstentscheid»).

**F.**

Die Gesellschaft erhob am 28. Juli 2016 Einsprache gegen den Erstentscheid. Sie stellte den Antrag, dieser sei aufzuheben und es sei davon abzusehen, ihr für die Steuerjahre 2012 und 2013 Verrechnungsteuer und Verzugszinse auf dieser aufzuerlegen.

**G.**

Auf Aufforderungen der ESTV vom 30. September 2016 und vom 8. November 2016 hin reichte die Gesellschaft am 28. Oktober 2016 und am 2. Dezember 2016 Unterlagen nach (ESTV-act. 11-14).

**H.**

In ihrem Einspracheentscheid vom 29. April 2020 hiess die ESTV die Einsprache im Umfang von Fr. 70.– gut und wies sie im Übrigen ab (Dispositiv-Ziff. 1). Demzufolge habe die Gesellschaft einen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 37'126.95 unverzüglich zu entrichten (Dispositiv-Ziff. 2), zuzüglich Verzugszinse zu 5 % auf Fr. 20'707.80 für das Jahr 2012 ab dem 30. Januar 2013 und auf Fr. 16'369.15 für das Jahr 2013 ab dem 30. Januar 2014 bis zur tatsächlichen Steuerentrichtung (Dispositiv-Ziff. 3) (ESTV-act. 15, fortan: Einsprache- oder angefochtener Entscheid).

**I.**

Mit Eingabe vom 29. Mai 2020 erhebt die Gesellschaft Beschwerde gegen den Einspracheentscheid. Sie beantragt sinngemäss dessen ersatzlose Aufhebung.

**J.**

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 9. Juli 2020, die Beschwerde sei teilweise gutzuheissen, im Übrigen aber unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

*Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin respektive die Erwägungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid wird, soweit entscheidungswesentlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.201), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz (VGG, SR 172.32) nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

**1.3** Die Beschwerdeführerin hat sich am vorinstanzlichen Verfahren beteiligt. Sie ist durch die angefochtene Verfügung formell und materiell beschwert. Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 VwVG), der eingeforderte Gerichtskostenvorschuss fristgerecht bezahlt (Art. 63 Abs. 4 i.V.m. Art. 21 Abs. 3 VwVG).

**1.4** Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

**1.5** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann vorliegend die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung und des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG). Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist an die Begründung der Begehren nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (Art. 62 Abs. 4 VwVG).

### **1.6**

**1.6.1** Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach

muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (statt vieler: Urteile des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.3 und A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1).

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) geregelt, wonach die Steuerpflichtigen der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen müssen. Sie haben diese, die Belege und andere Urkunden, auf Verlangen beizubringen (siehe auch E. 2.5.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1 m.w.H.).

**1.6.2** Ist der Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt die Entscheidungsinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt es sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat (statt vieler: Urteile des BVGer A-629/72010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.2; A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 2.4).

**1.6.3** Gestützt auf die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (sogenannte Normentheorie; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; Urteile des BGer 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.1; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.2 und A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer u.a. auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (vgl. Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, BV] und

Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Die Steuer beträgt 35 % der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

**2.2** Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3 und 136 II 525 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger (Art. 14 Abs. 1 VStG), wozu die steuerpflichtige Person unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II 525 E. 3.3.1 und 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI: Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger oder Empfängerin 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**

**2.3.1** Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört jede geldwerte Leistung einer Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG darstellt. Die Steuerverwaltungen sind bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden, vielmehr ist der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (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 24. April 2020 E. 2.3 und A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

**2.3.2** 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 und A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

**2.3.3** Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N. 83 ff.). Diese erfolgen auf Stufe der Gesellschaft buchhalterisch zulasten eines Aufwand- oder eines Ertragskontos bzw. zulasten eines aktiven oder eines passiven Bestandeskontos (vgl. Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.8.2.2). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt vieler: Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2):

- (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat;
- (2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet;
- (3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben, weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich;
- (4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

Die Kriterien (2) und (3) werden teils zusammen betrachtet, in der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber differenziert (anschaulich: Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3).

**2.3.4** Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.4.3; A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4, je m.w.H.).

## **2.4**

**2.4.1** Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1 und 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-6360/2017 15. Mai 2019 E. 2.4.4 und A-1623/2018 16. Mai 2019 E. 3.4.4). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige der Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2).

**2.4.2** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.3.3 Voraussetzung [1]). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen – aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft (vgl. E. 2.3.4) – geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (sog. Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1 und 138 II 545 E. 3.2; statt vieler: Urteil A-1200/2018 E. 2.3.1 m.w.H.).

**2.4.3** Diese marktorientierten Vergleichspreise – insbesondere, wenn sie auf einer Schätzung beruhen – bewegen sich regelmässig innerhalb einer



bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses (statt vieler: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt – den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung folgend (vgl. E. 1.6.3) – 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.w.H. und 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS: Kommentar VStG, Art. 4 N. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Elemente der geldwerten Leistung. Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.3.3), ist es an der steuerpflichtigen Person, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (weiter ausführend: Urteil A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.3 f.).

**2.5.2** Die kaufmännischen Buchführungsgrundsätze sind im Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220) geregelt. Das Rechnungslegungsrecht wurde mit Inkrafttreten am 1. Januar 2013 revidiert, weshalb vorliegend für das Jahr 2013 die geltenden Regeln der Art. 957 ff. OR und für das Jahr 2012 die Regelungen gemäss Art. 662 ff. und 957 ff. OR in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung (AS 2002 949, 952 resp. AS 1992 773, 786; nachstehend: «aOR») zur Anwendung gelangen.

Demgemäss haben juristische Personen (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR), respektive, wer zum Eintrag ins Handelsregister verpflichtet ist (Art. 957 Abs. 1 aOR) diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang des Geschäfts nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen

Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 Abs. 1 aOR, Art. 957a Abs. 1, Abs. 2 Ziff. 4 OR). Zu den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung zählen namentlich die Vollständigkeit der Jahresrechnung, die Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben, die Vorsicht, die Fortführung der Unternehmenstätigkeit, die Stetigkeit in Darstellung und Bewertung und die Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Art. 662a Abs. 2 aOR, Art. 958c Abs. 1 OR).

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; BGE 141 II 83 E. 3.1 f.). Bei ordnungsgemäss geführten Büchern trägt somit die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass ein verbuchter Geschäftsvorfall auf einer Leistung beruht, deren Gegenleistung nicht angemessen ist. Gelingt ihr der Nachweis eines solchen Missverhältnisses (Hauptbeweis), so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen (Gegenbeweis). Fehlt es demgegenüber an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, die auf die (materielle) Unrichtigkeit der Bücher schliessen lassen, so entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit und trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast dafür, dass eine bestimmte Leistung und ihr entsprechende Gegenleistung erbracht worden sind (eingehend: Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.8 m.w.H.).

**2.5.3** Das Verrechnungssteuerrecht wird vom Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Steuerpflichtigen haben folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich den Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.5).

Das Selbstveranlagungsprinzip und die Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine

Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2 f. [teilweise publiziert in: BVGE 2011/45]).

### 3.

**3.1** Die Vorinstanz geht im angefochtenen Einspracheentscheid davon aus, unbestritten seien der Status der Beschwerdeführerin als inländische Aktiengesellschaft, die Eigenschaft des Geschäftsführers als Mitglied des Verwaltungsrats und als Alleinaktionär sowie, dass die gegenständlichen geldwerten Leistungen geflossen seien. Im Streit läge einzig deren verrechnungssteuerrechtliche Qualifikation (dortige E. II./2.1). Die direktsteuerliche Behandlung der fraglichen Leistung auf Ebene des Geschäftsführers und der Gesellschaft sei ohne Einfluss auf diese Qualifikation (E. II./2.2). Die Vorinstanz eruierte sodann gesondert für das Jahr 2012 und 2013 Auslagen, die von privater Natur erschienen, und Zahlungen an den Geschäftsführer, die keine Stütze in dessen Arbeitsvertrag oder im Spesenreglement fänden, im Umfang von insgesamt Fr. 106'077.– (E. I./2, II/3.1 f.); diese seien ausschliesslich an den Geschäftsführer – und insbesondere nicht an eine nahestehende Drittperson – geflossen und liessen sich einzig mit der engen Beziehung zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger erklären (E. II./3.3 und 3.5). Den Leistungen stehe keine feststellbare Gegenleistung gegenüber, die Gesellschaft sei in diesem Umfang entreichert; einem Dritten gegenüber wäre keine Gelegenheit eingeräumt worden, ohne Gegenleistung über die Geschäftskonten der Gesellschaft private Auslagen zu bestreiten (E. II./3.5). Als Organ der Gesellschaft müsse dem Geschäftsführer das Missverhältnis zwischen ausgerichteten Leistungen und nicht vorhandenen Gegenleistungen bekannt und bewusst gewesen sein (E. II./3.4).

Sodann prüfte die Vorinstanz, ob der Gesellschaft der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit gelinge. Dem Vorbringen, es habe sich um Entschädigungen für Dienstleistungen und Arbeiten des Geschäftsführers im Rahmen des Geschäftsaufbaus gehandelt, hielt sie entgegen, es hätte der Gesellschaft freigestanden, die Leistungen als Lohnbestandteile zu verbuchen und auf einem Lohnausweis zu deklarieren (E. II./4.1). Den eingereichten Unterlagen liessen sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass den Leistungen der Gesellschaft eine Gegenleistung des Geschäftsführers gegenüberstünden – weder sehe sein Arbeitsvertrag solche Bezüge vor noch liege ein Beschluss der Gesellschaft vor, der dergleichen erlaubte, noch könne das Spesenreglement – das nicht von der kantonalen Behörde

genehmigt sei – einen solchen Schluss zulassen. Dem Lohnausweis sei schliesslich einzig ein für die zweite Hälfte des Jahres 2013 ausgerichteter Lohn zu entnehmen (E. II./4.2). Die Gesellschaft habe insgesamt keine Belege für das Erbringen von Gegenleistungen erbracht, insbesondere habe diese die Buchungsbelege der Jahre 2012 und 2013 nicht aufforderungsgemäss eingereicht. Die nachträgliche Geltendmachung unverzichtbarer Arbeitsleistung des Geschäftsführers überzeuge nicht, da der Gesellschaft der Umfang der Arbeitsleistung bekannt gewesen sein müsse; die Berücksichtigung einer nachträglichen Umqualifizierung auf direktsteuerlicher Ebene sei nicht vorgesehen (E. II./4.3). Bezüglich der ungeklärten Zahlungen bestehe eine Beweisnot der Vorinstanz. Die Gesellschaft sei rechtmässig und in zumutbarem Masse zur Mitwirkung aufgefordert worden. Die Gesellschaft habe zu den fraglichen Zahlungen keine Belege oder Darlegungen zu deren geschäftsmässiger Begründetheit beigebracht. Die Beweisnot der Vorinstanz führe angesichts der nicht erfüllten Mitwirkungspflicht zur Umkehr der Beweislast; die steuerbaren Leistungen könnten damit nach Ermessen aufgrund der festgestellten Indizien festgesetzt werden, im Ergebnis zu Lasten der Gesellschaft (E. II./4.4). Der steuerbare Betrag entspreche bei einem Total geldwerter Leistungen von Fr. 106'077.– und einem Steuersatz von 35 % Fr. 37'126.95 und nicht – wie im Erstentscheid irrtümlich berechnet, Fr. 37'196.65 (E. II.5). Die geldwerten Leistungen hätten im Laufe des jeweiligen Geschäftsjahres noch korrigiert werden können; sie seien damit je am 31. Dezember 2012 respektive 2013 fällig geworden. Die je fünfjährige Verjährungsfrist sei mit der Geltendmachung der Steuerforderung am 19. November 2015 gewahrt (E. II./6). Bei Annahme der Fälligkeit je am 31. Dezember 2012 respektive 2013 sei je ab dem 30. Januar des Folgejahres der gesetzliche Verzugszins von 5 % geschuldet (E. II./7).

**3.2** Die Beschwerdeführerin erklärt in ihrer Beschwerde einleitend hinsichtlich der Gründungsfinanzierung, dass diese u.a. durch ein Darlehen des Geschäftsführers erfolgt sei. Dieses Darlehen sei durch die Belehnung von dessen Lebensversicherung erfolgt. Die Verzinsung dieses Darlehens sei seit je gestundet.

Die Beschwerdeführerin rügt sodann die Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz in mehreren Punkten als inkorrekt. Nachdem sie anlässlich einer Steuerrevision darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass «statt Lohnzahlungen keine Rechnungen ausbezahlt werden dürfen», habe die Gesellschaft wie auch der Geschäftsführer zwar Nachsteuern bezahlt, nie

aber eine verdeckte Gewinnausschüttung anerkannt. Ein im angefochtenen Entscheid spezifisch als «Privatauslage» bezeichnetes Produkt habe einer unternehmerischen Produktentwicklung gedient. Entgegen der Vorinstanz sei ihr Schreiben vom 16. Januar 2016 dem konkreten Dossier zuordenbar gewesen, aber dennoch nicht berücksichtigt worden. Die Vorinstanz – die bemängle, man habe nur einen Teil der Belege, insbesondere zu den Anstellungsverhältnissen, eingereicht – habe gewusst, dass der Geschäftsführer bis Juni 2013 die einzige Arbeitskraft gewesen sei und sei darüber dokumentiert. Überhaupt seien sämtliche Detailbuchungen der Jahre 2011 bis 2013 geliefert worden.

Rechtlich stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, die Entschädigungen – deren Beurteilung als Gewinnentnahme bestritten sei – wären auch jedem Nichtaktionär bezahlt worden. Bis im Juni 2013 sei der Geschäftsführer alleine im Unternehmen tätig gewesen; bis dahin sei kein Angestellter «über SVA oder BVG berechnet» worden. Die «unkorrekte Auszahlung und Falschdeklaration» sei durch Nachsteuern durch die Gesellschaft und den Geschäftsführer bezahlt. Da die «inkorrekte Rechnungslegung» erst bei der Steuerrevision im Oktober 2014 bekannt geworden sei, habe man die Rechnungen der Jahre 2012 und 2013 nicht mehr korrigieren können, aber ab 2014 alle Empfehlungen umgesetzt. Es handle sich nicht um geldwerte Leistungen, sondern um eine Entschädigung der einzigen Arbeitskraft beim Geschäftsaufbau. Der Geschäftsführer habe die Gesellschaft im Februar 2012 mit frischem Kapital von Fr. 30'000.– versorgt.

**3.3** Soweit die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung nicht ohnehin auf den angefochtenen Entscheid verweist, hält sie zum Sachverhalt fest, dass die Beschwerdeführerin ihre Feststellungen weitgehend nicht anzweifle und insbesondere die an den Geschäftsführer geflossenen geldwerten Leistungen nicht bestreite (wohl aber deren rechtliche Qualifikation); entsprechend sei die Bezahlung von (direkten) Nachsteuern als Anerkennung der geldwerten Leistungen (unbeachtet ihrer rechtlichen Qualifikation) zu werten. Das Schreiben vom 16. Januar 2016 habe zunächst nicht zugeordnet werden können, sei aber nach der E-Mail vom 30. Mai 2016 im Verfahren einbezogen und auch berücksichtigt worden; da keine wesentlichen neuen Tatsachen eingebracht worden seien, sei nicht auf jeden Punkt einzeln einzugehen gewesen. Entgegen ihrer Auffassung habe die Beschwerdeführerin schliesslich nur einen Teil der geforderten Unterlagen eingereicht, insbesondere kein genehmigtes Spesenreglement und keinen einzigen Buchungsbeleg, der die Transaktionen zu erklären vermocht hätte.

Im Rechtlichen verweist die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung wiederum auf den angefochtenen Entscheid. Weiter nimmt sie die (neuen) Ausführungen zu einem spezifisch bezeichneten Produkt zur Kenntnis und akzeptiert in diesem Zusammenhang die Auslage von (EUR 349.–, entsprechend) Fr. 435.27 als geschäftlich begründet. Im Übrigen jedoch habe es die Beschwerdeführerin unterlassen, plausible Erklärungen zu den einzelnen streitbetroffenen Aufwendungen aufzuzeigen. Die Beschwerdeführerin bringe im Wesentlichen vor, die geldwerten Leistungen seien eine Entschädigung an den Geschäftsführer, der eine Gegenleistung gegenüberstehe; gemäss Auffassung der Vorinstanz vermöge sie aber (mit der anerkannten Ausnahme) nicht darzulegen, dass den geldwerten Leistungen eine dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung gegenüberstehe. Den Nachweis der einen anerkannten Transaktion hätte die Beschwerdeführerin im Übrigen bereits im vorinstanzlichen Verfahren beibringen können, weshalb ihr ungeachtet der teilweisen Gutheissung die Kosten aufzuerlegen seien.

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe ihr Schreiben vom 16. Januar 2016 (ESTV-act. 6) nicht berücksichtigt. Damit rügt sie sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Diese Rüge ist aufgrund ihres formellen Charakters vorab zu prüfen (statt vieler: BGE 144 I 11 E. 5.3; Urteil des BGer 2C\_90/2019 vom 22. August 2019 E. 3.1).

**4.1.1** Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. auch Art. 29 VwVG) folgt unter anderem die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die sich sein Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 142 III 433 E. 4.3.; 141 V 557 E. 3.2.1; Urteil des BGer 1B\_101/2019 vom 16. Juli 2019; je m.w.H.).

**4.1.2** Die Vorinstanz hatte das Schreiben vom 16. Januar 2016 erhalten, aber gemäss ihren Aussagen bis zur E-Mail vom 30. Mai 2016 (ESTV-act. 7) dem Dossier nicht zuordnen können. Die Vorinstanz macht dies sowohl im angefochtenen Entscheid (E. I./6), wie auch schon im Erstentscheid (Sachverhalt Ziff. 5) transparent. Dies ist – entgegen der mutmasslichen Auffassung der Beschwerdeführerin (Beschwerde, Ziff. 6) – nicht zu beanstanden.

**4.1.3** Ist also dieser Vorgang transparent gemacht, so erübrigt sich die Frage, ob das Schreiben – das weder einen Absender noch eine Betreffzeile mit Dossier-Nummer o.ä. aufweist – mit entsprechenden Bemühungen eher hätte zugeordnet werden können. Inhaltlich wies das Schreiben keinen Gehalt auf, der über die früheren Verlautbarungen der Beschwerdeführerin, insbesondere das Schreiben vom 7. Dezember 2015 (ESTV-act. 4), hinausging. Die Vorinstanz nahm in ihren Entscheiden auf den Kern der Argumentation der Beschwerdeführerin jeweils Bezug. Die Vorinstanz setzte sich also mit den Parteistandpunkten auseinander und hatte nicht in jedem Punkt direkt auf das genannte Schreiben Bezug zu nehmen. Es ist folglich nicht erkennbar, dass sie auf das Schreiben nicht eingegangen wäre; auch ist der sehr knapp gehaltenen Beschwerde nicht zu entnehmen, in welchem wesentlichen Punkt dies nicht der Fall gewesen sein soll (Beschwerde, Ziff. 6 a.E.).

**4.2** Weiter sind vorab klärende Worte zum Streitgegenstand anzubringen.

**4.2.1** Dieser besteht im Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung – und zwar in der Regel im Dispositiv, gegebenenfalls unter klärendem Bezug der Begründung – ist, soweit es im Streit liegt, also angefochten ist (vgl. statt vieler: BGE 136 II 165 E. 5; Urteil des BVGer A-4164/2020 vom 16. November 2022 E. 1.4.1 f. m.w.H.).

Das Dispositiv des angefochtenen Entscheides ist widersprüchlich: Einerseits wird die Einsprache «im Umfang von Fr. 70.– teilweise gutgeheissen» (Dispositiv-Ziff. 1), zum andern der geschuldete Steuerbetrag auf Fr. 37'126.95 festgesetzt (Dispositiv Ziff. 2) – auf denselben Betrag wie im Erstentscheid. Der Begründung (E. II./5) ist zu entnehmen, dass damit eine Fehlberechnung im Erstentscheid korrigiert werden solle. Für die Bestimmung des Streitgegenstandes im Einspracheverfahren der Vorinstanz gilt mutatis mutandis das eingangs dieses Absatzes Gesagte: Auch dieser bestimmt sich vorab nach dem Dispositiv des Erstentscheides. Die genannte Fehlberechnung kommt im Erstentscheid nur im Begründungsteil «Sachverhalt» vor (der weitere Ungenauigkeiten aufweist, etwa wird der Betrag von Fr. 37'196.95 mit dem Begriff der geldwerten Leistung vermengt [Ziff. 1]). Aus dem Dispositiv des Erstentscheides und der Lektüre des stringenten Begründungsteils «Begründung» erhellt aber ohne Weiteres, dass der (unter der Arbeitshypothese, Qualifikation und Summe der geldwerten Leistungen seien rechtmässig, was nachfolgend zu prüfen sein wird) korrekt berechnete Steuerbetrag von Fr. 37'126.95 geltend gemacht wird. Zumal auch der Beschwerdeführer den angefochtenen Entscheid so versteht,

dass dieser Betrag geltend gemacht wird (Beschwerdeanträge, Abs. 2), kann Dispositiv-Ziffer 1 als auf einem Missverständnis beruhend unbeachtet bleiben.

**4.2.2** Sodann anerkennt die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung eine Einzelbuchung von Fr. 435.27 für das Steuerjahr 2012 als geschäftsmässig begründet und beantragt in diesem Umfang die Gutheissung der Beschwerde. Es ist kein Grund erkennbar, die Beurteilung dieses Einzelsachverhalts in Zweifel zu ziehen. Die Beschwerde ist mithin in diesem Umfang gutzuheissen; der Streitgegenstand beschränkt sich fortan auf die übrige Steuerforderung.

## **5.**

**5.1** Als unbestritten angenommen werden kann mit der Vorinstanz der Status der Beschwerdeführerin als inländische Aktiengesellschaft (vorne, E. 2.1 f.) und die Eigenschaft des Geschäftsführers als deren (alleiniger) Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte (vorne, E. 2.3.1). Nicht bestritten werden sodann die unter verschiedenen Titeln ausgerichteten respektive bezogenen Leistungen an sich. Bestritten ist die rechtliche Qualifikation als verrechnungssteuerrechtlich relevante (vorne, E. 2.3.1) geldwerte Leistung, insbesondere in der Form der verdeckten Gewinnausschüttung (E. 2.3.3).

**5.2** Im Kern macht die Beschwerdeführerin geltend, bei den ausgerichteten Leistungen habe es sich in der Sache um Entschädigungen an den Geschäftsführer für dessen Leistungen beim Aufbau der Gesellschaft gehandelt (Beschwerde, S. 2, Ziff. VII). Gleichzeitig betont sie, es seien bis zum Juli 2013 kein Lohn und auch keine Zinsen bezahlt worden (vgl. Schreiben vom 7. Dezember 2015, ESTV-act. 4, Ziff. 1 und 6; Beschwerde, Einleitungsabsatz), versteht aber die Überweisung der Minimalbeiträge an die AHV zur Vermeidung von Beitragslücken als «normale[n] Teil von Lohnzahlungen. Weder Ertrag der Gesellschaft, noch geldwerter Bezug nach VStG» (Schreiben vom 7. Dezember 2015, ESTV-act. 4, Ziff. 1).

**5.3** Hätte es sich bei den ausgerichteten Beträgen um – wie auch immer zivilrechtlich zu qualifizierende – Entschädigungen für das Engagement des Geschäftsführers gehandelt, so hätte dies in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin entsprechend ausgewiesen werden müssen. Die Beschwerdeführerin anerkennt im Nachgang zur Steuerrevision im Jahr 2014 denn auch, dass die Verbuchung dieser Entschädigungspositionen nicht



korrekt erfolgt war (Beschwerde, S. 2 Ziff. IV und VI). Muss die Buchführung allerdings gerade in diesem Punkt als materiell mangelhaft gelten, so kann sich die Beschwerdeführerin nicht auf die Massgeblichkeit der Handelsbilanz respektive die natürliche Vermutung derer materiellen Richtigkeit berufen. Folglich obliegt der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der einzelnen Leistungen (und damit die Marktorientiertheit der Gegenleistung) der Beschwerdeführerin (vorne, E. 2.5.2).

**5.4** Gleiches kann mit der Vorinstanz im vorliegenden Fall auch aus der Verletzung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin gefolgert werden: Aufgefordert, (unter anderem) sämtliche Zahlungsbelege und Kontoauszüge der Geschäftsjahre 2012 und 2013 beizubringen (Schreiben der Vorinstanz vom 8. November 2016, ESTV-act. 13), liess die Beschwerdeführerin der Vorinstanz zwar die Kontoauszüge zukommen, nicht aber die Belege (Schreiben vom 2. Dezember 2016, ESTV-act. 14, mit Beilagen). Damit brachte sie die Vorinstanz in eine durch Vernachlässigung der Mitwirkungspflicht verursachte Beweisnot und die Beschwerdeführerin trägt in der Folge die Beweislast (vorne, E. 2.5.3).

**5.5** Selbst wenn dem anders wäre, obläge der Beschwerdeführerin im Rechtsmittelverfahren – auch bei geltender Untersuchungsmaxime – schon aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht die Pflicht, ihre Vorbringen zu behaupten und zu substantiieren. Der in ihren Augen zutreffende und vollständige Sachverhalt wäre von ihr in den wesentlichen Zügen zu schildern und derart konkret zu substantiieren, dass die Vorinstanz die Darstellung ihrerseits substantiiert bestreiten kann und die Rechtsmittelinstanz darüber Beweis abnehmen kann (vgl. eingehend: Urteil des BGer 2C\_177/2018 vom 22. August 2019 E. 3.3 f. m.w.H.).

**5.6** Dem genügt die Beschwerdeführerin weder im Verfahren vor Vorinstanz noch auf Beschwerdeebene. Die Vorinstanz listet im angefochtenen Entscheid die einzelnen Buchungen zugunsten des Geschäftsführers auf, deren Hintergrund nicht klar geschäftlich begründet sei und die nach Prüfung der weiteren Kriterien als verdeckte Gewinnausschüttungen zu betrachten seien: *Einzelpositionen* (wie Ordnungsbussen, Tabakwaren, Coiffeur-Rechnungen, eine Spielkonsole), bedeutendere *regelmässige Positionen* (wie Arztrechnungen, Krankenkassenprämien, AHV-Minimalbeiträge), *Direktzahlungen* an den Geschäftsführer ohne ersichtliche Grundlage im Spesenreglement oder Arbeitsvertrag (angefochtener Entscheid, E. II./3) und führt die Überlegungen zur nicht nachgewiesenen geschäftsmässigen Begründetheit im Einzelnen dar (angefochtener Entscheid,

E. II./4). Die Beschwerdeführerin lässt es demgegenüber damit sein Bewenden haben, pauschal zu behaupten, diese Leistungen wären jedem Nichtaktionär, der einzige Arbeitskraft gewesen wäre, auch ausbezahlt worden respektive seien als Entschädigung an den das Geschäft aufbauenden Geschäftsführer per se geschäftlich begründet. Aufgrund dieser pauschalen Behauptung ist weder eine substantiierte Bestreitung noch eine Beweisführung möglich. Die Beschwerdeführerin erfüllt weder die ihr im Beschwerdeverfahren ohnehin obliegende Behauptungs- und Substantiierungslast noch erbringt sie den ihr im vorliegenden Fall obliegenden Beweis.

**5.6.1** Ohnehin einer verkürzten Logik folgt die Argumentation, die Auslagen seien deshalb geschäftlich begründet, weil sie eben an den Geschäftsführer für dessen geleisteten Aufbauarbeiten gegangen seien (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. Dezember 2015, ESTV-act. 4, Ziff. 1). Letztlich wird damit das geltend gemachte Auslegungsergebnis (die geschäftsmässige Begründetheit) bereits mit der Eingangsvoraussetzung (Leistung an den Geschäftsführer als Anteilsinhaber) begründet, ohne das qualifizierende Element (marktgerechte Gegenleistung) zu begründen.

**5.6.2** Ebenfalls nur behauptet und nicht ansatzweise belegt wird die Darstellung, die Leistungen wären auch an einen Nichtaktionär so erfolgt. Offenkundig verneinen lässt sich diese Darstellung bei einem Vergleich des Spesenreglements für das Personal mit dem analogen (im Arbeitsvertrag integrierten) Regulativ für den Geschäftsführer (Schreiben vom 28. Oktober 2016, ESTV-act. 12, Beilagen b und c) beispielsweise für den Spesenposten der Krankenversicherung: Dieser wird nur dem Geschäftsführer, nicht aber dem übrigen Personal ausgerichtet. Nur der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der Arbeitsvertrag des Geschäftsführers durch diesen sowohl in seiner Stellung als Arbeitgeber wie auch als Arbeitnehmer geschlossen wurde. Ein solches In-Sich-Geschäft mag in einer Einpersonengesellschaft weitgehend ohne materielle Schranken zulässig sein (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, § 13 N. 607 f.); in jeder anders strukturierten Gesellschaft würde ein solcher Vorgang eine zusätzliche Genehmigung, ausgewiesene Marktüblichkeit oder das Einholen einer «Fairness Opinion» bedingen (BÖCKLI, a.a.O., § 13 N. 603 ff.; CHRISTOPH B. BÜHLER, Zürcher Kommentar, N. 10 zu Art. 718b OR). Es erscheint ebenso unwahrscheinlich, dass diese aussergewöhnliche Spesenklausel in einer «Fairness Opinion» gutgeheissen würde, wie eine Genehmigung dieser Passage des Spesenreglements durch die kantonale

Steuerbehörde – die diesen Posten gerade explizit dem Einkommen zuzuschlag – auszuschliessen ist.

**5.6.3** Nicht der Logik der Beitragserhebung im Bereich der AHV/IV entspricht sodann die – auf Beschwerdeebene immerhin nicht mehr explizit wiederholte – Herangehensweise der Beschwerdeführerin zum Themenkreis der Übernahme der AHV-Mindestbeiträge (vgl. Schreiben vom 7. Dezember 2015, ESTV-act. 4, Ziff. 1): Die versicherte Person – sehr vereinfachend gesagt die in der Schweiz wohnhafte oder erwerbstätige Person (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und b des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVG, SR 831.10) – bezahlt entweder AHV-Beiträge als erwerbstätige Person (Art. 4 ff. AHVG, Art. 6 ff. der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung, AHVV, SR 831.101) in einem Prozentanteil des versicherten Einkommens (Art. 4 Abs. 1 AHVG) oder einen Mindestbeitrag, wenn sie nicht erwerbstätig ist oder mit ihrer Erwerbstätigkeit jedenfalls nicht einen Beitrag von insgesamt dem tiefsten Mindestbeitrag erzielt (Art. 10 AHVG). Als massgebender Lohn gilt für unselbständig Erwerbende jedes (auch in Naturalien geleistetes) Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit (Art. 5 Abs. 2 AHVG), darunter insbesondere auch Leistungen des Arbeitgebers, die in der Übernahme des Arbeitnehmerbeitrages für die AHV/IV bestehen (Art. 7 Bst. p AHVV).

Die im Arbeitsvertrag (ESTV-act. 12 Beilage c) bis zum Eintritt regelmässiger Lohnzahlungen vorgesehene «Aufwandsentschädigung» wäre beitragsrechtlich jedenfalls als beitragspflichtiges Einkommen zu qualifizieren, weshalb darauf prozentuale Beiträge zu entrichten wären. Würde sich die Beschwerdeführerin auf den – wahrscheinlich nicht haltbaren – Standpunkt stellen, der Geschäftsführer sei Nichterwerbstätiger, so wäre wohl bereits die Übernahme seines Mindestbeitrages als Arbeitnehmerbeitrag als (beitragspflichtige) Lohnzahlung zu qualifizieren.

**5.7** Der Beschwerdeführerin gelingt mit ihren knappen Bemerkungen in der Beschwerdeschrift nicht, die eingehende Beurteilung durch die Vorinstanz in Zweifel zu ziehen. Es kann auf diese (insbesondere angefochtener Entscheidung E. II./3 und II./4) verwiesen werden, ohne in unnötige Wiederholungen zu verfallen.

**5.8** Ebenso kann in Bezug auf die in der Beschwerde nicht aufgegriffenen Fragen der Fälligkeit und der Verzugszinsse auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz verwiesen werden (angefochtener Entscheid, E. 6 f.).

**5.9** Insofern die Beschwerdeführerin geltend macht, die ihr auferlegte Verrechnungssteuerforderung würde ihren wirtschaftlichen Fortbestand gefährden, ist sie daran zu erinnern, dass die Verrechnungssteuer eine Sicherungssteuer ist. Sie hat den ihr auferlegten Betrag dem Leistungsempfänger – hier: dem Geschäftsführer – zwingend zu überwälzen, der sodann bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen deren Rückerstattung verlangen kann bzw. hätte verlangen können (vorne, E. 2.2). Vor diesen Hintergrund steht weder der Vor- noch der Rechtsmittelinstanz ein Ermessensspielraum – etwa im Sinne einer Härtefallklausel o.ä. – offen.

## **6.**

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde im Umfang der Abstandserklärung der Vorinstanz (vorne, E. 4.2.2) gutzuheissen, im Übrigen aber abzuweisen ist.

## **7.**

**7.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Teilweises Unterliegen bringt eine Reduktion der der Beschwerdeführerin aufzuerlegenden Verfahrenskosten mit sich. Grundsätzlich ist dabei auf das Verhältnis von Obsiegen zu Unterliegen abzustellen (MARCEL MAILLARD, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, N. 14 zu Art. 63 VwVG; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, N 1673; MICHAEL BEUSCH, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, N. 11, 13 zu Art. 63 VwVG). In Ausnahme vom Unterliegerprinzip können einer obsiegenden Partei dann Kosten auferlegt werden, wenn sie diese durch die Verletzung von Verfahrenspflichten, insbesondere die Verletzung der Mitwirkungspflicht, verursacht hat (Art. 3 Abs. 3 VwVG; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, a.a.O, N 1680).

**7.2** Die Beschwerdeführerin obsiegt vorliegend insofern, als ein Betrag von Fr. 435.27 als geschäftsmässig begründete Auslage anerkannt wird, was den ihr aufzuerlegenden Verrechnungssteuerbetrag um 35 % hiervon, also um Fr. 152.34, vermindert. Dies macht im Vergleich zum insgesamt im Streit stehenden Betrag von Fr. 37'126.95 einen Anteil von 0.4 % aus. Eine Reduktion der der Beschwerdeführerin als mehrheitlich unterliegenden

Partei aufzuerlegenden Verfahrenskosten erübrigt sich bereits aufgrund dieser untergeordneten Grösse (vgl. in diesem Sinne auch Urteil des BVGer A-5047/2021 vom 25. August 2022 E. 7.2 m.w.H.). Darüber hinaus ist mit der Vorinstanz festzustellen, dass dieser Punkt bei Wahrnehmen der Mitwirkungspflicht ohne Weiteres bereits vor Vorinstanz hätte bereinigt werden können. Die Verfahrenskosten sind mithin vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

**7.3** Die Verfahrenskosten werden in Anwendung der massgeblichen Grundsätze (Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) auf Fr. 3'000.– festgesetzt und dem in derselben Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde hat die Beschwerdeführerin der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV folgende Verrechnungssteuern zu bezahlen:

- Für das Steuerjahr 2012: Fr. 20'605.46 zzgl. Verzugszins zu 5 % ab dem 30. Januar 2013;
- Für das Steuerjahr 2013: Fr. 16'369.15 zzgl. Verzugszins zu 5 % ab dem 30. Januar 2014.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden der Beschwerdeführerin auf-erlegt. Dieser Betrag wird dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvor-schuss entnommen.

**3.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Iris Widmer

Thomas Bischof

**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: