



## **Urteil vom 9. März 2022**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch  
lic. iur. Beat Rüedi, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer (Steuerobjekt und Überwälzung).

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

Die X. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Abgabepflichtige) ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der A. \_\_\_\_\_ Stiftung mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein. Die Abgabepflichtige hielt ihrerseits, von September 2005 bis März 2012, 100 % der Aktien der B. \_\_\_\_\_ AG. Einziges Mitglied des Verwaltungsrats sowohl der letzteren Gesellschaft als auch der Abgabepflichtigen war bzw. ist C. \_\_\_\_\_.

**B.**

**B.a** Nachdem das kantonale Steueramt [...] im Rahmen der Steuereinschätzungen und der Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer für die Geschäftsjahre 2012 und 2013 eine Buchprüfung der Abgabepflichtigen durchgeführt hatte, übermittelte es der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) am 15. Mai 2017 das ausgefüllte Meldeformular «Rechnungen und Zahlungen» (M 9), wobei es das Protokoll der genannten Buchprüfung vom 30. Juni und 1. Juli 2016 beilegte. Darin war unter anderem und soweit hier noch relevant eine Leistung in der Höhe von Fr. 116'145.-- für «Entnahme und Verkauf, ohne Entschädigung an die X. \_\_\_\_\_ AG, [...]», datierend vom 31. März 2012, enthalten. In der Beilage zum Einschätzungsvorschlag (dort: Nr. 3 Beteiligungen, S. 2) wurde ausgeführt, dass es sich dabei um eine von der Abgabepflichtigen gehaltene Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG, [...] handle, welche im Jahr 2012 veräussert worden sei und deren bei der Abgabepflichtigen nicht verbuchter Verkaufserlös dem Substanzwert letzterer Gesellschaft von Fr. 116'145.-- entspreche, der – im Rahmen der direkten Steuern – als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen sei.

**B.b** Am 23. Juni 2017 teilte die ESTV der Abgabepflichtigen mit, dass sie aufgrund der Meldung des kantonalen Steueramtes [...] davon ausgehe, dass die Abgabepflichtige ihrem «Aktionär» C. \_\_\_\_\_ geldwerte Leistungen erbracht habe.

**B.c** Mit Schreiben vom 6. Juli 2017 teilte die Abgabepflichtige der ESTV mit, C. \_\_\_\_\_ sei nicht ihr Aktionär. Ihm gegenüber könne keine geldwerte Leistung erbracht worden sein.

**B.d** Die ESTV teilte der Abgabepflichtigen am 14. Juli 2017 mit, dass es ohne Belang sei, ob die Leistung dem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person erbracht worden sei. C. \_\_\_\_\_ sei überdies bis zum Verkauf der B. \_\_\_\_\_ AG deren einziger Verwaltungsrat gewesen.

**B.e** Während des folgenden Schriftenwechsels zwischen der ESTV und der Abgabepflichtigen teilte das kantonale Steueramt [...] der ESTV am 6. September 2017 mit, dass die Tochter von C.\_\_\_\_\_ Begünstigte der A.\_\_\_\_\_ Stiftung sei. Daher habe es (das kantonale Steueramt [...]) C.\_\_\_\_\_ als nahestehende Person betrachtet und ihm die geldwerte Leistung zugerechnet.

**B.f** Am 26. Oktober 2017 verlangte die Abgabepflichtige (zum zweiten Mal) von der ESTV den Erlass einer einsprachefähigen Verfügung.

**B.g** Eine solche erliess die ESTV am 9. Januar 2019. Darin bestätigte sie die Verrechnungssteuerforderung von – soweit vorliegend wesentlich – Fr. 40'650.75 auf einer geldwerten Leistung in Höhe von Fr. 116'145.-- an C.\_\_\_\_\_ aus dem Verkauf der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012.

**B.h** Am 8. Februar 2019 erhob die Abgabepflichtige gegen diese Verfügung vom 9. Januar 2019 Einsprache. Sie erklärte insbesondere, der Verkaufserlös für den Verkauf der B.\_\_\_\_\_ AG habe lediglich Fr. 4'000.-- betragen. Sowohl beim Kauf als auch beim Verkauf dieser Gesellschaft habe es sich um einen Mantelhandel gehandelt. Der Verkaufserlös sei bei ihr integral verbucht worden.

Im Verlauf des Einspracheverfahrens liess die Abgabepflichtige vorbringen, im Jahr 2012 habe keine Entnahme der Beteiligung der B.\_\_\_\_\_ AG stattgefunden. Diese sei erst im Jahr 2015 erfolgt (Schreiben an die ESTV vom 26. Juli 2019).

Am 18. November 2019 hielt die Abgabepflichtige zudem fest, der Verkaufspreis von Fr. 4'000.-- sei auf das private Konto von C.\_\_\_\_\_ überwiesen worden und ergebe sich aus der Bilanz des Verkaufsobjektes. Das «Kontokorrent Aktionäre» in der Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2005 sei von den vorherigen Inhabern, den Eheleuten D.\_\_\_\_\_, nie zurückgeführt worden. Es handle sich dabei um einen Nonvaleur, der in der Berechnung des Wertes der Beteiligung und der Ermittlung des Verkaufspreises nicht berücksichtigt werden könne. Einen schriftlichen Kaufvertrag für die Aktien der Beteiligung gebe es nicht. Der Verkaufszeitpunkt im Jahr 2015 sei in der Eingabe vom 26. Juli 2019 deshalb erwähnt worden, weil die Beteiligung bis zum Geschäftsjahr 2015 in ihrer Bilanz (der Bilanz der Abgabepflichtigen) aufgeführt worden sei. Erst im Geschäftsjahr

2015 sei eine Wertberichtigung gebucht worden, weil die Beteiligung seit dem Jahr 2012 nicht mehr existent gewesen sei.

**B.i** Mit Einspracheentscheid vom 25. Juni 2021 wies die ESTV die Einsprache ab (Dispositivziffer 1) und bestätigte unter anderem die noch umstrittene Forderung der Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 40'650.75 für das Jahr 2012 (Dispositivziffer 2). Auf diesem Betrag sei ein Verzugszins von 5 % ab dem 31. Januar 2013 bis zum Tage der Entrichtung geschuldet (Dispositivziffer 4).

Die ESTV führte kurz zusammengefasst aus, strittig sei die Höhe des Verkaufspreises der B. \_\_\_\_\_ AG und die Frage, ob der Erlös einer nahestehenden Person, konkret C. \_\_\_\_\_, zugeflossen sei. Die Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG sei in der Buchhaltung der Abgabepflichtigen in Höhe von Fr. 100'000.-- geführt worden. Aus der Bilanz der B. \_\_\_\_\_ AG selbst ergebe sich ein Substanzwert von Fr. 116'145.--. Bei C. \_\_\_\_\_ handle es sich um eine nahestehende Person. Zudem sei der angeblich Fr. 4'000.-- betragende Erlös für den Verkauf der Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG auf sein Konto einbezahlt worden.

### **C.**

Gegen diesen Einspracheentscheid vom 25. Juni 2021 erhob die Abgabepflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 28. Juli 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid in Bezug auf die noch umstrittene Forderung der Verrechnungssteuer und den Verzugszins (siehe Bst. B.i) aufzuheben. Weiter beantragt sie, es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2012 keine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 40'650.75 und keinen Verzugszins auf dieser Verrechnungssteuer schulde. Ferner sei sie nicht zu verpflichten, die entsprechende Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger, C. \_\_\_\_\_, zu überwälzen. Schliesslich sei sie nicht zu verpflichten, der Vorinstanz eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 40'650.75 für das Geschäftsjahr 2012 inklusive Zins auf dieser Verrechnungssteuer ab 31. Januar 2013 zu überweisen. Eventualiter sei von einer geldwerten Leistung ihrerseits an C. \_\_\_\_\_ im Geschäftsjahr 2012 in der Höhe von Fr. 4'000.-- auszugehen und sie sei zu verpflichten, eine Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 1'400.-- zuzüglich 5 % Zins ab 31. Januar 2013 an die Vorinstanz zu entrichten – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Ihre Anträge begründet die Beschwerdeführerin insbesondere damit, die Vorinstanz habe den Sachverhalt falsch erstellt. Bei der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG habe es sich sowohl beim Erwerb im September 2005 als auch bei der Veräusserung im März 2012 um einen sogenannten Aktienmantel gehandelt. Ein solcher zeichne sich dadurch aus, dass auf der Aktivseite der Bilanz hauptsächlich eine Forderung bzw. ein Darlehen gegenüber dem Allein- oder Hauptaktionär der Gesellschaft bilanziert sei, wogegen die Passivseite der Bilanz im Wesentlichen aus dem Aktienkapital der Gesellschaft bestehe. Die Vorinstanz gehe von der falschen Annahme aus, der B.\_\_\_\_\_ AG hätte per 31. Dezember 2011 als einziges Aktivum eine Darlehensforderung gegenüber der A.\_\_\_\_\_ Stiftung in der Höhe von Fr. 117'945.-- zugestanden. Eine solche Forderung der B.\_\_\_\_\_ AG gegenüber der A.\_\_\_\_\_ Stiftung habe es jedoch nie gegeben. Die jeweiligen Organe der A.\_\_\_\_\_ Stiftung hätten bestätigt, dass ihnen die B.\_\_\_\_\_ AG unbekannt sei. Die A.\_\_\_\_\_ Stiftung habe kein Bankkonto, auf das ihr Geld hätte überwiesen werden können, und es seien gemäss den vorliegenden Unterlagen der A.\_\_\_\_\_ Stiftung keine Gelder im Zusammenhang mit der B.\_\_\_\_\_ AG über die Stiftung geflossen. Die Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG habe per 31. Dezember 2005, also nach dem Erwerb durch sie (die Beschwerdeführerin) auf der Aktivseite ein «Kontokorrent Aktionäre» in der Höhe von Fr. 104'637.10 aufgewiesen. Es sei nicht bekannt, wieso in späteren Bilanzen der B.\_\_\_\_\_ AG ein Darlehen der A.\_\_\_\_\_ Stiftung ausgewiesen werde. Es handle sich jedenfalls um einen Fehler. Möglicherweise sei angenommen worden, dass die A.\_\_\_\_\_ Stiftung Aktionärin der B.\_\_\_\_\_ AG sei und damit die Bezeichnung «Kontokorrent Aktionäre» gleichbedeutend sei mit der Bezeichnung «Darlehen A.\_\_\_\_\_ Stiftung».

Diese Ausführungen würden bestätigt durch die Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2014. Demnach habe sich der Saldo der Aktiven auf insgesamt Fr. 118'422.95 belaufen, wovon die grössten Aktiven ein Darlehen in der Höhe von Fr. 61'292.92 und ein Personenwagen im Wert von Fr. 54'000.-- gewesen seien. Die Erklärung dieses Bilanzbildes liege auf der Hand. Der neue Alleinaktionär der B.\_\_\_\_\_ AG, E.\_\_\_\_\_, habe aus seinem Privatvermögen ein Fahrzeug in die B.\_\_\_\_\_ AG eingebracht zu einem Wert von mindestens Fr. 54'000.--. Im Zuge dieser Privateinlage in die B.\_\_\_\_\_ AG habe E.\_\_\_\_\_ den Kaufpreis der B.\_\_\_\_\_ AG für das Fahrzeug von seiner eigenen Darlehensverpflichtung gegenüber der Gesellschaft abgezogen und es resultierte eine restli-

che Darlehensverpflichtung des Alleinaktionärs gegenüber der Gesellschaft per 31. Dezember 2014 in der Höhe von Fr. 61'292.92. Tatsächlich sei die B.\_\_\_\_\_ AG für Fr. 4'000.-- verkauft worden.

Zum Beweis dieser Vorbringen bietet die Beschwerdeführerin die Befragung diverser Personen als Zeugen an.

Weiter macht die Beschwerdeführerin Ausführungen zum Beweisrecht.

#### **D.**

In ihrer Vernehmlassung vom 13. September 2021 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sinngemäss hält sie fest, den Sachverhalt nicht falsch festgestellt zu haben. Insbesondere bringt sie vor, in der massgeblichen Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG per 31. Dezember 2011 figuriere ein Aktivum in der Höhe von Fr. 117'945.--, das als «Darlehen A.\_\_\_\_\_ Stiftung» ausgewiesen worden sei. Die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang geltend gemachte Verwechslung ohne jegliche Geschäftsbeziehung zur A.\_\_\_\_\_ Stiftung erscheine als unglaubhaft und nicht stichhaltig. Den E-Mails, die die Beschwerdeführerin eingereicht habe, seien keine belegten Aussagen zu entnehmen.

Die Beschwerdeführerin belege den Kaufpreis für den angeblichen Mantelhandel im September 2005 nicht. Hingegen habe der Buchwert der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG während der gesamten Haltedauer in den Bilanzen der Beschwerdeführerin Fr. 100'000.-- betragen. Gehe man davon aus, dass – gemäss Obligationenrecht – die Aktiven bei ihrer Erfassung höchstens und in ihrer Folgebewertung nicht höher als zu den Anschaffungskosten zu bewerten seien, sei der von der Beschwerdeführerin im September 2005 bezahlte Kaufpreis für die Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG nicht unter Fr. 100'000.-- gelegen. Da die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden würden, sei darauf abzustellen. Als Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin und der B.\_\_\_\_\_ AG habe C.\_\_\_\_\_ einen allfälligen Wertberichtigungsbedarf betreffend die Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG mangels Werthaltigkeit des in der Bilanz ausgewiesenen Darlehens an die A.\_\_\_\_\_ Stiftung kennen müssen. Der Beschwerdeführerin sei das Wissen ihres Organs zuzurechnen, welches die Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG während Jahren in der eigenen Bilanz sowie in der Bilanz der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2011 als werthaltig habe einstufen lassen.

Nicht erklärt habe die Beschwerdeführerin, gestützt auf welchen Rechtsgrund eine Drittperson (d.h. nicht der Käufer, sondern eine Gesellschaft, welche zum Zeitpunkt der Überweisung nicht mehr im Handelsregister eingetragen war) den von ihr behaupteten Verkaufserlös für die Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG auf das private Konto von C. \_\_\_\_\_ (anstatt auf das Konto der Beschwerdeführerin) überwiesen haben solle.

Die Beschwerdeführerin habe in Zustimmungserklärungen vom 30. November 2016 und vom 16. Januar 2017 den Einschätzungen des kantonalen Steueramtes [...] und damit der verdeckten Gewinnausschüttung in der Höhe von F. 116'145.-- hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für das Geschäftsjahr 2012 bereits zugestimmt. Sie verhalte sich widersprüchlich, wenn sie nun ihr (der ESTV) gegenüber eine entsprechende geldwerte Leistung verneine.

*Auf die weiteren Ausführungen der Parteien und die Akten wird, soweit dies für den Entscheid wesentlich ist, im Rahmen der folgenden Erwägungen 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. 1.3 Ausgeführten – einzutreten.

**1.2** Die Beschwerdeführerin beantragt nicht die vollständige Aufhebung des Einspracheentscheids vom 25. Juni 2021, der die Jahre 2012 und 2013 umfasst, sondern nur die Aufhebung der Dispositivziffern 1, 2 und 4

des genannten Einspracheentscheids, welche das Jahr 2012 (Verrechnungssteuer und Zinsfolgen) betreffen. Eine solche Beschränkung des Streitgegenstandes ist ohne Weiteres zulässig.

### **1.3**

**1.3.1** Gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG ist dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung zu entsprechen, wenn die Gesuchstellerin ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung ist dabei subsidiär gegenüber rechtsgestaltenden Verfügungen (BGE 142 V 2 E. 1.1, 137 II 199 E. 6.5, 126 II 300 E. 2c; BVGE 2015/35 E. 2.2.2, 2010/12 E. 2.3, 2007/24 E. 1.3; Urteil des BVGer A-5065/2018 vom 17. März 2021 E. 1.3.2).

**1.3.2** Die Beschwerdeführerin hat ihre Anträge teilweise als Feststellungsbegehren formuliert. Diese sind jedoch inhaltlich bereits von den negativen Leistungsbegehren, nämlich den Anträgen auf teilweise Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und teilweisen Aufhebung der Verrechnungssteuerforderung sowie Nichtüberwälzung derselben auf C.\_\_\_\_\_, umfasst und es kommt ihnen insofern keine eigenständige Bedeutung zu. Mangels Feststellungsinteresses ist auf die Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

**1.4** 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).

**1.5** 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; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.54; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5).



## **1.6**

**1.6.1** Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101; s.a. Art. 29 VwVG) garantiert jeder Verfahrenspartei den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dazu gehört insbesondere, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt.

**1.6.2** Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-6416/2019 vom 20. Januar 2022 E. 4.2, A-1761/2021 vom 2. Dezember 2021 E. 1.5.2.4, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 2.2; vgl. PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 29 N. 19).

## **2.**

**2.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV, 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 Genusscheine (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 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.], Kom-

mentar 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 (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; vgl. MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI, in: Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, in: Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 48 f.; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 30 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. BAUER-BALMELLI, a.a.O., S. 46 ff.).

**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; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2).

## 2.4

**2.4.1** Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem der geldwerten Vorteile 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, 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. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 Rz. 84). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 2.4.2, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2 m.Hw.):

(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 (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; vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1).

**2.4.3** Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.3, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.3, A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.3).

**2.4.4** 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; Urteil des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.4; in Bezug auf Darlehen: PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 N. 310).

**2.5** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.4.2 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 – 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 (auch 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; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.5.1, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.Hw.).

**2.6** Nahestehende Personen (vgl. E. 2.4.2 Voraussetzung 2) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. E. 2.4.2 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 m.Hw.). Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 119 Ib 431 E. 3b; Urteil des BGer 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; vgl. Urteile des BGer 2C\_777/2019 vom 28. April 2020 E. 5.2, 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3).

## **2.7**

**2.7.1** Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (MOSE/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.140).

**2.7.2** Die Beweiswürdigung endet mit der Entscheidung darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. auch BGE 140 III 610 E. 4.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 2.2 und 3.3). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, 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\_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

**2.7.3** Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbe gründende 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.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, in: Kommentar VStG, Art. 4 N. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 2.4.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.7.2), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis zu entkräften.

Selbstveranlagungsprinzip und 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. 3.4 und 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

**2.7.4** Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (sog. Massgeblichkeitsprinzip) stammt aus dem Gewinnsteuerrecht und besagt, dass die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung bilden (JÜRIG ALTORFER/MARCO GRETER, in: Kommentar VStG, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (BGE 141 II 83 E. 3.1 f., 137 II 353 E. 6.2; Urteil des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 325 f. m.Hw.). Damit kommt dem Massgeblichkeitsprinzip unter anderem auch eine Beweisfunktion zu. Die Steuerbehörden sollen sich auf die Angaben des Steuerpflichtigen verlassen dürfen (zum Ganzen auch: BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Kommentar DBG, Art. 58 N. 18).

Das Massgeblichkeitsprinzip bedeutet nicht, dass eine Handelsbilanz per se bindend ist. Massgeblich sind einzig die nach den zwingenden Bestimmungen des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher. Entscheidend ist gemäss dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz somit der wirtschaftliche Sachverhalt, wie er nach den handelsrechtlichen Vorschriften in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss (ROLAND BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 2003, Rz. 168 ff.; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 Rz. 65).

Auch wenn das Massgeblichkeitsprinzip aus dem Gewinnsteuerrecht stammt, ist bei der Verrechnungssteuer ebenfalls der nach handelsrechtlichen Grundsätzen bestimmte Gewinn für die Ermittlung des verrechnungssteuerpflichtigen Gewinnanteils (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG) massgebend, indem das VStG ohne Umschreibung des Begriffes des Gewinns direkt an den handelsrechtlichen Gewinn anknüpft (zum Ganzen: BVGE 2015/25 E. 3.3; Urteil des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; vgl. FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, Rz. 500).

**2.7.5** Kommt die Behörde bei pflichtgemässer Beweiswürdigung zur Überzeugung, die Akten erlaubten die richtige und vollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts oder die behauptete Tatsache sei für die Entscheidung der Streitsache nicht von Bedeutung, kann sie auf die Erhebung weiterer Beweise verzichten (sog. antizipierte Beweiswürdigung), ohne dadurch den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu verletzen (vgl. statt vieler: BGE 145 I 167 E. 4.1, 136 I 229 E. 5.3, m.Hw.; Urteile des BVGer A-4447/2019 vom 20. Januar 2022 E. 2.3.1, A-6037/2018 vom 9. Juni 2020 E. 2.3.2).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren geht es um den Verkauf der hundertprozentigen Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG durch die Beschwerdeführerin. Die Vorinstanz geht davon aus, dass die Beteiligung für Fr. 116'145.-- von der Beschwerdeführerin an E.\_\_\_\_\_ veräussert worden sei und dass dieser Verkaufserlös dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin (und bis zu deren Verkauf der B.\_\_\_\_\_ AG), C.\_\_\_\_\_, zugekommen sei. Die Beschwerdeführerin hält dagegen, die Beteiligung sei für Fr. 4'000.-- verkauft worden und es sei C.\_\_\_\_\_ keine geldwerte Leistung erbracht worden. Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin C.\_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung erbracht hat (E. 3.1) und, wenn ja, wie hoch diese

Leistung war (E. 3.2). Schliesslich wird auf die Frage der Überwälzung einzugehen sein (E. 3.3).

**3.1** Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihre Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG im März 2012 an E.\_\_\_\_\_ veräusserte.

**3.1.1** Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG C.\_\_\_\_\_ zugekommen ist.

Nicht gänzlich klar wird, ob sich die Beschwerdeführerin dem anschliesst. So hält sie einerseits verschiedentlich fest, der Erlös (in Höhe von Fr. 4'000.--) sei auf das Konto von C.\_\_\_\_\_ überwiesen worden (Schreiben an die Vorinstanz vom 18. November 2019; Vernehmlassungsbeilage 4). Aus einem von der Beschwerdeführerin eingereichten Kontoauszug (Vernehmlassungsbeilage 11/3), den sie in ihrer Einsprache vom 19. Januar 2019 (Vernehmlassungsbeilage 11) als ihr eigenes Konto bezeichnete, der aber gemäss ihren Ausführungen im Schreiben vom 18. November 2019 (Vernehmlassungsbeilage 4) vom Privatkonto von C.\_\_\_\_\_ stammen muss, ergibt sich am 9. April 2012 eine Überweisung in Höhe von Fr. 4'000.--, die von der F.\_\_\_\_\_ AG [...] in Auftrag gegeben wurde. Als Mitteilung wurde «B.\_\_\_\_\_ AG» angegeben, wobei handschriftlich der Vermerk «Verkaufspreis» hinzugefügt worden war. Andererseits brachte die Beschwerdeführerin auch vor, der Verkaufserlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG sei bei ihr «integral» verbucht worden (Einsprache vom 9. Januar 2019; Vernehmlassungsbeilage 11). Später erklärte sie zudem, die Entnahme der Beteiligung B.\_\_\_\_\_ AG sei erst im Jahr 2015 erfolgt, bzw. erst dann sei die Wertberichtigung erfolgt (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 26. Juli 2019 [Vernehmlassungsbeilage 7] und vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]).

In der Beschwerde vom 28. Juli 2021 ans Bundesverwaltungsgericht äussert sich die Beschwerdeführerin nicht mehr explizit zur Frage, wem der Verkaufserlös zugeflossen ist. Sie bringt vor, C.\_\_\_\_\_ sei keine geldwerte Leistung erbracht worden, eventualiter eine solche von Fr. 4'000.--.

**3.1.2** Die Vorbringen der Beschwerdeführerin erweisen sich als nicht schlüssig. Sie hat jene immer wieder geändert. Damit blieb der (beweisbelasteten) Vorinstanz nur, sich auf die vorhandenen Unterlagen und Indizien zu stützen.



Aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ergibt sich nicht, dass dort ein Verkaufserlös verbucht worden ist, auch wenn die Beschwerdeführerin zumindest in ihrer Einsprache vom 9. Januar 2019 (Vernehmlassungsbeilage 11) davon sprach.

Hingegen ist auf dem Privatkonto von C. \_\_\_\_\_ ein Eingang von Fr. 4'000.-- verzeichnet, der mit der B. \_\_\_\_\_ AG im Zusammenhang steht. Dass die Zahlung von einer gemäss Handelsregisterauszug zu diesem Zeitpunkt nicht mehr existierenden Treuhandgesellschaft vorgenommen wurde, ist ein weiteres Element, dass die ganze Transaktion als seltsam erscheinen lässt, ändert aber nichts daran, dass sich hier ein Aktenstück findet, dem sich entnehmen lässt, dass C. \_\_\_\_\_ kurz nach dem Verkauf der Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG eine Leistung im Zusammenhang mit dieser Gesellschaft zugeflossen ist. Da es sich dabei angeblich um den Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG durch die Beschwerdeführerin handelt, hat die Beschwerdeführerin C. \_\_\_\_\_ gegenüber eine geldwerte Leistung erbracht.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Entnahme der Beteiligung B. \_\_\_\_\_ AG sei erst im Jahr 2015 erfolgt, bzw. erst dann sei die Wertberichtigung erfolgt (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 26. Juli 2019 [Vernehmlassungsbeilage 7] und vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]), ist für die Frage, ob C. \_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung erbracht wurde, unbehelflich.

**3.1.3** Da C. \_\_\_\_\_ nicht Aktionär der Beschwerdeführerin ist, kann es sich nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Kapital handeln. Auch ist weder ersichtlich noch behauptet, dass C. \_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin eine Gegenleistung erbracht hätte. Eine solche Leistung ohne Gegenleistung führt zwangsläufig zu einer Entreicherung der Gesellschaft, hier der Beschwerdeführerin. Damit ist die erste in E. 2.4.2 erwähnte Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt.

**3.1.4** In Bezug auf die zweite in E. 2.4.2 genannte Voraussetzung ist zu berücksichtigen, dass die Tochter von C. \_\_\_\_\_ unbestrittenermassen Begünstigte der A. \_\_\_\_\_ Stiftung ist, welche ihrerseits 100 % der Aktien an der Beschwerdeführerin hält. Mit anderen Worten liegt ein verwandtschaftliches Verhältnis zwischen der Begünstigten der Aktionärin und C. \_\_\_\_\_ vor. Bezeichnend ist auch, dass die Beschwerdeführerin auch in anderem Zusammenhang geldwerte Leistungen an C. \_\_\_\_\_ erbracht hat. So wurden ihm unbestrittenermassen und aktenkundig ein Fahrzeug,

Büromaterial, Telefon, Beratungsleistungen und Reisespesen auch für private Zwecke zur Verfügung gestellt. Im weiteren beläuft sich sein Kontokorrent bei der Beschwerdeführerin per Ende 2012 auf Fr. 889'230.--. Aus alledem ergibt sich, dass C.\_\_\_\_\_ eine der Inhaberin der Beteiligungsrechte der Beschwerdeführerin nahestehende Person ist (vgl. E. 2.6). Auch das zweite Kriterium ist damit erfüllt.

**3.1.5** Eine Leistung, wie die vorliegende, ohne jegliche Gegenleistung, bei der nicht z.B. Goodwill geschaffen werden soll, wäre einer unabhängigen Drittperson nicht erbracht worden. Somit erscheint die Leistung als ungewöhnlich, womit auch die dritte in E. 2.4.2 genannte Voraussetzung erfüllt ist.

**3.1.6** Bereits wenn von einem Verkaufserlös von Fr. 4'000.-- ausgegangen wird (über die tatsächliche Höhe der Leistung ist in E. 3.2 zu befinden), der C.\_\_\_\_\_ zugeflossen ist, musste der ungewöhnliche Charakter dieser Leistung für die handelnden Gesellschaftsorgane, vorliegend (auch) C.\_\_\_\_\_ selbst, erkennbar sein. Auch das letzte Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung ist damit erfüllt (E. 2.4.2).

**3.1.7** Damit ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin gegenüber C.\_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung erbracht hat.

**3.2** Nun ist auf die Höhe dieser Leistung einzugehen.

**3.2.1** Die Vorinstanz geht von einem Verkaufserlös der Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG von Fr. 116'145.-- aus, welcher dem Substanzwert der B.\_\_\_\_\_ AG im Zeitpunkt der Veräusserung entspreche. Dieser Substanzwert ergebe sich aus der Bilanz der B.\_\_\_\_\_ AG vom 31. Dezember 2011. Dort sei eine Darlehensforderung der B.\_\_\_\_\_ AG gegenüber der A.\_\_\_\_\_ Stiftung in Höhe von Fr. 117'945.-- ausgewiesen. Davon seien transitorische Passiven in Höhe von Fr. 1'800.-- abzuziehen, was den Substanzwert von Fr. 116'145.-- ergebe. Dieser Substanzwert ergebe sich auch, wenn zum Aktienkapital von Fr. 100'000.-- die Reserven in Höhe von Fr. 1'000.-- und der Gewinn von Fr. 15'145.-- hinzugezählt würden. In der Bilanz der Beschwerdeführerin wiederum sei die Beteiligung an der B.\_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 100'000.-- geführt worden, was – wenn von einem Substanzwert von Fr. 116'145.-- ausgegangen würde – dem Grundsatz der vorsichtigen Bilanzierung gemäss Art. 960 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) entspreche.

Diese, sich auf die Akten stützenden Ausführungen der Vorinstanz sind schlüssig und nachvollziehbar.

**3.2.2** Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, verfängt nicht. Den von ihr behaupteten Mantelhandel hat sie nicht ansatzweise belegen können. Mit dem Umstand, dass die Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG in der Bilanz der Beschwerdeführerin mit einem Wert von Fr. 100'000.-- ausgewiesen war, ist ihre Behauptung, dabei habe es sich um einen «Nonvaleur» gehandelt, unvereinbar. Auch der Verkaufspreis von Fr. 4'000.-- ergibt sich nicht schlüssig aus den Akten. Aus dem beigelegten Auszug des Privatkontos von C. \_\_\_\_\_ wird nicht ersichtlich, ob es sich bei der Überweisung im Zusammenhang mit der B. \_\_\_\_\_ AG, wie behauptet, um den gesamten Kaufpreis oder um eine An- oder Teilzahlung handelt. Zweckdienliche Unterlagen, wie einen Kaufvertrag, konnte die Beschwerdeführerin nicht beibringen. Bei ihrer Begründung, dass das in den Büchern der B. \_\_\_\_\_ AG verzeichnete Darlehen an die A. \_\_\_\_\_ Stiftung gar kein Darlehen an diese Gesellschaft sein solle, bringt die Beschwerdeführerin widersprüchliche Erklärungen vor. So erklärt sie einerseits, es habe sich um ein Kontokorrent der ehemaligen Aktionäre der B. \_\_\_\_\_ AG, der Eheleute D. \_\_\_\_\_, gehandelt, welches diese nie zurückgeführt hätten. Später macht sie zumindest sinngemäss geltend, der neue Alleinaktionär der B. \_\_\_\_\_ AG habe eine Darlehensverpflichtung gegenüber der B. \_\_\_\_\_ AG gehabt. Wie beides zutreffen soll, erklärt die Beschwerdeführerin nicht. Auch ihre Erklärung, dass die Position «Kontokorrent Aktionäre» in der Bilanz der B. \_\_\_\_\_ AG aufgrund eines Irrtums zu «Darlehen A. \_\_\_\_\_ Stiftung» geworden sei, überzeugt nicht. Immerhin handelt es sich bei der A. \_\_\_\_\_ Stiftung um die Grossmuttergesellschaft der B. \_\_\_\_\_ AG (und nicht etwa die Aktionärin). Zwar reicht die Beschwerdeführerin E-Mails der ehemaligen und aktuellen Organe der A. \_\_\_\_\_ Stiftung ein. Aber die darin enthaltene Aussage, die B. \_\_\_\_\_ AG sei der A. \_\_\_\_\_ Stiftung nicht bekannt, überzeugt vor dem bisher dargestellten Hintergrund nicht. Ob die A. \_\_\_\_\_ Stiftung über ein Bankkonto verfügt, ist dabei unerheblich. Für die Gewährung eines Darlehens ist ein Bankkonto nicht zwingend notwendig.

Es bleibt dabei, dass die Berechnung des Substanzwertes durch die Vorinstanz überzeugt. Die unbelegten und überdies wenig konsistenten Behauptungen der Beschwerdeführerin vermögen daran nichts zu ändern. Überdies hat die Beschwerdeführerin die Einschätzung des kantonalen

Steueramtes [...], in der unter anderem eine verdeckte Gewinnausschüttung an C. \_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 116'145.-- enthalten war, in Bezug auf die direkten Steuern akzeptiert (Vernehmlassungsbeilage 3).

**3.2.3** Es ist nach dem Gesagten davon auszugehen, dass der Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der B. \_\_\_\_\_ AG C. \_\_\_\_\_ zugeflossen ist. Der betroffene Verkaufserlös ist auf Fr. 116'145.-- festzusetzen. Insgesamt hat damit die Beschwerdeführerin C. \_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 116'145.-- erbracht und schuldet darauf eine Verrechnungssteuer von Fr. 40'650.75. Dass die Beschwerdeführerin der Vorinstanz auf dieser Forderung die gesetzlich vorgesehenen Verzugszinsen schuldet, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. Der Antrag, die vorinstanzliche Verfügung sei in Bezug auf die genannte Verrechnungssteuerforderung und den entsprechenden Verzugszins aufzuheben, ist damit abzuweisen.

**3.2.4** Es bleibt, auf die Beweisanträge der Beschwerdeführerin einzugehen, welche die Befragung mehrerer Personen als Zeugen beantragt. Vorwegzunehmen ist, dass es bloss um die Befragung geht. Dass diese z.B. Kaufverträge edieren könnten, ist schon deshalb nicht möglich, weil die Beschwerdeführerin explizit darauf hingewiesen hat, dass solche Verträge nicht existieren (Schreiben der Beschwerdeführerin an die Vorinstanz vom 18. November 2019 [Vernehmlassungsbeilage 4]).

**3.2.4.1** Das Organ der A. \_\_\_\_\_ Stiftung, G. \_\_\_\_\_, könnte nicht mehr aussagen, als sie in ihrem E-Mail vom 11. August 2017 schreibt, nämlich, dass die B. \_\_\_\_\_ AG ihrem verstorbenen Bruder nicht bekannt gewesen sei und sich in den Unterlagen der Stiftung, abgesehen von den Anfragen, ob der Stiftung die B. \_\_\_\_\_ AG bekannt sei, keine Hinweise auf diese Gesellschaft finden würden. Auf ihre Befragung kann daher in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden.

**3.2.4.2** Was den neuen Aktionär der B. \_\_\_\_\_ AG, E. \_\_\_\_\_, anbelangt, wäre zwar möglich, dass er die Ausführungen der Beschwerdeführerin zum Kaufpreis der Beteiligung der B. \_\_\_\_\_ AG sowie zur Bilanz dieser Gesellschaft bestätigen würde. Dies würde aber nichts daran ändern, dass den Akten und insbesondere den massgeblichen Büchern der beteiligten Gesellschaften (der Beschwerdeführerin und der B. \_\_\_\_\_ AG) etwas anderes zu entnehmen ist. Diesen käme nach Auffassung des Bun-

desverwaltungsgerichts ein höherer Beweiswert zu (vgl. E. 2.7.4: Massgeblichkeitsprinzip). Auch auf diese Befragung ist in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten.

**3.2.4.3** Die Befragung von C.\_\_\_\_\_ ist ebenfalls in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Er ist bzw. war Verwaltungsrat der beteiligten Gesellschaften. Die Einträge in die Buchhaltung wurden während seiner Zeit als Verwaltungsrat vorgenommen. Er hat den Rechtsvertreter im vorliegenden Verfahren beauftragt. Er kann zwar den von der Beschwerdeführerin dargestellten Sachverhalt wiederholen, wird jedoch nichts zur weiteren Klärung beitragen können, hätte er dies doch sonst mit Sicherheit bereits gegenüber dem die Gesellschaft vertretenden Rechtsanwalt getan.

**3.2.4.4** Schliesslich ist auch auf die Befragung [der Eheleute D.\_\_\_\_\_] in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten. Selbst wenn diese bestätigen würden, dass das «Kontokorrent Aktionäre» nie zurückgeführt worden sei, würde dies nichts daran ändern, dass später in den Büchern der B.\_\_\_\_\_ AG ein Darlehen der A.\_\_\_\_\_ Stiftung verzeichnet wurde. Auch die Bestätigung eines Mantelhandels würde nichts an den Büchern sowohl der B.\_\_\_\_\_ AG als auch der Beschwerdeführerin ändern (E. 2.7.4).

**3.2.4.5** Damit sind alle Anträge der Beschwerdeführerin auf Zeugenbefragung in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen (E. 2.7.5). Anzumerken ist jedoch, dass die Vorinstanz gehalten gewesen wäre, sich zu den entsprechenden – bereits vor der Vorinstanz gestellten – Beweisanträgen der Beschwerdeführerin zu äussern. Dies hat sie unterlassen und insofern deren rechtliches Gehör verletzt (E. 1.6.1). Allerdings vermag diese Verletzung nichts am Ergebnis zu ändern, womit die Verletzung als geheilt zu betrachten ist, weil sich eine Rückweisung als formaljuristischer Leerlauf erweisen würde (vgl. E. 1.6.2). Zwar hat die Beschwerdeführerin in Bezug auf die Verletzung des rechtlichen Gehörs keinen Antrag gestellt, diese jedoch gerügt. Dass sie diesbezüglich Recht erhält, wird im Rahmen der Festlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4) zu berücksichtigen sein.

**3.3** Es bleibt, auf die Frage der Überwälzung der Verrechnungssteuer auf C.\_\_\_\_\_ einzugehen.

**3.3.1** Die Vorinstanz hat sich im Dispositiv ihres Einspracheentscheids vom 25. Juni 2021 nicht zur Frage der Überwälzung der Verrechnungssteuer

geäussert, obwohl sie in ihrer Verfügung vom 9. Januar 2019 im Dispositiv festgehalten hat, die Verrechnungssteuer sei auf C. \_\_\_\_\_ zu überwälzen, und obwohl die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache vom 8. Februar 2019 beantragt hatte, sie sei nicht zu verpflichten, die entsprechende Verrechnungssteuer auf C. \_\_\_\_\_ zu überwälzen.

Die Vorinstanz äussert sich jedoch in der Begründung des Einspracheentscheids kurz zur Frage der Überwälzung («II. Erwägungen» Ziff. 1.5). Die Auffassung der Vorinstanz ist damit klar und eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Behandlung des entsprechenden Antrags würde sich als formaljuristischer Leerlauf erweisen (vgl. E. 1.6.1).

**3.3.2** Art. 14 Abs. 1 VStG hält fest, dass die steuerbare Leistung, hier also die geldwerte Leistung, unter Strafandrohung bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen ist und dass Vereinbarungen, die dieser Verpflichtung widersprechen, nichtig sind (E. 2.2; ausführlich auch zu den Gründen dieser Überwälzungspflicht: Urteil des BVGer A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.12).

Da – wie zuvor festgestellt (E. 3.1 und 3.2) – die Beschwerdeführerin C. \_\_\_\_\_ eine geldwerte Leistung in Höhe von Fr. 116'145.-- erbracht hat, hat sie die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 40'650.75 (35 % von Fr. 116'145.--) zwingend auf diesen zu überwälzen.

Auch der Antrag, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer nicht auf C. \_\_\_\_\_ überwälzen müsse, ist damit abzuweisen.

**3.4** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 4'000.-- der unterliegenden Beschwerdeführerin – unter Berücksichtigung der Verletzung von deren rechtlichem Gehör vor der Vorinstanz (E. 3.2.4.5) – in Höhe von Fr. 3'000.-- aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.2** Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. E. 3.2.4.5 und 4.1; Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 und 2 VGKE). Mangels Kostennote wird diese praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- festgesetzt. Der Vorinstanz steht als Bundesbehörde keine Parteientschädigung zu (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 3'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Susanne Raas



**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, 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: