



Abteilung I  
A-2396/2022

## Urteil vom 13. September 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richter Keita Mutombo, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch  
Jasmin Hähnel-Schneider, WIPA Treuhand AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2012.

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

Die A.\_\_\_\_\_ AG bezweckte während der vorliegend massgebenden Zeitspanne (2012) den Kauf, die Verwaltung und den Verkauf von Vermögenswerten aller Art, insbesondere auch bezüglich Liegenschaften und deren Finanzierung. Die Gesellschaft konnte sich auch an anderen Unternehmen beteiligen. In der hier massgebenden Zeitspanne war B.\_\_\_\_\_ Delegierter des Verwaltungsrates der Gesellschaft mit Einzelunterschrift.

**B.**

Die eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV), Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (nachfolgend: ASU), führte gegen B.\_\_\_\_\_ eine besondere Steueruntersuchung gemäss Art. 190 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11).

**C.**

Am 17. April 2014 eröffnete die ASU gegen B.\_\_\_\_\_ ein Verwaltungsstrafverfahren wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21).

**D.**

Mit Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 schloss die ASU ihre im Sinne von Artikel 190 ff. DBG geführte Untersuchung gegen B.\_\_\_\_\_ ab.

**E.**

Die Ergebnisse der Untersuchung gegen B.\_\_\_\_\_ wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das VStG hat die ASU sodann mit Schlussprotokoll vom 2. Mai 2018 festgehalten. Darin wird ausgeführt, dass die A.\_\_\_\_\_ AG Eigentümerin der Liegenschaft (...) in (Ortschaft) sei. B.\_\_\_\_\_ habe ab Juli 2010 bis Mai 2012 eine Wohnung in dieser Liegenschaft bewohnt, ohne dafür Mietzins zu bezahlen. Ebenfalls habe die A.\_\_\_\_\_ AG Renovationsarbeiten im Betrag von CHF 54'000.- verbucht. Die Arbeiten seien durch die C.\_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellt worden. Es liege indes kein Nachweis vor, dass durch die C.\_\_\_\_\_ AG tatsächlich entsprechende Leistungen erbracht worden seien. Ebenso liege kein Zahlungsnachweis für die Rechnung vor. Die Gegenbuchung sei im Konto 2010 Kreditor Dritter erfolgt. Gemäss Erkenntnissen der ASU würden über dieses Konto in erster Linie private Bezüge von B.\_\_\_\_\_ verbucht. Mit der Gegenbuchung hätten somit diese Bezüge verrechnet werden können.

Im Ergebnis habe die A.\_\_\_\_\_ AG im Geschäftsjahr 2012 geldwerte Leistungen in Höhe von CHF 8'750.- (Mietzins) und CHF 54'000.- (Renovationskosten) an B.\_\_\_\_\_ als Nahestehender erbracht. Des Weiteren ist im Schlussprotokoll vom 2. Mai 2018 vermerkt, dass B.\_\_\_\_\_ zu den Sachverhalten befragt worden sei, indes keine Aussagen gemacht habe.

**F.**

Die Abteilung Externe Prüfung der ESTV versendete am 10. Dezember 2018 eine an die A.\_\_\_\_\_ AG adressierte Steuerrechnung für einen Verrechnungssteuerbetrag von insgesamt CHF 32'987.50. Dieser Betrag beinhaltete unter anderem auch für das Geschäftsjahr 2012 eine Verrechnungssteuer von CHF 3'062.50 (für eine unentgeltlich zur Verfügung gestellte Wohnung und den dabei nicht vereinnahmten Mietzins von CHF 8'750.-) sowie von CHF 18'900.- (für über das Kontokorrent der Aktionäre verbuchte Renovationskosten von CHF 54'000.-, deren Gegenwert als nicht vorhanden betrachtet wurde).

**G.**

Bezugnehmend auf die Steuerrechnung vom 10. Dezember 2018 reichte die A.\_\_\_\_\_ AG eine auf den 9. Januar 2019 datierte Stellungnahme ein und führte in mehrfacher Hinsicht aus, weshalb sie mit der Erhebung der in Rechnung gestellten Verrechnungssteuer nicht einverstanden sei.

**H.**

Mit Entscheid vom 14. Juli 2020 betreffend das Geschäftsjahr 2012 verfügte die ESTV, dass (1) die A.\_\_\_\_\_ AG der ESTV CHF 21'962.50 an Verrechnungssteuer schulde, dass (2) dieser Betrag unverzüglich zu entrichten und (3) auf die Leistungsbegünstigten zu überwälzen sei und dass (4) auf dem Steuerbetrag von CHF 21'962.50 ein Verzugszins von 5% ab 30. Januar 2013 bis zum Tage der Entrichtung geschuldet sei. Dieser Entscheid wurde gegenüber der A.\_\_\_\_\_ AG und B.\_\_\_\_\_ eröffnet.

**I.**

Gegen den Entscheid vom 14. Juli 2020 erhoben die A.\_\_\_\_\_ AG und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 14. September 2020 Einsprache.

**J.**

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2020 bestätigte die ESTV der A.\_\_\_\_\_ AG den Eingang ihrer Einsprache vom 14. September 2020 und stellte zugleich klar, dass der Entscheid vom 14. Juli 2020 nur die Erhebung der Verrechnungssteuer gegenüber der A.\_\_\_\_\_ AG betreffe. Insofern

würde die ESTV das Rechtsbegehren, wonach das Verfahren gegenüber B. \_\_\_\_\_ einzustellen sei, als obsolet betrachten. Demnach werde sich die ESTV im Einspracheentscheid auch nicht weiter mit diesem Rechtsbegehren befassen.

**K.**

Die ESTV stellte mit Schreiben vom 25. August 2021 der A. \_\_\_\_\_ AG die Akten des vorliegenden Verfahrens in Kopie zu und räumte ihr zugleich bis zum 30. September 2021 eine Frist zur allfälligen Einreichung einer Beschwerdeergänzung und/oder weiterer Unterlagen ein.

**L.**

Mit Stellungnahme vom 30. September 2021 hielt die A. \_\_\_\_\_ AG vollumfänglich an ihrer Einsprache vom 14. September 2020 fest. Zudem bezeichnete die A. \_\_\_\_\_ AG die eingeräumte Akteneinsicht als unvollständig, da die nicht-parteiöffentliche Kommunikation sowie interne Akten fehlen würden.

**M.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG reichte mit Sendung vom 27. Dezember 2021 ein von D. \_\_\_\_\_, Dipl. Techniker HF / MAS Baumanagement, erstelltes Parteigutachten (fortan: Parteigutachten) ein.

**N.**

Mit Einspracheentscheid vom 27. April 2022 hat die ESTV die Einsprache der A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ abgewiesen, soweit darauf überhaupt eingetreten werde (Ziff. 1). Sie erkannte, dass die A. \_\_\_\_\_ AG ihr – der ESTV – auf den geldwerten Leistungen von CHF 62'750.- den Verrechnungssteuerbetrag von CHF 21'962.50 schulde (Ziff. 2), auf welchem Verzugszinse geschuldet seien (Ziff. 3 und 4).

**O.**

Mit Eingabe vom 25. Mai 2022 erhob die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 27. April 2022. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

1. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 27. April 2022 sei formell zu korrigieren. Es sei festzustellen, dass die Privatperson «B. \_\_\_\_\_» nicht Verfahrenspartei ist. Der Name sei ersatzlos aus dem Entscheid und dem Dispositiv zu löschen.

Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anweisung, einen formell korrekt ausgestellten Entscheid mit der ausschliesslichen Partei «A.\_\_\_\_\_ AG» zu erlassen.

2. Es sei der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben und die Sache an diese zurückzuweisen mit der Anweisung, der Beschwerdeführerin die vollständige Akteneinsicht in die ASU-Kommunikationsinhalte mit Gelegenheit zur Wahrnehmung des rechtlichen Gehörs einzuräumen und danach einen neuen Entscheid in der Sache zu fällen.
- 3.1 Es sei festzustellen, dass es sich bei der Abteilung Strafsachen und Untersuchung (ASU) um eine verwaltungsstrafrechtliche Behörde handelt, die nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK nicht unabhängig von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist.
- 3.2 Sämtliche ASU-Akten und ASU-Berichte seien wegen gravierender Verletzung der EMRK (Verletzung von Art. 6 EMRK und Art. 29 bis 32 BV, Missachtung der Einräumung der Parteistellung, fehlende Unabhängigkeit und Befangenheit der ASU/ESTV, Verletzung nemo tenetur se ipsum accusare, Missachtung der Unschuldsvermutung, Missachtung elementarer Schutzrechte der Beschwerdeführerin, Verletzung des Anspruchs auf fair trial usw.) aus dem Recht zu weisen (absolutes Beweisverwertungsverbot).
- 3.3 Zuzufolge fehlender Unabhängigkeit der ASU sei die Beschwerdebeteiligte ESTV anzuweisen, unverzüglich alle am 30. April 2014 beschlagnahmten Akten und Daten an die Inhaber herauszugeben. Die Verfahrensleitung habe in Beachtung ihrer Fürsorgepflicht für eine EMRK-taugliche Verfahrensgrundlage zu garantieren und insbesondere dafür zu sorgen, dass die ASU (Abteilung Strafsachen und Untersuchung) vom Verfahren strikt und konsequent ferngehalten wird und insbesondere jede Form der nicht-parteiöffentlichen Kommunikation unterlassen bleibt.
4. Das Verfahren gegenüber A.\_\_\_\_\_ AG sei einzustellen.

Eventualiter:

5. Der Entscheid vom 27. April 2022 sei in materieller Hinsicht aufzuheben und von der Erhebung der Verrechnungssteuer unter dem Titel "geldwerte Leistung" sei in jedem Betrag abzusehen.
6. Von der Erhebung eines Verzugszinses sei abzusehen.

Sowie verfahrensleitend:

7. Es sei der Beschwerdeführerin uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren. Akteneinsicht im Besonderen: Namentlich sei die Beschwerdegegnerin anzuweisen, unverzüglich die nicht parteiöffentlichen Kommunikationsinhalte der ASU, soweit sie die Person der Beschwerdeführerin tangieren, unverzüglich und vollständig zur Akteneinsicht offenzulegen.
8. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

**P.**

Mit Vernehmlassung vom 21. Juli 2022 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 25. Mai 2022 sei – unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin – abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

**Q.**

Mit Replik vom 8. August 2022 hält die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest.

**R.**

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

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

**1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember

1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin des angefochtenen Entscheids, mit welchem ihre Begehren abgewiesen wurden, grundsätzlich zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt des in E. 1.2 Ausgeführten – einzutreten.

## **1.2**

**1.2.1** Die Beschwerdeberechtigung setzt u.a. voraus, dass die Beschwerdeführerin durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 Abs. 1 Bst. b und c VwVG). Fehlt bei Beschwerdeeinreichung die Beschwerdelegitimation oder wird sie in Zweifelsfällen nicht substantiiert dargelegt, ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3; MARANTELLI/HUBER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 48 N. 7). Das schutzwürdige Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung kann rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher Natur sein und braucht nicht mit dem Interesse übereinzustimmen, das durch die als verletzt bezeichnete Norm geschützt wird. Schutzwürdig ist das Interesse, wenn der Beschwerdeführer aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids einen praktischen Nutzen ziehen bzw. einen materiellen oder ideellen Nachteil vermeiden kann, den dieser Entscheid nach sich ziehen würde. Insofern muss die tatsächliche oder rechtliche Situation des Beschwerdeführers durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise unmittelbar beeinflusst werden können (BGE 140 II 214 E. 2.1; Urteil des BVGer A-6695/2017 vom 23. April 2018 E. 1.3.1; MARANTELLI/HUBER, a.a.O., Art. 48 N. 10).

**1.2.2** Feststellungsbegehren sind subsidiär zu Leistungsbegehren und nur zulässig, wenn daran ein schutzwürdiges Feststellungsinteresse besteht. Zudem kann ein Feststellungsantrag nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 141 II 113 E. 1.7 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_109/2021 vom 28. Juni 2021 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVGer A-1909/2021 vom 31. August 2022 E. 1.2.3).

**1.2.3** Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2, 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-6248/2018 vom 8. Januar 2020 E. 1.3). Das Anfechtungsobjekt bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.2.1).

#### **1.2.4**

**1.2.4.1** Im Rahmen ihres ersten Rechtsbegehrens verlangt die Beschwerdeführerin, dass der angefochtene Entscheid insofern zu korrigieren sei, als dass der Name der Privatperson «B.\_\_\_\_\_» ersatzlos aus dem Entscheid und dem Dispositiv zu löschen sei. Es sei festzustellen, dass die Privatperson «B.\_\_\_\_\_» nicht Verfahrenspartei ist. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anweisung, einen formell korrekt ausgestellten Entscheid mit der ausschliesslichen Partei «A.\_\_\_\_\_ AG» zu erlassen.

Die Beschwerdeführerin macht hierzu geltend, der Entscheid vom 14. Juli 2020 sei auch gegenüber der Privatperson «B.\_\_\_\_\_» eröffnet worden. Diese sei also seitens der ESTV als Partei geführt worden. Auf das hiergegen verfasste Rechtsbegehren, wonach «das Verfahren gegenüber B.\_\_\_\_\_ einzustellen sei», habe die ESTV mit Schreiben vom 9. Oktober 2020 entgegnet, dass sich das Verfahren ausschliesslich gegen die Beschwerdeführerin richte und sie daher das Rechtsbegehren betreffend «B.\_\_\_\_\_» als obsolet erachte. Dennoch weise das Rubrum sowie das Dispositiv des angefochtenen Einspracheentscheids wiederum «B.\_\_\_\_\_» als Verfahrenspartei aus. Das gehe so natürlich nicht.

Die ESTV verhalte sich widersprüchlich, vor allem aber sei sie nach dem Vertrauensprinzip an ihre einmal gemachten Äusserungen im Verfahren gebunden. B.\_\_\_\_\_ habe als Privatperson ein aktuelles und virulentes Rechtsschutzbedürfnis zu wissen, ob er Verfahrenspartei (mit Parteirechten) sei oder eben nicht (Beschwerde, Rz. 18 bis 22).

**1.2.4.2** Das Verhalten der ESTV in der vorliegenden Sache erscheint tatsächlich widersprüchlich. Indes ist der Beschwerdeführerin entgegenzuhalten, dass sie selbst kein schutzwürdiges Interesse daran hat, zu klären, ob B. \_\_\_\_\_ nun Verfahrenspartei ist oder nicht. Es ist nicht ersichtlich und auch nicht ausreichend substantiiert, inwiefern die Beschwerdeführerin (selbst) aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids bzw. aus der beantragten Feststellung einen praktischen Nutzen ziehen bzw. einen materiellen oder ideellen Nachteil vermeiden könnte.

Die Beschwerdeführerin ist somit hinsichtlich des ersten Rechtsbegehrens nicht beschwerdelegitimiert, womit diesbezüglich nicht auf die Beschwerde einzutreten ist (E. 1.2.1).

Im Übrigen hat die ESTV B. \_\_\_\_\_ wohl zu Recht Parteistellung eingeräumt, zumal – zumindest im Entscheid vom 14. Juli 2020 – mitunter über die Überwälzungspflicht und die Regressforderung befunden wurde und der Überwälzungsschuldner dabei namentlich genannt wurde (vgl. dazu BVGE 2010/12 E. 4.3.1). Auch ist – wie die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt – weder der Beschwerdeführerin noch B. \_\_\_\_\_ durch die dem Letzteren eingeräumte Parteistellung ein Nachteil entstanden.

## **1.2.5**

**1.2.5.1** Weiter führt die Beschwerdeführerin im Rahmen des Rechtsbegehrens 3.1 aus, «es sei festzustellen, dass es sich bei der Abteilung Strafsachen und Untersuchung (ASU) um eine verwaltungsstrafrechtliche Behörde handelt, die nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK nicht unabhängig von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist».

**1.2.5.2** Dieses Feststellungsbegehren ist einerseits vom Leistungsbegehren 3.2 umfasst, womit ihm keine eigenständige Bedeutung zukommt und ein separates Feststellungsinteresse fehlt. Zweitens kann eine entsprechende Feststellung nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein, weil sie weder Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildete noch es nach richtiger Gesetzesauslegung hätten sein sollen (E. 1.2.2 f.).

Auf das Rechtsbegehren 3.1 ist somit nicht einzutreten.

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

#### **1.4**

**1.4.1** 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 BVerG A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.3 und A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1).

Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 VStG geregelt, wonach die Steuerpflichtige 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 muss. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (zum Ganzen: Urteil des BVerG A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 1.4.1).

**1.4.2** 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: Urteil des BVerG A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 1.4.2).

Gestützt auf die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5 und 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BVerG 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; Urteile des

BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4 und A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

## **2.**

Vorab ist auf das verfahrensleitende Rechtsbegehren 7 der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach «der Beschwerdeführerin uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren sei. Akteneinsicht im Besonderen: Namentlich sei die Beschwerdegegnerin anzuweisen, unverzüglich die nicht parteiöffentlichen Kommunikationsinhalte der Abteilung Strafsachen und Untersuchung (ASU), soweit sie die Person der Beschwerdeführerin tangieren, unverzüglich und vollständig zur Akteneinsicht offenzulegen».

Da das Rechtsbegehren 2 inhaltlich mit dem Rechtsbegehren 7 zusammenhängt und die Begründung dieselbe ist, ist ersteres ebenfalls an dieser Stelle abzuhandeln. Es lautet: «Es sei der Entscheid der Vorinstanz aufzuheben und die Sache an diese zurückzuweisen mit der Anweisung, der Beschwerdeführerin die vollständige Akteneinsicht in die ASU-Kommunikationsinhalte mit Gelegenheit zur Wahrnehmung des rechtlichen Gehörs einzuräumen und danach einen neuen Entscheid in der Sache zu fällen».

**2.1** Zu prüfen ist somit, ob der Beschwerdeführerin seitens der Vorinstanz zu Unrecht die Einsicht in nicht parteiöffentliche Kommunikationsinhalte der ASU verweigert wurde bzw. ob der Beschwerdeführerin im Rahmen des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht eine diesbezügliche Akteneinsicht zu gewähren ist.

## **2.2**

**2.2.1** Aus Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Er verleiht den von einem zu fällenden Entscheid Betroffenen verschiedene Mitwirkungsrechte. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht sowie den Anspruch auf einen begründeten Entscheid. In gesetzlicher Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 26 Abs. 1 VwVG vor, dass die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf hat, die Akten in ihrer Sache einzusehen (vgl. Urteil des BVGer A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 2.1).

**2.2.2** Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden; ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob aus Sicht der Behörde die fraglichen Akten für den Ausgang des

Verfahrens bedeutsam sind (vgl. Urteil des BGer 2C\_989/2020 vom 29. April 2021 E. 4.1). Nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen verwaltungsinterne Akten (BGE 125 II 473 E. 4a; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.1).

Unter den Begriff der verwaltungsinternen Akten werden diejenigen Akten subsumiert, denen kein Beweischarakter für den entsprechenden Fall zukommt. Es sind Akten wie Entwürfe, Notizen, Hilfsbelege, Mitberichte usw., die ausschliesslich der verwaltungsinternen Willensbildung dienen (vgl. BGE 131 II 13 E. 4.2, 125 II 473 E. 4a; Urteil des BGer 1C\_915/2013 vom 6. Oktober 2014 E. 3). Mit dieser Ausnahme soll verhindert werden, dass die verwaltungsinterne Meinungsbildung der Öffentlichkeit vollständig ausgebreitet wird (vgl. BGE 125 II 473 E. 4a). Bei der Entscheidung, wann eine verwaltungsinterne Akte vorliegt, spielt deren Klassifizierung respektive Bezeichnung keine Rolle. Bei der Entscheidung wird vielmehr auf deren objektive Bedeutung im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung abgestützt. Ist die fragliche Akte geeignet, als Grundlage des Entscheids zu dienen, liegt keine verwaltungsinterne Akte vor (BGE 115 V 297 E. 2g/bb). Der Umfang der verwaltungsinternen Akte ist jeweils mit Blick auf die durch das rechtliche Gehör gewährleisteten Rechte zu bestimmen. Holt die Behörde im Rahmen eines Verfahrens (potenziell) entscheidungswesentliche Auskünfte ein, so handelt es sich dabei nicht um verwaltungsinterne Akten. Wird darauf zum Nachteil der Partei abgestellt, muss diese Gelegenheit haben, Einsicht in diese Akten zu nehmen, um sich vor Verfügungserlass dazu äussern zu können (vgl. BGE 139 II 489 E. 3.3; vgl. zum Ganzen: WIEDERKEHR/MEYER/BÖHME, VwVG Kommentar, 2022, Art. 26 Rz. 17 ff.).

**2.2.3** Notwendige Voraussetzung zur Ausübung der Akteneinsicht ist, dass die Behörden Akten anlegen; als Korrelat zum Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht der Parteien ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV demnach für die Behörden eine Aktenführungspflicht (BGE 142 I 86 E. 2.2 mit Hinweisen). Ohne die Aktenführung durch die Behörde wäre das Akteneinsichtsrecht weitgehend illusorisch.

Damit die Aktenführung den an sie gestellten Anforderungen gerecht wird, muss sie vollständig, systematisch und transparent sein. Vollständigkeit bedeutet, dass die Behörde alles in den Akten festzuhalten hat, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann. Die Akten müssen somit lückenlos alles enthalten, was als Entscheidungsgrundlage dienen kann. Davon sind jedoch Akten, welche nicht bestehen oder nicht in das Verfahren beigezogen wurden, nicht umfasst (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; Urteile des BGer

2C\_989/2020 vom 29. April 2021 E. 4.2, 2C\_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.2).

Aus der Aktenführungspflicht ergibt sich eine Protokollführungspflicht aller entscheidrelevanter Tatsachen und Ergebnisse. Diese Pflicht umfasst das Führen eines Protokolls über Abklärungen, Zeugeneinvernahmen, Augenscheine und Verhandlungen (vgl. BGE 142 I 86 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: WIEDERKEHR/MEYER/BÖHME, a.a.O., Art. 26 Rz. 23 ff.).

**2.3** Die Beschwerdeführerin führt zur Begründung im Wesentlichen aus, sie verlange vollständige Akteneinsicht, wozu auch die nicht-parteiöffentlichen Kommunikationsinhalte der ASU gehören würden. Es gehe nicht um eine verwaltungsinterne Kommunikation im Sinne einer simplen Amtshilfe, welche praxisgemäss nicht der Akteneinsicht offenstehe. Der Grund liege darin, dass es sich bei der ASU um ein völkerrechtliches Straforgan handle.

Völkerrecht gehe Staatsrecht vor, und die Schubert-Praxis gelte längst als abgeschafft (BGE 144 I 26 E. 2 ff.). Einem Straforgan sei es entgegen der gesetzlichen Bestimmung von Art. 111/112 DBG und Art. 195 Abs. 1 DBG klar verwehrt auf dem unbürokratischen Amtshilfeweg unter Ausklammerung jeglicher Parteirechte der Beschwerdeführerin mit dem angeblichen «Opfer ESTV» zu kommunizieren. Dazu gelange man mittels teleologischer Reduktion der innerstaatlichen Gesetzgebung, welche der Bundesverfassung und der EMRK klar untergeordnet sei. Die ASU könne als Straforgan nur auf dem Weg der Rechtshilfe unter Respektierung ihrer Parteirechte (Informations-, Teilhabe- und Mitwirkungsrechte) mit Dritten kommunizieren. Die ASU unterliege in ihrem Tätigkeitsgebiet der EMRK und müsse insbesondere die Unabhängigkeit nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK tunlichst beachten. Allein aus dieser Optik verbiete sich eine nicht-parteiöffentliche Kommunikation unter Ausschluss ihrer Parteirechte. Die Vorinstanz sei anzuweisen, den gesamten Kommunikationsinhalt zwischen der ASU und der ESTV zur Akteneinsicht offenzulegen (Beschwerde, Rz. 104 f.).

**2.4** Die Vorinstanz führt hierzu aus, bereits innerhalb des Einspracheentscheids habe sie ausgeführt, dass kein Akteneinsichtsrecht in Bezug auf allfällige Kommunikation zwischen den einzelnen Abteilungen innerhalb der ESTV (inkl. ASU) bestehe. Zudem beschränke sich das Akteneinsichtsrecht auf die Akten des Verfahrens. Den Verfahrensakten könnten keine geheimen internen oder externen Austausche zwischen den Behörden oder ihren Abteilungen entnommen werden, womit allfällige dahingehende

Austausche selbstredend auch nicht Grundlage für die verfügte Verrechnungssteuer bilden würden. Darüber hinaus lege die Beschwerdeführerin nicht dar, welche Austausche beigezogen werden sollen und/oder – als Rechtfertigung eines Beizugs – überhaupt für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens von Relevanz sein sollen (Vernehmlassung, Ziff. II.3).

## **2.5**

**2.5.1** Zunächst ist in dieser Sache nochmals festzuhalten, dass das vorliegende Verwaltungsverfahren auf dem seitens der ASU am 17. April 2014 eröffneten Verwaltungsstrafverfahren wegen Verdachts auf Widerhandlungen gegen das VStG und die dort geführte Untersuchung, welche mit Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 abgeschlossen wurde, bzw. auf das hierauf basierende Schlussprotokoll vom 2. Mai 2018 gründet (vgl. Sachverhalt Bst. C – E).

Weiter ist nochmals festzuhalten, dass die ESTV der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 25. August 2021 die Akten des vorliegenden Verfahrens in Kopie zustellte und ihr zugleich bis zum 30. September 2021 eine Frist zur allfälligen Einreichung einer Beschwerdeergänzung und/oder weiterer Unterlagen einräumte. Die Beschwerdeführerin bezeichnete indes die ihr eingeräumte Akteneinsicht als unvollständig, da die nicht-parteiöffentliche Kommunikation sowie interne Akten fehlen würden (vgl. Sachverhalt Bst. K f.). Im Rahmen des Einspracheentscheids hielt die Vorinstanz hierzu im Wesentlichen fest, hinsichtlich der beiden relevanten und vorliegend im Streit stehenden geldwerten Leistungen verfüge sie über keinerlei weitere konkrete Unterlagen. Betreffend allfällige Kommunikation zwischen den einzelnen Abteilungen innerhalb der ESTV (inkl. ASU) bestehe kein Akteneinsichtsrecht, da es sich dabei um verwaltungsinterne Akten handeln würde. Dies gelte umso mehr, als dass die Beschwerdeführerin auch nicht darlege, inwiefern verwaltungsinterne Unterlagen für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens von Relevanz sein sollten (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.5.3).

**2.5.2** Der Beschwerdeführerin ist insofern beizupflichten, als das vorliegende Verwaltungsverfahren auf der seitens der ASU geführten Strafuntersuchung und den damit generierten Unterlagen basiert. Insoweit gibt es sehr wohl von der ASU generierte Akten – die für das vorliegende Verfahren beigezogen worden und entscheiderelevant sind – und demzufolge auch Eingang in die vorliegenden Verfahrensakten gefunden haben. Letztere hat die Beschwerdeführerin bereits einsehen können. Teile der seitens der

ASU generierten Akten sind somit sehr wohl relevant für das vorliegende Verfahren.

Indes vermag die Beschwerdeführerin nicht genügend substantiiert darzulegen, welche Kommunikationsinhalte ihrer Ansicht nach allenfalls noch protokolliert und Eingang in die amtlichen Akten hätten finden müssen. Auch wenn die Beschwerdeführerin über Inhalt und Gegenstand möglicherweise zu Unrecht nicht protokollierter Vorgänge sowie allenfalls zu Unrecht nicht zu den Akten genommener Dokumente selbstredend nur mutmassen kann, hätte es an ihr gelegen, substantiiert konkrete, sich aus den vorliegenden Akten ergebende Anhaltspunkte zu benennen, die auf eine entsprechende Rechtsverletzung im Rahmen der Aktenführung hindeuten. Es gibt jedoch keinerlei Hinweise, dass die seitens der Beschwerdeführerin kolportierten Kommunikationsinhalte überhaupt existieren bzw. dass sich der angefochtene Entscheid auf solche Kommunikationsinhalte stützt und diese daher dokumentiert und in die Akten hätten aufgenommen werden müssen. Es ist daher davon auszugehen, dass die der Beschwerdeführerin bereits zur Einsicht zugestellten amtlichen Akten vollständig sind und der Beschwerdeführerin somit bereits vollumfängliche Akteneinsicht gewährt worden ist. Damit erübrigt es sich auch zu klären, inwiefern solche Kommunikationsinhalte als verwaltungsintern zu gelten hätten (vgl. hierzu das Urteil des BGer 2C\_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.3.5).

**2.6** Damit ist dem Gesuch um Akteneinsicht bzw. Aktenedition bei der Vorinstanz im Sinne des verfahrensleitenden Rechtsbegehrens 7 nicht zu entsprechen und die Beschwerde hinsichtlich des Rechtsbegehrens 2 (Rückweisung an die Vorinstanz zur Gewährung der «vollständigen Akteneinsicht» und zum Erlass eines neuen Entscheids) abzuweisen.

### **3.**

**3.1** Weiter ist auf die Rechtsbegehren 3.2, 3.3 und 4 bzw. die in diesem Zusammenhang vorgetragene Argumente einzugehen. Die Rechtsbegehren lauten wie folgt:

«Sämtliche ASU-Akten und ASU-Berichte seien wegen gravierender Verletzung der EMRK (Verletzung von Art. 6 EMRK und Art. 29 bis 32 BV, Missachtung der Einräumung der Parteistellung, fehlende Unabhängigkeit und Befangenheit der ASU/ESTV, Verletzung nemo tenetur se ipsum accusare, Missachtung der Unschuldsvermutung, Missachtung elementarer Schutzrechte der Beschwerdeführerin, Verletzung des Anspruchs auf fair trial usw.) aus dem Recht zu weisen (absolutes Beweisverwertungsverbot).

Zufolge fehlender Unabhängigkeit der ASU sei die Beschwerdebeteiligte ESTV anzuweisen, unverzüglich alle am 30. April 2014 beschlagnahmten Akten und Daten an die Inhaber herauszugeben. Die Verfahrensleitung hat in Beachtung ihrer Fürsorgepflicht für eine EMRK-taugliche Verfahrensgrundlage zu garantieren und insbesondere dafür zu sorgen, dass die ASU (Abteilung Strafsachen und Untersuchung) vom Verfahren strikt und konsequent ferngehalten wird und insbesondere jede Form der nicht-parteiöffentlichen Kommunikation unterlassen bleibt.

Das Verfahren gegenüber A. \_\_\_\_\_ AG sei einzustellen.»

### 3.2

**3.2.1** Die seitens der Beschwerdeführerin angeführte Bestimmung von Art. 6 EMRK sichert Garantien eines fairen Gerichtsverfahrens in Zivil- und Strafverfahren zu, wobei Steuerverfahren nicht unter Art. 6 EMRK fallen. Sobald es sich innerstaatlich um ein Steuerstrafverfahren handelt, findet diese Bestimmung hingegen Anwendung. Auch ohne innerstaatliche Qualifizierung bedingt eine (nicht geringfügige) Busse, etwa wegen Steuerhinterziehung, die Anwendung von Art. 6 EMRK. In Bezug auf Nachsteuern gilt es zu differenzieren: Betrifft das Verfahren einzig den Nachbetrag, u.U. zuzüglich Zinsen, entzieht es sich den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK. Wird hingegen ein «Zuschlag» auf die Nachsteuern erhoben, der punitiven Charakter aufweist, ist die Anwendung von Art. 6 EMRK nicht auszuschliessen (MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 3. Aufl. 2020, Rz. 479).

In allen Verfahren, in denen über zivilrechtliche Ansprüche und Verpflichtungen bzw. über eine strafrechtliche Anklage entschieden wird, stellt Art. 6 Abs. 1 EMRK zunächst bestimmte Anforderungen an das Gericht. Diese müssen mindestens einmal im Verfahren erfüllt sein, u.U. auch in den oberen und höchsten Instanzen, sofern solche eingerichtet sind, wobei die Besonderheiten einer jeden Instanz gebührend zu berücksichtigen sind. Vorgeschaltete, nichtgerichtliche Vorinstanzen sind zwar mit Art. 6 EMRK vereinbar, sie fallen jedoch nicht unter die Garantien dieser Bestimmung, da sie keine «Gerichte» darstellen (vgl. aber Ausnahmen zum Beginn der Geltung). Die Wesensmerkmale eines Gerichts bestimmt der Gerichtshof autonom. Dazu gehört namentlich, dass das Gericht durch Gesetz eingerichtet wurde, unabhängig und unbefangen ist und erst nach öffentlicher Verhandlung entscheidet. Dem Gericht müssen – jedenfalls in erster bzw. einziger Instanz – volle Entscheidungskompetenzen zukommen. Es muss

über die eigentliche Begründetheit («merits») der Sache entscheiden können. Dazu gehört mindestens einmal im Verfahren die volle Überprüfung sowohl des Sachverhalts als auch der Rechtsfragen (MARK E. VILLIGER, a.a.O., Rz. 491, 493, 503; vgl. auch BGE 139 I 72 E. 4.4 f.).

Nebst bestimmten Anforderungen an das Gericht erwähnt Art. 6 Abs. 1 EMRK verschiedene weitere Garantien eines fairen («billigen») Gerichtsverfahrens, die in Zivil- und Strafverfahren gelten, wie die persönliche Teilnahme am Verfahren, das Prinzip der Waffengleichheit, bestimmte Anforderungen an das Beweisrecht (u.a. der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare», welcher in engem Zusammenhang mit der Unschuldsvermutung steht [vgl. dazu BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 mit Hinweisen]) und der Anspruch auf rechtliches Gehör. In Strafverfahren sichert Art. 6 Abs. 2 EMRK ferner die Unschuldsvermutung, während Abs. 3 weitere Rechte des Angeklagten gewährt. Die Garantien von Art. 6 Abs. 1 und Abs. 3 EMRK lassen sich nicht klar voneinander abgrenzen. Abs. 3 ist nicht abschliessend. Diese Bestimmung enumeriert einige konkrete Anwendungsfälle des fairen Verfahrens, wie es umfassend in Abs. 1 garantiert wird. Während das Gebot der angemessenen Dauer eines Verfahrens mit der Einleitung der Strafuntersuchung beginnt, gelten das Recht der persönlichen Teilnahme am Verfahren, der Grundsatz der Waffengleichheit und die Regelung des Beweisrechts spätestens in der Hauptverhandlung (MARK E. VILLIGER, a.a.O., Rz. 545 ff.). Mit anderen Worten können bestimmte Garantien für ein faires Verfahren, wie die Unschuldsvermutung oder das Recht sich selbst zu verteidigen oder verteidigen zu lassen, schon vor dem Gerichtsverfahren gelten (MEYER-LADEWIG/HARRENDORF/KÖNIG, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], Europäische Menschenrechtskonvention EMRK, Handkommentar, 4. Aufl. 2017, Art. 6 Rz. 5).

**3.2.2** Weiter beruft sich die Beschwerdeführerin auf die Art. 29 bis 32 BV. Darunter finden sich die Allgemeinen Verfahrensgarantien nach Art. 29 BV, gemäss dessen Abs. 1 jede Person in den Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist hat. Das Fairnessgebot ist nicht lediglich auf eine rechtsgleiche Anwendung der Verfahrensvorschriften beschränkt, sondern verlangt im Verfahren generell ein von der Achtung der Menschenwürde sowie von Treu und Glauben geprägtes Verhalten der Behörden und Parteien. Es kommt als Auffangtatbestand immer dann zur Anwendung, wenn die spezifischen Verfahrensgarantien der übrigen Verfassungsartikel und der gesetzlichen Verfahrensordnungen die notwendige Verfahrensfairness nicht gewährleisten können. Darunter fällt

u.a. der Anspruch auf richtige Zusammensetzung und Unparteilichkeit der entscheidenden Behörde. Die Behörde und ihre Mitglieder müssen zudem unvoreingenommen sein, um die Streitsache unparteiisch zu beurteilen. Weiter fällt darunter der Grundsatz der Waffengleichheit. In den Absätzen 2 und 3 sind sodann die Ansprüche auf rechtliches Gehör und unentgeltliche Rechtspflege festgehalten (vgl. auch ALEXANDER LOCHER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen, 2013, Rz. 408 ff.).

Der Art. 29a BV gewährt sodann die Rechtsweggarantie, während Art. 30 BV Garantien für gerichtliche Verfahren festlegt. Schliesslich befasst sich Art. 31 BV mit Verfahrensgarantien bei Freiheitsentzug und Art. 32 BV mit den Garantien im Strafverfahren, wozu der Grundsatz der Unschuldsvermutung, Informations- und Verteidigungsrechte sowie die Rechtsmittelgarantie für Verurteilte gehören (vgl. auch ALEXANDER LOCHER, a.a.O., Rz. 417 ff.).

**3.2.3** Die ESTV trifft alle Verfügungen und Entscheide, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht; sie trifft einen Entscheid insbesondere dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird (Art. 41 Bst. a VStG). Weiter erklärt Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt («Strafbestimmungen») des Gesetzes das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) für anwendbar. Verfolgende und urteilende Verwaltungsbehörde im Sinne jenes Gesetzes ist die ESTV (Art. 67 Abs. 1 VStG). Weiter ist die ESTV nach Art. 190 ff. DBG dazu ermächtigt, bei gegebenen Voraussetzungen besondere Untersuchungsmassnahmen durchzuführen. Mit anderen Worten ist die ESTV nach der geltenden Steuergesetzgebung dazu befugt, besondere Untersuchungsmassnahmen durchzuführen und in erster Instanz sowohl über die Steuerforderung (Leistungspflicht) als auch – Ausnahmen vorbehalten – über die Strafe zu befinden (vgl. dazu insbesondere Art. 62 ff. VStrR).

**3.2.4** Im VStrR wird klar zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht (vgl. Art. 63 VStrR) zum einen und dem Strafverfahren (vgl. Art. 62 VStrR) zum anderen unterschieden: Während für die Strafverfolgung grundsätzlich das VStrR massgebend ist (vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG), finden auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzuentrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes – also vorliegend die Bestimmungen des VStG – Anwendung (Art. 63 Abs. 1

VStrR; vgl. auch BGE 115 Ib 216 E. 3a, 114 Ib 94 E. 5b). Für das Verwaltungsverfahren gelten die strafprozessualen Garantien nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 115 Ib 216 E. 3b; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: Kommentar VStrR], Art. 12 N. 25; ANDRÉ HAIBÖCK, Der Einfluss des Verwaltungsrechts auf das Verwaltungsstrafverfahren im Zollstrafrecht, in: Andreas Eicker [Hrsg.], Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, 2013, S. 70). Die Pflicht zur Nachzahlung von Steuern ohne punitiven Charakter bildet keine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Abs. 1 EMRK (MARK E. VILLIGER, a.a.O., Rz. 479; vgl. zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.1).

**3.2.5** Auch wenn zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht einerseits und dem Strafverfahren andererseits zu unterscheiden ist, hindert dies die Verwaltungsbehörde nicht, sowohl über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht als auch über die Strafe im gleichen Verfahren und in einem einzigen Entscheid zu befinden, sofern sie in beiden Verfahren erstinstanzlich zuständig ist (vgl. Art. 63 Abs. 2 VStrR sowie Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2). Anders als das Recht der direkten Steuern (vgl. etwa Art. 153 Abs. 1 sowie Art. 183 Abs. 1 und 1bis DBG; SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 183 N. 2) hat das Verwaltungsstrafrecht die Trennung zwischen Leistungs- (bzw. in direktsteuerlicher Terminologie: Nachsteuer-) resp. Rückleistungsverfahren und Strafverfahren nicht vollzogen. Verbindet eine Verwaltungsbehörde die beiden Verfahren, muss sie im Hinblick auf den Strafentscheid die strafprozessualen Garantien zu Gunsten des Beschuldigten beachten (Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2). Ob die Rechte Beschuldigter verletzt worden sind und welche Folgen sich daraus ergeben, wäre zu prüfen, wenn ein Strafbescheid ergeht (so explizit Urteil des BGer 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.3; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 und Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.2).

Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren zum einen und das Strafverfahren getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren

geltenden Bestimmungen (vgl. – allerdings zur direkten Bundessteuer – SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 183 N. 5 ff., auch zum Folgenden). Freilich erklärt das Bundesgericht, dass in Konstellationen, bei welchen «parallel ein konnexes Strafverfahren geführt wird, eine Forcierung der Aussage- bzw. Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren mittels direktem oder indirektem Zwang (Androhung von Sanktionen bzw. eines negativen Beweisschlusses im Falle des Schweigens) problematisch sein könnte, da so dem strafprozessualen Schweigerecht des Beschuldigten entgegengewirkt würde» (Urteil des BGer 2C\_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) kann ein Verstoss gegen das in Art. 6 Abs. 1 EMRK garantierte Recht auf ein faires Verfahren vorliegen, wenn bei der Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren Zwang oder Druck ausgeübt wird und die Möglichkeit besteht, die auf diesem Wege erlangten Informationen im Strafprozess gegen dieselbe Person zu verwenden (Urteil des EGMR Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012, 11663/04, Ziff. 52 ff.; vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C\_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.2).

**3.2.6** Zwar dürfen Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren aufgrund des strafprozessualen, in Art. 14 Abs. 3 Bst. g des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) garantierten und aus Art. 6 Abs. 1 und 2 EMRK sowie Art. 32 Abs. 1 BV abgeleiteten Verbots des Selbstbelastungszwangs («nemo tenetur se ipsum accusare»); vgl. BGE 131 IV 36 E. 3.1; SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 182 N. 50) unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abzustellen (vgl. zur Verwendung von im Strafverfahren sichergestellten Beweismitteln im Verwaltungsverfahren Urteile des BGer 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.2, 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5.1; Urteile des BVGer A-3056/2015 vom 22. Dezember 2016 E. 3.1.7, A-3659/2012 vom 3. Februar 2014 E. 3.3.1, A-845/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.3; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 2037; vgl. zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.3).

Nach der Rechtsprechung des EGMR verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu

zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten. Kein Verwertungsverbot besteht demgegenüber bezüglich Beweismitteln, die zwar mittels Zwangsmassnahme beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren (vgl. BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 mit Verweis auf die Urteile des EGMR J.B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001 Nr. 31827/96, Recueil CourEDH 2001-III S. 455, auch in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 2001 Nr. 128 Saunders gegen Grossbritannien vom 17. Dezember 1996 Nr. 19187/91, Recueil CourEDH 1996-VI S. 2044).

Das Bundesgericht hat mit Bezug auf die direkten Bundessteuern festgehalten, dass sich aus dem nemo-tenetur-Grundsatz keine Vorgaben für die Gestaltung des Nachsteuerverfahrens ergeben, und zwar unabhängig davon, ob dieses vor, parallel oder nach dem Steuerstrafverfahren durchgeführt wird. Die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden im (Verwaltungs-)Strafverfahren die gültigen Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten, ist für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich und begründet insofern keine «Vorwirkung» des nemo-tenetur-Grundsatzes (BGE 144 II 427 E. 2.3.3; Urteile des BGer 2C\_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2, 2C\_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.4; Urteil des BVerfG A-2592/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.4.1).

**3.2.7** Es ist möglich, dass die Untersuchungsbehörde bei der Durchsichtung von Papieren (und/oder Räumlichkeiten) auf Hinweise auf andere Straftaten der Beschuldigten oder Dritten stösst. Das VStrR regelt den Umgang mit solchen Zufallsfunden – im Unterschied zum StPO (Art. 243 StPO) – nicht. Unter Zufallsfunden versteht man, die bei der Durchführung von Zwangsmassnahmen zufällig entdeckten Beweismittel, Gegenstände, Vermögenswerte usw., die mit der abzuklärenden Straftat nicht im Zusammenhang stehen, jedoch auf weitere Straftaten bzw. Straftäter hinweisen (BGE 139 IV 128 E. 2.1). Nach der Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts können Zufallsfunde verwertet werden, wenn die durchgeführten Zwangsmassnahmen, welche zum Zufallsfund führten, zulässig waren und wenn diese auch in Bezug auf die Zufallsfunde hätten durchgeführt werden dürfen (TPF 2013 182 E. 2.2; Urteil des BStGer BV.2016.19 vom 7. Dezember 2016 E. 7 f.; vgl. zum Ganzen: KONRAD JEKER, Kommentar VStrR, Art. 50 N. 35 ff. mit weiteren Hinweisen und Kritik an der Rechtsprechung des BStGer).

**3.2.8** Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, können im parallelen Steuererhebungsverfahren grundsätzlich verwendet werden. Insoweit ist nämlich von einem Beizug der Verwaltungsstrafakten auszugehen, was gesetzlich erlaubt ist (Art. 36 Abs. 2 VStG; betreffend direkte Steuern siehe: BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C\_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2; Urteil des BVerfG A-2592/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.3.3). In Verwaltungsverfahren ist bei der Verwertung unrechtmässig erlangter Beweise im Einzelfall eine Güterabwägung vorzunehmen. Keinem Verwertungsverbot unterliegen Beweise, die auch rechtmässig hätten beschafft werden können (vgl. BGE 143 I 377 E. 5.1.1 betreffend die Zulässigkeit und Verwertbarkeit einer im Invalidenversicherungsverfahren angeordneten Observation sowie die Kommentierung zum hier nicht anwendbaren Art. 12 VwVG: WIEDERKEHR/MEYER/BÖHME, a.a.O., Art. 12 Rz. 36).

### 3.3

**3.3.1** Zur Begründung der Rechtsbegehren 3.2, 3.3 und 4 führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass gegen sie nie ein Verfahren nach Art. 190 ff. DBG eröffnet worden sei. Sie habe nie Parteirechte im ASU-Verfahren nach Art. 190 ff. DBG gehabt. Faktisch habe die ASU somit ein geheimjustizielles Untersuchungsverfahren gegen sie – die Beschwerdeführerin – führen können, ohne ihr Parteirechte einzuräumen und ohne deren Wahrnehmung. Für ein rechtsstaatliches Verfahren gehe ein solches Vorgehen in keinsten Weise an. Allein vor diesem Hintergrund gehöre das Verfahren gegen sie augenblicklich eingestellt (Beschwerde, Rz. 67).

**3.3.2** Weiter moniert die Beschwerdeführerin, am 30. April 2014 seien im Zusammenhang mit einer Hausdurchsuchung gegen eine andere Person auch zahlreiche Akten von ihr beschlagnahmt worden (Beschwerde, Rz. 67).

**3.3.3** Sodann führt die Beschwerdeführerin aus, nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK habe jeder Betroffene einen völkerrechtlichen Anspruch auf eine unabhängige Beurteilung. Diese beschlage de iure nicht nur die gerichtliche Beurteilung, sondern bereits das Vor- oder Untersuchungsverfahren. Die ASU sei indessen unter keinem Gesichtspunkt unabhängig, sondern verfolge ein direktes Eigeninteresse für die ESTV und mittels «Amtshilfe» (Art. 195 Abs. 1 in Verb. mit Art. 111/112 DBG oder Art. 36 VStG) wirke sie auch massgeblich mitentscheidend auf das vorliegende Verfahren ein. Der Einfluss der ASU sei derart gewichtig, weil die ESTV in aller Regel von eigenen Untersuchungshandlungen pauschal absehe – so auch in diesem Fall. Die

ASU nehme massgeblich die Interessen der ESTV war und führe selbst die verrechnungssteuerrechtlichen Bussenverfahren. Darüber hinaus unterstützte sie auf dem – bei konsequenter Anwendung einer teleologischen Reduktion – unzulässigen Weg der Amtshilfe kantonale Steuerämter und ESTV-Abteilungen. Faktisch sei hier der ASU-Einfluss auf die Verfahren von hoher Dominanz. Die ASU möge vieles sein, unabhängig im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK sei sie mit Sicherheit nicht. Genau aus diesem Grund erzeuge ihr ASU-Bericht auch keine Rechtserheblichkeit und sei das interessengeleitete Machwerk eines ASU-Beamten. Mittels teleologischer Reduktion und der Respektierung des Grundsatzes, wonach Völkerrecht dem Staatsrecht vorgehe, gelange man bei kritischer Würdigung aller Sachumstände einfach zum Ergebnis, dass die ASU nicht unabhängig sei und deren ASU-Bericht entgegen der innerstaatlichen Gesetzgebung zu Art. 190 ff. DBG eben keine Anwendung und keine Verwendung finden könne. Deshalb gehe es auch nicht an, dass der ASU-Bericht als alleindominierendes Beweismittel in ein Verwaltungsverfahren zum Nachteil von ihr – der Beschwerdeführerin – Eingang finde (Beschwerde, Rz. 67).

In diesem Zusammenhang nimmt die Beschwerdeführerin Bezug auf den «Postauto-Skandal 2017», wobei die Untersuchung der Vorgänge innerhalb der Postauto Schweiz AG bewusst nicht durch das Bundesamt für Verkehr (BAV), sondern durch das Bundesamt für Polizei (fedpol) erfolgt sei. Laut Medienmitteilung habe dies der Bundesrat so entschieden, weil im Gegensatz zu verschiedenen Behörden des UVEK und des EFD das EJPD und damit das fedpol keine Eigeninteressen wahrnehme. Es könne dieses Verfahren unbefangen und unabhängig führen. Hieraus könne – was aus strafrechtlicher Perspektive eigentlich eine Selbstverständlichkeit sei – rückgeschlossen werden, dass ein Verwaltungsstrafverfahren nur von einer unabhängigen Bundesverwaltungsbehörde geführt werden könne. Unabhängig sei indes nur diejenige Behörde, welche kein Eigeninteresse verfolge. Wie im Verfahren nach Art. 190 ff. DBG Unabhängigkeit im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK gewährleistet werden könne, bleibe völlig schleierhaft und sei EMRK-widrig. Deshalb fordere sie – die Beschwerdeführerin – zu Recht, dass sämtliche ASU-Aktivitäten und Befunde als nicht EMRK-konform aus dem Recht zu weisen und einem absoluten Beweisverwertungsverbot zu unterliegen seien (Beschwerde, Rz. 68 f.).

Aufgrund der fehlenden Unabhängigkeit der ASU im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ergebe sich als direkte Folge auch die Notwendigkeit, dass die am 30. April 2014 von der ASU anlässlich ihrer Hausdurchsuchung beschlagnahmten Akten unverzüglich an die Inhaber zurückzugeben seien. Die

Rückgabe betreffe aufgrund des Steuergeheimnisses indessen – so die Beschwerdeführerin weiter – nur ihre eigenen Aktenbestände. Weil sie (die Beschwerdeführerin) als Nichtpartei über kein Aktenverzeichnis im Zusammenhang mit der Hausdurchsuchung vom 30. April 2014 verfüge, werde um die Aushändigung eines solchen, allenfalls mit Schwärzung der nicht sie betreffenden Aktenbestände nachgesucht. Ferner müssten alle analog und digital aufbereiteten und gespeicherten Daten unwiderruflich gelöscht und als unverwertbar erklärt werden, denn ein EMRK-widriger und damit rechtswidriger Vorgang erzeuge ein absolutes Beweisverwertungsverbot (Beschwerde, Rz. 70).

Dem Einwand der Vorinstanz, wonach Art. 6 Ziff. 1 EMRK auf das Verwaltungsverfahren keine Anwendung finde, entgegnet die Beschwerdeführerin, dass anerkannt sei, dass immer dann, wenn nebst dem Verwaltungsverfahren ein Strafverfahren im Raum stehe, die EMRK-Schutzrechte Anwendung finden würden. Die Beschwerdeführerin zitiert: «Der Gerichtshof (EGMR) erklärt Art. 6 EMRK für grundsätzlich anwendbar, wenn die von einer Mitwirkungspflicht betroffene Person ernsthaft damit rechnen muss, strafrechtlich belangt zu werden. Ebenfalls ist der Fall klar, wenn neben einem Verwaltungsverfahren ein Strafverfahren bereits im Gange ist, bzw. die gleiche Behörde beide Verfahren führt. Auch dann ist Art. 6 EMRK grundsätzlich anwendbar, und zwar auch auf das Verwaltungsverfahren, sofern die Mitwirkungspflicht Beweismittel zum Vorschein bringen würde, die im Strafverfahren verwertbar sind.» (aus SIMON ROTH, Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz *nemo tenetur se ipsum accusare*. Zusammenfassung und Würdigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte, in: Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht [2011], Bern, Band 129, S. 311 und der dort aufgeführten Literaturverweise und Gerichtsentscheide des EGMR; Beschwerde, Rz. 72).

**3.3.4** Zu den Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die Rechtsbegehren 3.2, 3.3 und 4 verweist die Vorinstanz im Wesentlichen auf die Ausführungen in ihrem Einspracheentscheid. Man könne nur nochmals betonen, dass die Beschwerdeführerin ihre Rügen nicht rechtsgenügend substantiiere, da nicht dargelegt werde, was für Verfahrensverletzungen sie (die ESTV) begangen haben soll und inwiefern sich allfällige Verfahrensverletzungen überhaupt auf das vorliegende Verfahren und/oder dessen Ergebnis ausgewirkt haben sollen (Vernehmlassung, Ziff. II.4).

**3.3.5** Im Einspracheentscheid hielt die Vorinstanz hierzu u.a. fest, dass auch der EGMR bereits klar festgehalten habe, dass Art. 6 Ziff. 1 EMRK grundsätzlich nicht für Verwaltungsverfahren in Sachen Steuern gelte, da Steuerstreitigkeiten trotz der finanziellen Auswirkungen, die sie notwendigerweise für den Steuerpflichtigen haben würden, nicht in den Bereich der zivilrechtlichen Rechte und Pflichten fallen würden (mit Verweis auf das Urteil des EGMR, Ferrazzini gegen Italien vom 12. Juli 2001, Nr. 44759/98 S 29 ff. m.w.H.). Die Pflicht zur Nachzahlung von Steuern ohne punitiven Charakter bilde keine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Ziff. 1 EMRK (mit Verweis auf Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.1 m.w.H.; Urteil des BGer 2C\_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 und 7.4 m.w.H.). Vorliegend handle es sich um ein Verwaltungsverfahren nach dem VStG. Entsprechend würden die dazugehörigen Bestimmungen bzw. Verfahrensgrundsätze gelten (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.1).

Weiter führte die Vorinstanz im Rahmen des Einspracheentscheids aus, dass selbst wenn diese Garantien (im Wesentlichen Art. 6 Ziff. 1 EMRK) zu berücksichtigen wären, keine Rechtswidrigkeit vorliegen würde. Das Bundesgericht habe in BGE 144 II 427 in den Erwägungen 2.3.1 - 2.3.3 festgehalten, gegen den Zwang zur Selbstbelastung verstosse, wenn im steuerlichen Veranlagungsverfahren unter Strafanandrohung erhobene Akten später in einem Strafverfahren verwendet würden. Es verstosse demgegenüber nicht gegen Art. 6 EMRK, wenn Sachverhaltsermittlungen durch strafprozessual zulässige Zwangsmassnahmen im Veranlagungsverfahren Verwendung finden würden. Zulässig sei auch, die im ASU-Verfahren erhobenen Akten im Veranlagungsverfahren zu nutzen (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.2).

Die Vorinstanz hielt im Rahmen des Einspracheentscheids sodann fest, dass die Beschwerdeführerin nicht substantiiert gerügt habe, inwiefern und welche Beweismittel rechtswidrig erhoben worden seien und deswegen einem Verwertungsverbot unterliegen sollten. Eine Verwertung der von der ASU im Zusammenhang mit Strafverfahren erhobenen Beweismittel im vorliegenden Verwaltungsverfahren sei demnach zulässig. Weiter gab die Vorinstanz zu bedenken, dass für das vorliegende Verfahren ohnehin Unterlagen wesentlich seien, die – unabhängig vom Willen der Beschwerdeführerin – sowie davon, ob Strafverfahren und damit einhergehende Zwangsmassnahmen durchgeführt würden respektive durchgeführt worden seien – vorhanden sein müssten/sollten. Sie – die Vorinstanz – hätte,

unabhängig von einer allfälligen Rechtsverletzung innerhalb von Strafverfahren, ein Einsichtsrecht in die zentralen Unterlagen (Jahresrechnungen inkl. Belegen zu den einzelnen Buchungen) gehabt und diese dadurch auch ins Verwaltungsverfahren einfliessen lassen können. Und selbst wenn im Zusammenhang mit den Strafverfahren Beweismittel unrechtmässig – was hier bestritten werde – erhoben worden sein sollten, wären zumindest diejenigen Beweismittel, welche sie (die ESTV) aufgrund der für die Beschwerdeführerin bestehenden Mitwirkungspflicht oder einer Überprüfung vor Ort hätte feststellen können – insbesondere die vorliegend relevanten Buchhaltungsunterlagen – ohnehin als Beweismittel zulässig (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.2).

Hinsichtlich der fehlenden Unabhängigkeit der ASU führte die Vorinstanz mit Bezug auf kartellrechtliche Sanktionen (welche einen strafrechtlichen bzw. strafrechtsähnlichen Charakter haben und somit im Anwendungsbereich von Art. 6 EMRK sind [BGE 139 I 72 E. 2]) überdies aus, es sei nicht per se mit Art. 6 EMRK unvereinbar, wenn die erstverfügende Behörde eine Verwaltungsbehörde sei. In diesen Fällen müssten die Anforderungen von Art. 6 EMRK im anschliessenden gerichtlichen Beschwerdeverfahren eingehalten werden (mit Verweis auf das Urteil des EGMR, Menarini Diagnostics S.R.L. gegen Italien vom 27. September 2011, Nr. 43509/08S 57 ff. m.w.H.). Das Bundesgericht habe die eben genannte Rechtsprechung des EGMR gewissermassen bestätigt (mit Verweis auf BGE 139 I 72 E. 4.4 f.) und dazu insbesondere für wesentlich erklärt, dass der anschliessende gerichtliche Entscheid mit voller Kognition in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht erfolgen müsse. Dies sei vorliegend beim Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht gegeben. Selbst wenn also dem vorliegenden Verfahren ein strafrechtsähnlicher Charakter beigemessen würde – was bestritten werde – und Art. 6 EMRK und Art. 30 BV (welcher ohnehin nur für Gerichte gelte) dementsprechend berücksichtigt würden, läge keine Verletzung der genannten Bestimmungen dadurch vor, wenn erstinstanzlich die – allenfalls nicht (komplett) unabhängige – ESTV bzw. die ASU einen Entscheid fälle (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.3).

Betreffend das Verbot des Selbstbelastungszwangs führte die Vorinstanz im Rahmen des Einspracheentscheids schliesslich aus, sie könne in diesem Zusammenhang kein Problem erkennen, zumal in der Einsprache selbst ausgeführt worden sei, dass sowohl B. \_\_\_\_\_ als auch die Beschwerdeführerin von ihrem Schweigerecht Gebrauch gemacht hätten. Des Weiteren seien der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren

auch keinerlei Auflagen gemacht worden, sich zu äusseren oder Beweismittel einzureichen. Ebenso wenig sei ihr die Berufung auf das Schweigerecht oder die «Verweigerung» der Mitwirkung in irgendeiner Form negativ angelastet worden (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./A./3.4).

**3.4** Im Zusammenhang mit den Rechtsbegehren 3.2, 3.3 und 4 ist somit strittig, inwiefern vorliegend Art. 6 EMRK zu beachten ist, inwiefern Art. 6 EMRK und Art. 29 bis 32 BV gegebenenfalls seitens der Vorinstanz (bzw. insbesondere der ASU) verletzt worden sind und daher die seitens der ASU generierten Beweismittel im vorliegenden Verwaltungsverfahren allenfalls nicht zu verwerten, herauszugeben bzw. zu vernichten sind (vgl. E. 3.5).

Weiter ist strittig, ob die Akten und Daten, welche die ASU im Rahmen ihres Verwaltungsstrafverfahrens bzw. der entsprechenden Strafuntersuchung generiert hat, im vorliegenden Verwaltungsverfahren verwertbar sind, zumal die Beschwerdeführerin selbst nicht Partei des besagten Strafverfahrens ist (vgl. E. 3.6).

### **3.5**

**3.5.1** Während für Steuerstrafverfahren die Bestimmung von Art. 6 EMRK zur Anwendung kommt, gilt dies nicht für Steuerverfahren, also «reine» Verwaltungsverfahren ohne punitiven Charakter. Wird indessen im Rahmen einer Steuernachforderung ein «Zuschlag» erhoben, der punitiven Charakter aufweist, kann Art. 6 EMRK anwendbar sein (E. 3.2.1). Ansonsten wirkt sich Art. 6 EMRK im Wesentlichen nur insofern auf das Verwaltungsverfahren aus, als dass bei parallel geführten Straf- und Verwaltungsverfahren darauf zu achten ist, dass aufgrund der Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren der für das Strafverfahren geltende nemo-tenetur-Grundsatz nicht verletzt ist. Eine allfällige Verletzung des nemo-tenetur-Grundsatzes und deren Folgen sind indes im Strafverfahren zu prüfen. Nichts anderes geht aus der seitens der Beschwerdeführerin zitierten Literaturstelle hervor (vgl. E. 3.3.3 letzter Absatz). Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abzustellen (E. 3.2.5 f.).

Vorliegend geht es um eine Steuernachforderung aufgrund von (bestrittenen) geldwerten Leistungen. Dabei handelt es sich um ein Verwaltungsverfahren, weshalb Art. 6 EMRK nicht zur Anwendung gelangt (E. 3.2.1 und E. 3.2.4).

**3.5.2** Trotz der Nicht-Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK ist im Folgenden kurz auf die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, da diese teilweise auch Bezug zu den seitens der Beschwerdeführerin genannten Art. 29 bis 32 BV haben und um zu zeigen, dass Art. 6 EMRK ohnehin nicht verletzt wäre und sich somit diesbezüglich die Frage der Verwertbarkeit der Beweise gar nicht stellt.

**3.5.3** Die Beschwerdeführerin macht zunächst im Wesentlichen geltend, die ASU sei nicht als unabhängig im Sinne Art. 6 Abs. 1 EMRK zu betrachten, weshalb die durch diese generierten Beweise nicht zu verwerten, zu vernichten bzw. zurückzugeben seien.

Der Beschwerdeführerin ist hierzu zu entgegnen, dass vorgeschaltete, nichtgerichtliche Vorinstanzen mit Art. 6 EMRK vereinbar sind. Es ist zulässig, dass die Anforderungen von Art. 6 EMRK hinsichtlich der Unabhängigkeit auch erst im nachfolgenden Gerichtsverfahren eingehalten werden, soweit dem Gericht – jedenfalls in erster bzw. einziger Instanz – volle Entscheidungskompetenzen zukommen, i.e. die volle Überprüfungsbefugnis sowohl des Sachverhalts als auch der Rechtsfragen (E. 3.2.1). Da das Bundesverwaltungsgericht über volle Kognition in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht verfügt, wären die Anforderungen an Art. 6 EMRK erfüllt.

**3.5.4** Weiter macht die Beschwerdeführerin zusammengefasst geltend, die ASU/ESTV seien befangen, der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» sei verletzt, der Grundsatz der Unschuldsvermutung sowie elementare Schutzrechte sie betreffend seien missachtet worden sowie der Anspruch auf fair trial sei verletzt worden, weshalb die ASU-Akten und Berichte aus dem Recht zu weisen seien.

Hierzu ist der Beschwerdeführerin zu entgegnen, dass sich aus der Beschwerde nicht ergibt bzw. nicht substantiiert ist, inwiefern die für den vorliegenden Fall zuständigen Sachbearbeitenden der ASU bzw. ESTV befangen sein sollen. So ist weder dargetan noch erstellt, dass sie in der Sache ein persönliches Interesse haben, mit einer Partei durch Ehe, Partnerschaft Lebensgemeinschaft oder verwandtschaftlich besonders verbunden sind, sich mit der Sache als Parteivertreter bereits beschäftigt haben oder aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnten (vgl. dazu Art. 10 Abs. 1 VwVG sowie Art. 195 Abs. 2 i.V.m. Art. 109 DBG).

Weiter ist nicht ersichtlich, inwiefern vorliegend der Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» verletzt sein soll, zumal – wie die Vorinstanz zu

Recht ausführt (E. 3.3.5 letzter Absatz) – die Beschwerdeführerin bzw. B. \_\_\_\_\_ weder im Verwaltungsstrafverfahren noch im Verwaltungsverfahren zu einer Mitwirkung verpflichtet wurden und ihnen die Geltendmachung des Schweigerechts nicht negativ angelastet worden ist.

Sodann ist weder substantiiert dargetan noch erstellt, dass die Vorinstanz im Rahmen ihrer Untersuchungen den Grundsatz der Unschuldsvermutung, weitere elementare Schutzrechte der Beschwerdeführerin sowie den Anspruch auf fair trial verletzt haben soll.

### **3.6**

**3.6.1** Die Beschwerdeführerin moniert sodann, dass ihr im Rahmen der Strafuntersuchung keine Parteistellung zugekommen sei und sie demzufolge keine entsprechenden Parteirechte gehabt habe. Zudem seien im Zusammenhang mit einer Hausdurchsuchung gegen eine andere Person auch zahlreiche Akten von ihr beschlagnahmt worden.

**3.6.2** Inwiefern der Beschwerdeführerin im Rahmen der Strafuntersuchung Parteistellung hätte eingeräumt werden müssen (vgl. dazu den Beschluss BV.2019.34–39; BV.2019.40-45 des Bundesstrafgerichts vom 20. April 2020 E. 3.3), ist nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren, sondern im Verwaltungsstrafverfahren zu klären. Allerdings ändert die mangelnde Parteistellung im Strafverfahren nichts daran, dass die in der Strafuntersuchung generierten Beweise im vorliegenden Verwaltungsverfahren verwertbar sind, wie sich nachfolgend zeigen wird.

**3.6.3** Der Einwand der Beschwerdeführerin, es seien im Zusammenhang mit einer Hausdurchsuchung gegen eine andere Person auch zahlreiche Akten von ihr beschlagnahmt worden, könnte so gewertet werden, dass die Beschwerdeführerin davon ausgeht, es handle sich um bloße Zufallsfunde, die nicht verwertet werden dürften.

Unter Zufallsfunden versteht man die bei der Durchführung von Zwangsmassnahmen zufällig entdeckten Beweismittel, Gegenstände, Vermögenswerte usw., die mit der abzuklärenden Straftat nicht im Zusammenhang stehen, jedoch auf weitere Straftaten bzw. Straftäter hinweisen. Nach der Rechtsprechung des Bundesstrafgerichts können Zufallsfunde – im Rahmen des VStrR – verwertet werden, wenn die durchgeführten Zwangsmassnahmen, welche zum Zufallsfund führten, zulässig waren und wenn diese auch in Bezug auf die Zufallsfunde hätten durchgeführt werden dürfen (E. 3.2.7).

Gemäss dem Schlussprotokoll vom 2. Mai 2018 richtet sich das Verwaltungsstrafverfahren gegen B. \_\_\_\_\_ als Beschuldigter wegen Verdachts auf Hinterziehung von Verrechnungssteuern mutmasslich begangen im Geschäftsbereich von u.a. der Beschwerdeführerin. Damit ist zu bezweifeln, dass es sich bei den Akten der Beschwerdeführerin, die im Rahmen der Hausdurchsuchung sichergestellt wurden, um Zufallsfunde handelt, zumal ein Zusammenhang mit der abzuklärenden Straftat gegeben sein dürfte. Und auch wenn es sich um Zufallsfunde handeln würde, wären diese verwertbar. Denn die durchgeführte Zwangsmassnahme, welche zum vermeintlichen Zufallsfund führte, war – soweit ersichtlich – zulässig (Das Bundesstrafgericht spricht im Beschluss BV.2019.34–39; BV.2019.40-45 vom 20. April 2020 E. 5.2 von einem knapp hinreichenden Anfangstatverdacht). Des Weiteren ist nicht ersichtlich, dass die Zwangsmassnahme nicht auch in Bezug auf die (vermeintlichen) Zufallsfunde hätte durchgeführt werden dürfen.

**3.6.4** Die Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, können im (parallelen) Steuererhebungsverfahren bzw. (allgemein) im Verwaltungsverfahren grundsätzlich verwendet werden. Insoweit ist nämlich von einem Beizug der Verwaltungsstrafakten auszugehen, was gesetzlich erlaubt ist (E. 3.2.8; vgl. dazu auch Art. 36 Abs. 2 VStG und Art. 195 Abs. 1 i.V.m. Art. 111 Abs. 1 DBG).

**3.6.5** Damit sind die im Rahmen der Strafuntersuchung generierten Akten (ASU-Akten und ASU-Berichte) im vorliegenden Verwaltungsverfahren verwertbar. Auf die in diesem Zusammenhang offerierten Beweise ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu Urteil des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4) zu verzichten. Die Beschwerde ist somit hinsichtlich der Rechtsbegehren 3.2, 3.3 und 4 abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Weiter ist auf das eventualiter vorgetragene Rechtsbegehren 5 bzw. die in diesem Zusammenhang vorgetragenen Argumente einzugehen. Das Rechtsbegehren 5 lautet wie folgt:

«Der Entscheid vom 27. April 2022 sei in materieller Hinsicht aufzuheben und von der Erhebung der Verrechnungssteuer unter dem Titel «geldwerte Leistung» sei in jedem Betrag abzusehen.»

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich ist, hat die ESTV der Beschwerdeführerin Verrechnungssteuern in Höhe von CHF 21'962.50 aufgerechnet. Dieser Betrag beinhaltet zum einen die Steuer für eine (angeblich) unentgeltlich zur Verfügung gestellte Wohnung und den dabei nicht vereinnahmten Mietzins von CHF 8'750.- und zum anderen die Steuer für über das Kontokorrent der Aktionäre verbuchte Renovationskosten von CHF 54'000.-, deren Gegenwert als nicht vorhanden betrachtet wurde (vgl. Sachverhalt Bst. E ff.).

**4.2** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Die Steuer beträgt 35% der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

**4.2.1** Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS 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, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. BAUER-BALMELLI/REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

## **4.2.2**

**4.2.2.1** 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. 1bis VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

**4.2.2.2** Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG (BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4.1, A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

**4.2.2.3** Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl., 2019, Art. 58 N. 106). «Geldwerte Vorteile» bilden als Begriff dabei das Gegenstück zu den «verdeckten Gewinnausschüttungen». Während der erste Begriff den Vorteil aus der Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzteren Begriff die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (Urteil des BVer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (BGE 115 Ib 274 E. 9b; Urteile des BVer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.2, A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.3):

(1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat.

(2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet.

(3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.

(4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteil der BGe 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3 i.V.m. 3.2). Sind die Voraussetzungen 1 und 2 erfüllt, so wird die Erkennbarkeit und der im Beteiligungsverhältnis liegende Rechtsgrund der Leistung vermutet (Urteile des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1, 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3 i.f., 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5).

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

### **4.2.3**

**4.2.3.1** 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, 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; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4.2).

**4.2.3.2** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 4.2.2.3 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. 4.2.2.4) – 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 (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1 und 138 II 545 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.H., A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.4.2).

**4.2.3.3** 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: Urteile des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.4.3, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.H.).

**4.2.3.4** Nahestehende Personen (vgl. E. 4.2.2.3 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. 4.2.2.3 Voraussetzung [3]; statt vieler: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.H.).

**4.2.4** 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. 1.4.2) – 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.H. und 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.5; DUSS/HELBLING/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. 4.2.2.3), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (weiter ausführend: Urteil des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.7.3 f.).

**4.2.5** 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 (ALTORFER/GRETER, Kommentar VStG, Art. 5 N. 156). Die Steuerbehörden sind verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, ebenso hat sich die Gesellschaft auf ihrer Handelsbilanz behaften zu lassen (BGE 141 II 83 E. 3.1, 137 II 353 E. 6.2; Urteil des BVGer A-7248/2016 vom 3. April 2018 E. 2.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 325 f. mit Hinweisen). 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, 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.). Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (vgl. BGE 134 II 207 E. 3.3, 106 Ib 311 E. 3c und 3d; Urteile des BGer 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.3, 2C\_592/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.3). Fehlt es an einer formell

ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt auch die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (vgl. Urteile des BGer 2C\_1173/2012 vom 28. Juni 2013 E. 3.1, 2C\_512/2007 vom 24. Januar 2008 E. 3.3, 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3).

Tatsächliche (oder natürliche) Vermutungen können sich in allen Bereichen der Rechtsanwendung ergeben. Es handelt sich dabei um Wahrscheinlichkeitsfolgerungen, die aufgrund der Lebenserfahrung gezogen werden. Tatsächliche Vermutungen bewirken keine Umkehrung der Beweislast zu Gunsten des Vermutungsträgers, sondern betreffen die Beweiswürdigung. Um die tatsächliche Vermutung zu entkräften, muss der Vermutungsgegner nicht den Beweis des Gegenteils antreten. Er kann sich mit dem Gegenbeweis begnügen. Das bedeutet, dass er Zweifel an der Richtigkeit der Indizien (Vermutungsbasis) und der daraus gezogenen Schlussfolgerung (Vermutungsfolge) wecken muss (BGE 135 II 161 E. 3 m.H.). Gelingt dem Vermutungsgegner der Gegenbeweis, so greift die tatsächliche Vermutung nicht mehr und der Beweis ist gescheitert. Es stellt sich, sofern der Vermutungsgegner nicht weitergehend das Gegenteil beweist, die Beweislosigkeit ein, deren Folgen den beweisbelasteten Vermutungsträger treffen (Urteile des BGer 5A\_182/2017 vom 2. Februar 2018 E. 3.2.2, 2C\_1157/2016, 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.3; Urteil des BVer A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020 E. 2.6.4).

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 (vgl. FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2013, Rz. 500; vgl. zum Ganzen: BVGE 2015/25 E. 3.3)

### **4.3**

**4.3.1** Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (vgl. 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 Steuerpflichtige hat 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 der Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.4.1, Urteile des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1 und A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1).

**4.3.2** Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält, wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Art. 14 VStrR zutrifft, wegen Hinterziehung bestraft (Art. 61 Bst. a VStG).

**4.3.3** Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt («Strafbestimmungen») des Gesetzes erklärt das VStrR für anwendbar.

**4.3.4** Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (grundlegend: Urteil des BGer vom 4. August 1999, in: ASA 68 S. 438 ff., E. 2b m.w.H.; Urteile des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.2, A-4673/2014 vom 21. Mai 2015 E. 5.5 und A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2; OESTERHELT/FRACHEBOUD, Kommentar VStrR, Art. 12 N. 5).

**4.3.5** Rechtsprechungsgemäss ist der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 Bst. a VStG (vgl. E. 4.3.2) erfüllt und greift deshalb (unter Vorbehalt der Verjährung) die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR, wenn eine Aktiengesellschaft eine für die Beteiligten ohne Weiteres erkennbare geldwerte Leistung erbringt, ohne die Verrechnungssteuer spontan zu deklarieren und zu entrichten (Urteil des BGer vom 26. März 1998, in: ASA 55, S. 203 ff., E. 4; Teilurteil und

Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.4.1; Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.1; vgl. auch BEUSCH/MALLA, Kommentar VStG, Art. 61 N. 11).

#### **4.4**

**4.4.1** Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 133 II 366 E. 3.3 und 73 I 129 E. 1; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1 m.H.).

**4.4.2** Die Verjährung der Pflicht, Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nicht nach Art. 17 VStG, sondern nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.2 m.H.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind».

#### **4.4.3**

**4.4.3.1** Rechtsprechungsgemäss beträgt die Verjährungsfrist zur Verfolgung von Straftaten im Sinne von Art. 61 VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern) – entgegen dem Gesetzestext von Art. 11 Abs. 2 VStrR – sieben Jahre (Art. 333 Abs. 6 Bst. b des Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB; SR 311.0] i.V.m. Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB in der bis 31. Dezember 2013 gültig gewesenen Fassung [AS 54 757]; grundlegend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3 ff. m.w.H.).

**4.4.3.2** Für den Beginn der Verjährung wird hierbei auf die Tatbegehung abgestellt (BGE 143 IV 228 E. 4.5; Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 4.3.2.1 ff.; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.5 ff.; vgl. zum objektiven Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG: E. 4.3.5). Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts wird der Tag der Tatbegehung nicht mitgezählt (BGE 143 IV 228 E. 4.5, 107 Ib 74 E. 3a und 97 IV 238 E. 2).

**4.4.3.3** Das Bundesgericht geht davon aus, dass bei unterlassener Entrichtung geschuldeter Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär die Verjährungsfrist erst nach dem Termin der Einreichung der unrichtigen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Hat die Steuerpflichtige eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht, ist für die Tatbegehung auf den Poststempel abzustellen (BGE 143 IV 228 E. 4.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer

A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.4.2 und 8.1.5; Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.3.3, je m.w.H.).

**4.4.3.4** Wurde keine Jahresrechnung eingereicht, ist zu bestimmen, wann die Tathandlung vorgenommen worden ist. Hierfür kann darauf abgestellt werden, wann die Jahresrechnung hätte eingereicht werden müssen, mithin wann die Deklarationspflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV verletzt wurde (Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 4.3.2.4 und 6.5; vgl. OESTERHELT/FRACHEBOUD, Kommentar VStrR, Art. 11 N. 23; STEFAN OESTERHELT, Verjährung der Verrechnungssteuer, in: ExpertFocus [EF] 8/2017, S. 533 ff., S. 537).

Jede inländische Aktiengesellschaft oder GmbH hat gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse, in dieser Bestimmung genannte Angaben ersichtlich sind, wenn u.a. im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist (Bst. c).

**4.4.3.5** Gemäss Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB i.V.m. Art. 11 Abs. 3 VStrR ruht die Verfolgungsverjährung bei (von der Behörde geltend gemachten) Übertretungen (soweit hier interessierend) «während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage». Ruhen bedeutet Anhalten einer bereits laufenden Verjährungsfrist für eine bestimmte Zeit, um nach Wegfall des Grundes weiterzulaufen, und ist auch bei absoluten Verjährungsfristen denkbar (BGE 119 IV 330 E. 3c; BEUSCH/MALLA, Kommentar VStG, Vorbemerkungen zu Art. 61–67 N. 56). Die Beibehaltung der Sonderregel über das Ruhen der Verjährungsfrist ist nötig, weil insbesondere in Fiskalsachen oft über längere Zeit verwaltungsrechtliche Einsprache-, Beschwerde- oder Gerichtsverfahren betreffend die verwaltungsrechtliche Leistungspflicht geführt werden, deren Ergebnis das Strafverfahren (als Vorfrage) erheblich beeinflussen kann (vgl. Urteil des BVGer A-3680/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3). Wie das Bundesgericht in BGE 143 IV 228 E. 5.2 ff. klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist nach dieser Vorschrift bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.7 m.w.H.). Indessen kann die

Verfolgungsverjährung nicht (mehr) unterbrochen werden (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.7 m.w.H., vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.3.3.5).

**4.5** Im Rahmen des Rechtsbegehrens 5 liegt erstens im Streit, ob die Beschwerdeführerin einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt bzw. indirekt eine Wohnung unentgeltlich zur Verfügung stellte, was zu einer geldwerten Leistung in Form von nicht vereinnahmten Mitzinsen in Höhe von CHF 8'750.- geführt haben soll. Konkret soll die Beschwerdeführerin – nach Auffassung der Vorinstanz – vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Mai 2012 der E. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation (welche bis zum 29. August 2012 unter dem Namen F. \_\_\_\_\_ AG existierte, weshalb diese Gesellschaft nachfolgend auch mit F. \_\_\_\_\_ AG bezeichnet wird) bzw. B. \_\_\_\_\_ unentgeltlich eine Wohnung im 3. Obergeschoss in ihrer Liegenschaft an der (Strasse) in (Ortschaft) zur Verfügung gestellt haben (vgl. Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.1.1).

**4.5.1** Die Vorinstanz hielt hierzu in ihrem Einspracheentscheid vom 27. April 2022 fest, dass (grundsätzlich) unbestritten sei, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Mai 2012 der F. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ zur Verfügung gestellt habe, ohne dafür einen Mietzins vereinnahmt zu haben. Die Beschwerdeführerin habe indes geltend gemacht, es liege keine geldwerte Leistung vor, da die damalige F. \_\_\_\_\_ AG als auch B. \_\_\_\_\_ – im Gegenzug zur Verfügung gestellten Wohnung – Aufsichtsarbeiten zur Vermeidung von Wassereintritten im Dachgeschoss aufgrund des damals kaputten Dachs sowie zum Schutz des Gebäudes der Beschwerdeführerin vor weiteren Schäden vorgenommen hätten. Die Vorinstanz konnte jedoch den ihr vorliegenden Akten weder Beweise noch Hinweise entnehmen, welche diese Sachverhaltsdarstellung bestätigen würden. Dafür spreche vor allem die Tatsache, dass der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorgang in der Erfolgsrechnung hätte ausgewiesen werden müssen (mit Verweis auf Art. 958c OR), was nicht geschehen sei. Hinzu komme, dass sowohl die damalige F. \_\_\_\_\_ AG als auch B. \_\_\_\_\_ Beratungsdienstleistungen im Bereich der Treuhand- und Steuerberatung sowie des Handels- und Wirtschaftsrechts anbieten und demnach keinerlei Fachkompetenzen aufweisen würden, wenn es um die Beaufsichtigung oder Behebung eines Wasserschadens gehe. Es frage sich daher, wie die F. \_\_\_\_\_ AG oder B. \_\_\_\_\_ die beschriebenen Aufsichtstätigkeiten (notwendigenfalls) überhaupt hätten wahrnehmen sollen. Obendrein würden aber bereits die beschriebenen

Aufsichtstätigkeiten an sich als fragwürdig erscheinen. Es sei weder genauer dargelegt noch nachvollziehbar, worin die beschriebenen Aufsichtstätigkeiten bestanden haben sollen. Bei einer (insbesondere bewohnten/genutzten) Liegenschaft dulde ein vorhandener Wasserschaden oder -eintritt in der Regel keinen Aufschub und es seien die Reparaturarbeiten umgehend durchzuführen. Liege auf der anderen Seite kein Wasserschaden oder -eintritt vor, bestehe kein Bedarf für eine Aufsicht respektive sei nicht ersichtlich, was und wie beaufsichtigt werden sollte. Zudem bedürfe es für allfällige Kontrollen sicherlich auch keiner ständigen Anwesenheit vor Ort. Dem mit Schreiben vom 12. Juli 2011 von der F. \_\_\_\_\_ AG eingereichten Mieterspiegel könne sodann entnommen werden, dass die Liegenschaft im 4. Obergeschoss noch über zwei Wohnungen verfüge, welche Ende 2009 vermietet gewesen seien. Wennschon würden sich allfällige Wassereintritte aufgrund des kaputten Daches also an erster Stelle im 4. Obergeschoss bemerkbar machen. Es sei dabei auch davon auszugehen, dass die Mieter allfällige Wassereintritte auch unmittelbar melden würden und somit eine anderweitige Aufsicht hinfällig wäre. Letztlich bliebe neben der Art und Weise auch der Umfang der angeblich verrichteten Aufsichtstätigkeit vollkommen unklar. Ferner sei bemerkenswert, dass die Sanierung des Daches gemäss dem Parteigutachten in den Jahren 2010 und 2011 vollzogen worden sei (vgl. Parteigutachten, S. 16 ff.). Insofern sei erstellt, dass zumindest im Jahr 2012 kein Anlass mehr für eine Aufsichtstätigkeit hinsichtlich allfälliger Wassereintritte bestanden habe, zumal ein vom Dach unabhängiger Wasserschaden/-eintritt nie ein Thema gewesen sei (Einspracheentscheid vom 27. April 2022, E. II./B./2.1.2 ff.).

Betreffend die Höhe der geldwerten Leistung führte die Vorinstanz im Rahmen ihres Einspracheentscheides aus, sie habe hierfür an den unbestrittenenmassen seit dem 1. Juni 2012 gegenüber den Nachfolgiemietern verwendeten Mietzins von CHF 1'750.- angeknüpft. Die Beschwerdeführerin sei hingegen der Ansicht, dass ein Mietzins in dieser Höhe erst nach erfolgter Renovation der vorliegend massgebenden Wohnung im Jahr 2012 möglich gewesen sei. Aufgrund der in den Akten befindlichen Abrechnung der (...) Stadtwerke vom 20. Juni 2012 (betreffend Stromverbrauch) bezüglich der hier relevanten Wohnung für die Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Mai 2012 müsse indessen davon ausgegangen werden, dass die Wohnung bereits ab dem 1. Januar 2012 voll bewohnbar gewesen sei und mithin die Renovation zuvor abgeschlossen worden sei. Der wesentlich höhere Verbrauch im Niedertarif für die Zeit vom 20. April 2012 bis zum 31. Mai 2012 spreche jedenfalls deutlich dafür, dass die Wohnung wohl eher für private Zwecke genutzt worden sei. Eine Arbeitsverrichtung als

auch eine Renovation in den Zeitintervallen des Niedertarifs erscheine nämlich äusserst unwahrscheinlich. Insgesamt sei es nicht realistisch, dass die Wohnung in der Zeit vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Mai 2012 renoviert worden sei. Dieses Ergebnis stehe auch im Einklang mit dem Parteigutachten, wonach die Grundsanierung der Wohnung ab ca. Juni 2010 bis ca. September 2010 stattgefunden habe, im November 2011 die Küche installiert und in Betrieb genommen sowie die Nasszelle renoviert worden sei (mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 23 ff.). An diesem Resultat ändere nichts, dass das Parteigutachten aufgrund nicht definierter Schlussarbeiten einen Mietzins von CHF 1'750.- erst per Juni 2012 für gerechtfertigt halte (mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 23 ff.). Die Verrichtung dieser unbestimmten Schlussarbeiten lasse sich jedenfalls nicht mit dem zuvor dargelegten Stromverbrauch in Einklang bringen. Darüber hinaus erscheine eine Zeitspanne von 5 Monaten für die Verrichtung von Schlussarbeiten neben der ohnehin schon relativ langen Renovationsdauer unrealistisch lang (Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.1.5).

**4.5.2** Zur Begründung des Rechtsbegehrens 5 führt die Beschwerdeführerin vorab aus, es werde auf die Einsprache vom 14. September 2020 verwiesen, um Wiederholungen zu vermeiden. An diesen Ausführungen werde festgehalten. Sodann führt die Beschwerdeführerin aus, B. \_\_\_\_\_ habe am 15. November 2021 ein Parteigutachten in Auftrag gegeben, um die verschiedenen Fragen durch eine ausgewiesene Baufachperson neutral prüfen zu lassen, zumal ihre Ausführungen bislang weder gehört noch ernsthaft geprüft worden seien.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, die Nutzung der Wohnung im 3. OG habe allein im Zusammenhang mit der E. \_\_\_\_\_ AG und der Aufsicht über das Dach und der Sanierungsarbeiten an der Liegenschaft gestanden. Die E. \_\_\_\_\_ AG habe die Wohnung als Büroraum genutzt, wo B. \_\_\_\_\_ seine Treuhandarbeiten ausgeführt habe. Die Anwesenheit sei notwendig gewesen, um das damals kaputte Dach der Liegenschaft zu beaufsichtigen und unkontrollierte Wassereintritte zum Schutz des Gebäudes zu vermeiden. Die ASU habe sich nie die Mühe gemacht, die damaligen Verhältnisse vor Ort mittels eines Augenscheins zu verifizieren und die konkreten Umstände zu erfassen. Obschon die ASU am 30. April 2014 in Kompaniestärke verschiedene Hausdurchsuchungen durchgeführt habe, habe sie es nicht für notwendig erachtet, die im selben Ort und kaum 500m entfernte liegende Liegenschaft zu besichtigen (Beschwerde, Rz. 80).

Gemäss dem Parteigutachten – so die Beschwerdeführerin weiter – seien die behaupteten Wassereintritte nicht nur glaubhaft, sondern mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gegeben gewesen. Weiter hätte – gemäss Parteigutachten – ohne Verhinderung der Wassereintritte das Gebäude sehr rasch eine Ausweitung des Schadenbildes erfahren und die Tätigkeit zum Schutz des Gebäudes sei sinnvoll und angemessen gewesen. Sodann sei die Wohnung im 3. OG für Büroarbeiten der E. \_\_\_\_\_ AG brauchbar gewesen, jedoch habe die Beaufsichtigung der Liegenschaft eine Art Pikettdienst mit ständiger Präsenz erfordert. Der Gutachter gehe davon aus, dass die Nutzung der Wohnung und die Aufsichtsleistung gleichwertig seien (Beschwerde, Rz. 81 mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 15 ff.).

Sodann führt die Beschwerdeführerin insbesondere in Bezug auf die Begründung des Einspracheentscheids vom 27. April 2022 aus, sie habe nie behauptet, dass B. \_\_\_\_\_ den Wasserschaden im Rahmen einer Reparaturleistung «behoben» habe. Das Vermeiden von Wassereintritten sei jedoch eine Arbeitsleistung, die B. \_\_\_\_\_ problemlos habe erfüllen können. Was die Vorinstanz sodann betreffend den Mieterspiegel und den Wohnungen im 4. OG vortrage, gehe vollends an der Sache vorbei. Die fragliche Liegenschaft weise sechs Stockwerke auf. Im fraglichen Zeitraum seien die Stockwerke im 5. und 6. OG aufgrund des defekten Dachs nicht bewohnbar gewesen. Die Bekämpfung der Wassereintritte habe in den beiden Stockwerken 5 und 6 stattgefunden und habe eben gerade dazu gedient, dass die bewohnten Stockwerke darunter (mithin die Wohnungen im 4. OG) von Wassereintritten verschont geblieben seien. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz habe die Bekämpfung der Wassereintritte nicht im 3. OG stattgefunden. Die Räume im 3. OG hätten lediglich als Basis gedient, um die Aufsichtsarbeiten im 5. und 6. OG vorzunehmen (Beschwerde, Rz. 56).

Mit Verweis auf das Parteigutachten hält die Beschwerdeführerin weiter fest, der objektive Mietwert der Wohnung habe ab Dezember 2011 (nach Sanierung) bis und mit Februar 2012 CHF 1'500.- betragen. Von März bis Mai 2012 habe der Mietwert indessen aufgrund der restlichen Sanierungsarbeiten in der Wohnung zwecks Wiedervermietung CHF 0.- betragen, während er sich ab Juni 2012 auf CHF 1'750.- pro Monat belaufen habe. Maximal vertretbar sei damit – im hier relevanten Zeitraum – ein Mietertrag von total CHF 3'000.-. Für die Annahme einer geldwerten Leistung fehle der Nachweis, weil Leistung und Gegenleistung vorliegend angemessen gewesen seien (Beschwerde, Rz. 82 f. mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 20 ff.).

Schliesslich führt die Beschwerdeführerin mit Bezug auf den Mietwert aus, dass die ausufernde Exegese der Vorinstanz zum Stromverbrauch nichts aussage, zumal sie – die Beschwerdeführerin – einen Gebrauch der Räume nicht bestreite. Die Aussagen der ESTV hierzu blieben spekulativ; es werde nicht klar, was damit überhaupt nachgewiesen werden solle (Beschwerde, Rz. 57).

**4.5.3** Die Vorinstanz bringt hiergegen vor, dass die Rügen der Beschwerdeführerin insgesamt undifferenziert ausfallen und sich kaum mit den Erwägungen des Einspracheentscheids auseinandersetzen würden. Die Beschwerdeführerin habe für ihre behaupteten Aufsichtstätigkeiten keine tauglichen Beweise offeriert, welche insbesondere auch die Tatsache der nicht erfolgten Verbuchung des von der Beschwerdeführerin behaupteten Leistungsverhältnisses hätten widerlegen können. Die hierzu offerierten Beweise hätten lediglich eine – ohnehin von ihr (der ESTV) bereits anerkannte – Sanierungsbedürftigkeit respektive die grundsätzliche Vornahme von Sanierungsarbeiten abermals belegen können (Vernehmlassung, Ziff. II.5).

**4.5.4** Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass (in tatsächlicher Hinsicht) unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin die Wohnung im 3. Obergeschoss vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Mai 2012 der E. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ zur Verfügung stellte, ohne dafür einen Mietzins zu vereinnahmen. Ebenfalls nicht strittig ist, dass die in Frage stehende Wohnung ab dem 1. Juni 2012 für CHF 1'750.- (an Dritte) vermietet wurde.

Strittig ist indes, ob die Sanierung der Wohnung im hier relevanten Zeitraum bereits abgeschlossen war oder nicht und deshalb – anstatt CHF 1'750.- – ein Mietzins von CHF 1'500.- (Monate Januar und Februar 2012) bzw. ein Mietzins von CHF 0.- (Monate März bis Mai 2012) gerechtfertigt war. Sodann ist strittig, ob seitens der E. \_\_\_\_\_ AG bzw. B. \_\_\_\_\_ – als Gegenleistung für die zur Verfügung gestellte Wohnung – tatsächlich Aufsichtsarbeiten zur Vermeidung von Wassereintritten im Dachgeschoss bzw. eine Art Pikettdienst wahrgenommen wurden (vgl. Voraussetzung [1] in E. 4.2.2.3).

**4.5.4.1** Das Parteigutachten hält u.a. fest, dass das Dach der in Frage stehenden Liegenschaft in den Jahren 2010 und 2011 komplett erneuert worden sei. Nach Abschluss der Arbeiten im Jahr 2011 sei das Dach neuwertig und von hoher Zuverlässigkeit. Die vorgenommenen Arbeiten würden nachweisen, dass sich das Dach vor der Sanierung 2010/2011 in einem

qualifiziert schlechten Zustand befunden haben müsse. Stelle man den Wassereintritt des schadhafte Dachaufbaus im Jahr 2010 und 2011 als gegeben dar, dann führe die Unterlassung der Beaufsichtigung sehr rasch und absehbar zu einer massiven Ausweitung der Schädigung der Gebäudesubstanz und Tragstruktur. Weiter hat gemäss Parteigutachten die Wohnung erst nach Einbau der Küche im 4. Quartal 2011 die volle Nutzbarkeit erlangt. Die Nutzung der Wohnung und die Beaufsichtigung (der Wassereintritte) würden sich als gleichwertig erweisen (Parteigutachten, S. 16 – 20).

Hinsichtlich des Mietwerts hält das Parteigutachten sodann fest, dass bis April 2010 der Bruttomietzins CHF 1'250.- betragen habe. Danach habe die Renovation der Wohnung in Etappen stattgefunden, wobei erst im November 2011 die neue Küche eingebaut worden sei. Im ganzen Jahr 2011 sei die Wohnung der «Sondernutzungsform Beaufsichtigung der Liegenschaft zur Vermeidung von Wassereintritten und Schadensausweitung aufgrund des defekten Daches» gewidmet gewesen. Auch hinsichtlich der Monate Januar und Februar 2012 spricht das Gutachten von «Sondernutzungsform Beaufsichtigung der Liegenschaft». In den Monaten März bis Mai 2012 sei die Wohnung der «Fertigstellung und Aufbereitung der Wohnung zur Wiedervermietung» gewidmet gewesen. Ab Juni 2012 sei die Wohnung für CHF 1'850.- brutto (inklusive Parkplatz zu CHF 100.- [Beschwerde Rz. 55]) vermietet worden. Eine Vermietung zum monatlichen Mietpreis von CHF 1'750.- sei frühestens nach Abschluss der Küchenmontage, Fertigstellung der Nasszelle und der Aufbereitung für die Wiedervermietung denkbar gewesen, d.h. per Juni 2012. Während die Wohnung in den Monaten Oktober und November 2011 noch nicht nutzbar gewesen sei aufgrund einer Kompletterneuerung von Küche und Bad und der angemessene Mietzins demnach CHF 0.- betragen habe, sei für die Monate Dezember 2011 sowie Januar und Februar 2012 ein Mietpreis von CHF 1'500.- vertretbar gewesen aufgrund der bis dahin noch ausstehenden Schlussarbeiten. In den Monaten März bis Mai 2012 wiederum, habe der angemessene Mietzins CHF 0.- betragen aufgrund «Fertigstellung der Schlussarbeiten und Aufbereitung der Wohnung zur Weitervermietung» (Parteigutachten, S. 21 – 24).

**4.5.4.2** Damit kann aus dem Parteigutachten – soweit hier wesentlich – erstens geschlossen werden, dass die Sanierung des Daches bereits in den Jahren 2010 und 2011 erfolgt war und eine «Beaufsichtigung der Liegenschaft zur Vermeidung von Wassereintritten und Schadensausweitung aufgrund des defekten Daches» im hier relevanten Zeitraum (Januar bis

Mai 2012) nicht mehr nötig gewesen sein kann. Im Januar und Februar 2012 hat die Aufgabe von B. \_\_\_\_\_ bzw. der E. \_\_\_\_\_ AG gemäss dem Parteigutachten nur noch darin bestanden, die «Liegenschaft zu beaufsichtigen», ohne dass klar wird, worin diese Aufgabe genau bestanden haben soll.

Zweitens kann aus dem Parteigutachten geschlossen werden, dass die Sanierung der Wohnung im Wesentlichen per Ende 2011 abgeschlossen war. Was unter «Fertigstellung der Schlussarbeiten und Aufbereitung der Wohnung zur Weitervermietung» genau gemeint ist, dazu schweigt sich sowohl das Gutachten als auch die Beschwerdeführerin aus. Auch Belege für die in diesem Zusammenhang angeblich vorgenommenen Arbeiten fehlen.

Demnach ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Wohnung bereits ab dem 1. Januar 2012 renoviert und voll bewohnbar war. Dafür spricht auch – wie die Vorinstanz zu Recht festhielt – der wesentlich höhere Stromverbrauch im Niedertarif für die Zeit vom 20. April 2012 bis zum 31. Mai 2012, zumal eine Renovation in den Zeitintervallen des Niedertarifs äusserst unwahrscheinlich erscheint.

Hieraus folgt wiederum, dass die Vorinstanz für die Bemessung der geldwerten Leistungen in den Monaten Januar bis Mai 2012 zu Recht auf den per 1. Juni 2012 gegenüber Dritten eingeforderten Mietzins abgestellt hat. Eine hierfür erhaltene Gegenleistung ist nicht ersichtlich.

**4.5.4.3** Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin B. \_\_\_\_\_ bzw. der E. \_\_\_\_\_ AG eine Leistung erbracht hat, ohne hierfür eine entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erhalten zu haben, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge gehabt hat (E. 4.2.2.3, Voraussetzung 1).

Zu Recht unbestritten ist zudem, dass es sich bei der E. \_\_\_\_\_ AG und bei B. \_\_\_\_\_ im hier relevanten Zeitraum um den Beteiligungsinhabern der Beschwerdeführerin nahestehende Personen handelte (Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.1.3). Die Leistungen erfolgten also direkt oder indirekt an einen Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte und haben ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, zumal es kaum denkbar ist, dass die Beschwerdeführerin gegenüber einem unbeteiligten Dritten in gleicher Weise unentgeltlich eine Wohnung zur Verfügung stellen würde. Insoweit erscheinen die Leistungen als ungewöhnlich, wobei der

ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der (nicht) erhaltenen Gegenleistung, durch die handelnden Gesellschaftsorgane ohne weiteres erkennbar war, weshalb ein offensichtliches Missverhältnis gegeben ist. Die Voraussetzungen 2, 3 und 4 im Sinne von E. 4.2.2.3 sind dementsprechend ebenfalls erfüllt. Dementsprechend ist erstellt, dass die Beschwerdeführerin eine geldwerte Leistung im Umfang von CHF 8'750.- erbracht hat, zumal ihr der Gegenbeweis nicht gelingt (vgl. E. 4.5.4.1 f.).

**4.6** Zweitens liegt im Rahmen des Rechtsbegehrens 5 im Streit, ob es sich bei den im Geschäftsjahr 2012 zu Gunsten von B. \_\_\_\_\_ im Kontokorrent verbuchten Renovationskosten von CHF 54'000.-, denen eine Rechnung der C. \_\_\_\_\_ AG zugrunde gelegt wurde, eine effektive Gegenleistung der Letzteren gegenübersteht oder ob es sich dabei um eine geldwerte Leistung an B. \_\_\_\_\_ handelt (vgl. Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.2.1).

**4.6.1** Die Vorinstanz hielt hierzu in ihrem Einspracheentscheid vom 27. April 2022 fest, es sei unbestritten, dass die C. \_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012 keinerlei Personalaufwand aufgewiesen habe und dass die Rechnung der C. \_\_\_\_\_ AG über den Betrag von CHF 54'000.- über das Kontokorrent ihrer Aktionäre verbucht worden sei.

Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin habe die C. \_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012 auch keinerlei Aufwendungen für Subakkordanten verbucht. Unter den genannten Umständen sei auszuschliessen, dass die C. \_\_\_\_\_ AG die von der Beschwerdeführerin über das Kontokorrent der Aktionäre verbuchten Renovationsarbeiten tatsächlich durchgeführt habe. Alleine anhand der Offerte vom 23. Juli 2012 sowie der Rechnung vom 31. Dezember 2012 sei der Nachweis einer effektiven Gegenleistung nicht erbracht. Eine Verortung der gesamten Handwerkerrechnungen – wie sie die Beschwerdeführerin verlange – erübrige sich, weil daraus bei Weitem nicht einfach geschlossen werden könne, dass die nicht zuordenbaren Arbeiten von der C. \_\_\_\_\_ AG durchgeführt worden seien. Daran ändere nichts, dass gemäss der im Parteigutachten vorgenommenen Verortung anscheinend keine anderen in den Akten liegenden Abrechnungen die – für die anderen Arbeiten – notwendigen Vorarbeiten (Abbruch, Sanierung Mauerwerk und Bodenbeläge, etc.) decken würden (mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 9-13). Im Übrigen werde gerade für diese Vorarbeiten überwiegend Personal (welches die C. \_\_\_\_\_ AG gerade nicht aufweise)

und nicht Material benötigt (Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.2.3).

Weiter führte die Vorinstanz im Rahmen ihres Einspracheentscheids vom 27. April 2022 aus, dass sie in antizipierter Beweiswürdigung auf Befragungen der seitens der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Personen verzichte, zumal sich dadurch nicht die Tatsache widerlegen liesse, dass die C.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012 keinen Personalaufwand und keinen Aufwand für Subakkordanten verbucht habe. Da keine Unterlagen zu konkreten Rechtsgeschäften zwischen der C.\_\_\_\_\_ AG und den zur Befragung vorgesehenen Personen vorliegen würden und die C.\_\_\_\_\_ AG keinen Aufwand für Personal und Subakkordanten verbucht habe, wären Arbeiten – die allenfalls von den zur Befragung vorgeschlagenen Personen verrichtet worden seien – nicht der C.\_\_\_\_\_ AG zuzuordnen. Das nun im Parteigutachten neu genannte Szenario, dass G.\_\_\_\_\_ oder H.\_\_\_\_\_ allenfalls für die Beschwerdeführerin unentgeltlich hätten tätig gewesen sein können (mit Verweis auf das Parteigutachten, S. 7-9), sei weder bewiesen noch plausibilisiert. Des Weiteren sei die Behauptung, dass mit Material und Werkzeug der C.\_\_\_\_\_ AG gearbeitet worden sei, nicht glaubhaft und in keiner Weise belegt oder plausibilisiert. Diese Behauptung sei neu und widersprüchlich dazu, da die Beschwerdeführerin ansonsten durchgehend behaupte, die Renovationsarbeiten seien vollständig durch die C.\_\_\_\_\_ AG selbst durchgeführt worden. Die Behauptung stehe sodann auch im Widerspruch zu einer in den Akten liegenden Rechnung der C.\_\_\_\_\_ AG vom 31. Dezember 2021 über den Betrag von CHF 54'000.– (i.e. CHF 50'000.– zzgl. 8% MWST), welche auch die Renovation der relevanten Wohnung beinhalte. Auch in der seitens der Beschwerdeführerin immer wieder neu und anders beschriebenen angeblichen Leistungserbringung durch die C.\_\_\_\_\_ AG sehe sie sich – so die Vorinstanz weiter – darin bestätigt, dass die C.\_\_\_\_\_ AG gar keine Leistungen gegenüber der Beschwerdeführerin erbracht habe. Somit stehe der Belastung des Kontokorrents der Beschwerdeführerin von CHF 54'000.– zu Gunsten von B.\_\_\_\_\_ keine entsprechende Gegenleistung gegenüber, womit eine geldwerte Leistung zu Gunsten eines Nahestehenden der Aktionäre der Beschwerdeführerin vorliege (Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./2.2.3).

**4.6.2** Die Beschwerdeführerin bringt hiergegen vor, die Vorinstanz anerkenne zwar, dass die betreffenden Arbeiten tatsächlich ausgeführt worden seien. Weiter bestreite die Vorinstanz nicht, dass sie (die Beschwerdeführerin) den Werklohn aufwand verbucht habe und die C.\_\_\_\_\_ AG den

Werktrug ebenso korrekt deklariert habe. Die Vorinstanz vermute aber faktisch, dass ein anderer Handwerker die Arbeiten erbracht habe. Die von ihr (der Beschwerdeführerin) gebetsmühlenartig geforderte sachangemessene Verortung der Handwerkerleistungen sei aber komplett unterlassen worden. Mittels dieser Verortung hätte die Vorinstanz beispielsweise auf einfache Art und Weise ausschliessen können, dass bestimmte Arbeitsgattungen doppelt erbracht worden seien. Eine «doppelte» Arbeitsausführung wäre natürlich ein Indiz für eine unkorrekte Fakturierung – indessen sei eine solche Untersuchung unterblieben. So hätten weder die ASU noch die ESTV jemals korrekt erhoben, wer denn nun konkret die Sanierung der Wohnung im 2. OG vorgenommen habe. Die Wohnung im 2. OG sei nach einem kapitalen Wasserschaden umfassend saniert worden. Solche Arbeiten hätten zu Recht ihren Niederschlag im eigenen Rechnungswesen (der Beschwerdeführerin) gefunden und es gehe nicht an, einfach mit blossem Verweis auf die fehlende Verbuchung von Personal/Subakkordanten auf Stufe C.\_\_\_\_\_ AG die Arbeiten rundweg auszuschliessen. Weiter spekuliere die Vorinstanz darüber, dass der Materialaufwand 2012 auf Stufe C.\_\_\_\_\_ AG nicht nachgewiesen sei. Sie (die Beschwerdeführerin) lege deshalb mittels Beilage 3 das fragliche Kontoblatt 4020 «Wareneinkauf» für die Geschäftsperiode 2021 (recte: 2012) vor (Beschwerde, Rz. 60 und 84), welches einen Warenaufwand in Höhe von CHF 30'864.45 ausweist.

Weiter verweist die Beschwerdeführerin auf das Parteigutachten, woraus sich ergebe, dass die C.\_\_\_\_\_ AG in der Lage und fähig gewesen sei, die fragliche Renovationsleistung im Jahr 2012 zu erbringen. Es möge zwar ungewöhnlich erscheinen, dass die C.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012 keinen Personalaufwand ausgewiesen habe, andererseits sei dies bei bestimmten Fall- und Personenkonstellationen auch nichts Ungewöhnliches. Die C.\_\_\_\_\_ AG habe im Jahr 2012 nachweislich einen direkten Warenaufwand von CHF 30'864.45 gehabt, welcher ausschliesslich bautypischen Aufwand enthalte. Die C.\_\_\_\_\_ AG habe einen angemessenen Bruttogewinn I aus diesem Auftrag in Höhe von CHF 19'026.40 (CHF 50'000.00 abzüglich direkter Warenaufwand von CHF 30'864.45) erzielt. Die Art der Leistung, welche von der Vorinstanz im Einspracheentscheid nicht bestritten werde, schliesse sodann die Mutmassung aus, dass ein anderer Handwerker die Leistung quasi gratis und ohne Verrechnung erbracht habe. Als entscheidungswesentlich erweise sich die Verortung der Handwerkerrechnungen auf Stufe Beschwerdeführerin für das Geschäftsjahr 2012. Es gebe keinen anderen Handwerker, welcher die fragliche Leistung erbracht habe. Für die Annahme einer geldwerten Leistung fehle im Ergebnis jeder Nachweis (Beschwerde, Rz. 85 f).

**4.6.3** Im Rahmen der Vernehmlassung hält die Vorinstanz nochmals fest, die allenfalls von den unabhängigen Handwerkern vorgenommenen Arbeiten liessen sich nicht einfach der C.\_\_\_\_\_ AG zuordnen. Mangels erfolgter Verbuchung von Personalaufwand und Aufwand für Subakkordanten hätten auch die von der Beschwerdeführerin offerierten Beweise nicht weitergeholfen (Vernehmlassung, Ziff. II.5).

**4.6.4** Unbestritten ist somit, dass die in Frage stehende Wohnung im 2. OG renoviert wurde. Unbestritten ist des Weiteren, dass die Beschwerdeführerin den Werklohnaufwand und die C.\_\_\_\_\_ AG den Werkertrag verbucht haben. Dabei ist die Entschädigung nicht in Geld erfolgt, sondern durch Belastung und Gutschrift auf den Kontokorrenten zugunsten von B.\_\_\_\_\_ (Stufe Beschwerdeführerin) und zu Lasten von B.\_\_\_\_\_ (Stufe C.\_\_\_\_\_ AG). Letzterer war im Jahr 2012 sowohl bei der Beschwerdeführerin und als auch bei der C.\_\_\_\_\_ AG Organperson (Parteigutachten S. 6 ff.).

Strittig ist indes, ob die C.\_\_\_\_\_ AG die genannten Arbeiten überhaupt erbracht hat und es somit allenfalls an einer Gegenleistung für den verbuchten Aufwand fehlen würde (vgl. Voraussetzung [1] in E. 4.2.2.3).

**4.6.4.1** Mit Schreiben vom 31. Dezember 2012 stellte die C.\_\_\_\_\_ AG der Beschwerdeführerin Rechnung für die Renovation der 4-Zimmer-Wohnung im 2. OG betreffend «Ausbruch und Entsorgung Küche und Bad/WC; Parkett schleifen und versiegeln, Stein-Plattenboden neu Küche und Bad/WC, Steinplatten, teilweise in Parkett einfügen; ganze Wohnung neuer Abrieb weiss; Mauerwerk, Neuaufbau schadhafter Stellen; Ausbesserung schadhafter Stellen in der Decke; Material und Arbeit sowie Bereitstellung Bauschutt für Entsorgung». Der Rechnungsbetrag belief sich auf CHF 50'000.- zzgl. CHF 4'000.- MWST, total also CHF 54'000.-.

**4.6.4.1.1** Der Beschwerdeführerin kann insofern zugutegehalten werden, dass die C.\_\_\_\_\_ AG im Kontoblatt 4020 «Wareneinkauf» für die Geschäftsperiode 2012 – wie von ihr argumentiert – tatsächlich einen Warenaufwand in Höhe von CHF 30'864.45 ausweist, der im Wesentlichen bautypischer Natur ist. Die Natur der einzelnen Aufwandsposten (so z.B. Parkett und Platten) könnte als Indiz dafür gewertet werden, dass die C.\_\_\_\_\_ AG tatsächlich in die Renovation der 4-Zimmer-Wohnung im 2. OG involviert war. Dieses Indiz wird indes mit Blick auf die Offerte vom 23. Juli 2012 und die Daten der einzelnen im Konto 4020 verbuchten Aufwandpositionen wieder stark abgeschwächt. So fällt auf, dass lediglich Aufwände im Betrag

von rund CHF 4'000.- nach der Ausstellung der Offerte verbucht wurden. Das Gros der Aufwände wurde hingegen bereits im Januar 2012 verbucht (Beilage 3 der Beschwerde). Weiter fällt auf, dass die C.\_\_\_\_\_ AG im Jahr 2012 einen Ertrag von total CHF 53'983.- (ohne MWST) erwirtschaftete; davon die hier relevanten CHF 50'000.- (ohne MWST) unter dem Titel «Produktionsertrag» sowie die übrigen CHF 3'983.- (ohne MWST) unter dem Titel «Dienstleistungsertrag». Mit anderen Worten soll die C.\_\_\_\_\_ AG – ihrer Buchhaltung zufolge – einen einzigen «Produktionsauftrag», i.e. denjenigen für die Beschwerdeführerin, abgewickelt haben. Es erscheint indes wenig glaubhaft, dass sie die entsprechenden Waren noch lange vor der Ausstellung der Offerte eingekauft hat bzw., dass die C.\_\_\_\_\_ AG noch lange vor der definitiven Auftragserteilung zufälligerweise genau die richtigen – von der Beschwerdeführerin gewünschten – Platten eingekauft haben soll. Vielmehr müssen die entsprechenden Materialien anderweitig verwendet worden sein.

Allerdings wird das eben Ausgeführte dadurch relativiert, als gemäss dem Parteigutachten die 4-Zimmer-Wohnung im 2. OG bereits von Mai bis Juli 2012 leer gestanden haben soll, da in dieser Zeit die komplette Renovation der Wohnung stattgefunden habe. Dies steht im Widerspruch zur Offerte, welche erst mit Datum vom 23. Juli 2012 ausgestellt wurde und wirft die Frage auf, ob die tatsächliche Offertstellung und Auftragserteilung nicht viel früher erfolgten und nun doch ein Konnex zu den Warenaufwänden hergestellt werden könnte. Welche Daten nun korrekt sind und wie dieser Widerspruch zu erklären ist, kann indes mit Blick auf die nachfolgenden Ausführungen offenbleiben.

**4.6.4.1.2** Das Bundesgericht hat in der vorliegenden Sache betreffend direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern bereits geurteilt (vgl. Urteil des BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020). Dabei ist das Bundesgericht u.a. zum Schluss gekommen, dass entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht über die Tatsache hinweggesehen werden könne, dass in der Jahresrechnung der C.\_\_\_\_\_ AG kein Aufwand für Personal oder Fremdarbeiten verbucht worden sei. Stattdessen bilde diese Tatsache ein gewichtiges Indiz dafür, dass die Renovationsarbeiten von dieser Gesellschaft gar nicht erbracht worden seien. Schon deshalb müsse davon ausgegangen werden, dass eine tatsächliche Leistungserbringung bzw. eine Gegenleistung der C.\_\_\_\_\_ AG nicht nachgewiesen sei (Urteil des BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 8.3.2).

Im Parteigutachten wird diesbezüglich ausgeführt, dass die C.\_\_\_\_\_ AG auch ohne Personalaufwand in der Lage gewesen sei, im Jahre 2012 eine Bautätigkeit auszuführen. Die C.\_\_\_\_\_ AG habe über das notwendige Werkmaterial, Werkzeug und Gerätschaften verfügt. Für die C.\_\_\_\_\_ AG seien ab 2011 G.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ tätig gewesen. Es sei zwar ungewöhnlich, dass Letztere ihre Leistungen gegenüber der C.\_\_\_\_\_ AG nicht regelmässig oder teilweise sogar gar nicht abgerechnet hätten. Unmöglich sei das aber nicht. Gerade bei Verhältnissen, wo sich die Parteien gut kennen würden, kämen solche Zusammenarbeitsformen indessen gar nicht so selten vor. B.\_\_\_\_\_ führe hierzu aus, dass G.\_\_\_\_\_ die Leistungen kostenlos erbracht habe, weil er (B.\_\_\_\_\_ ) ihm in den Jahren zuvor in anderen Fällen kostenlos beigestanden habe (Parteigutachten S. 7 f.).

Diesen Ausführungen ist zu entgegnen, dass eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist. Damit ist grundsätzlich auf die – soweit ersichtlich – formell korrekte Buchhaltung der C.\_\_\_\_\_ AG abzustellen, soweit kein entsprechender Gegenbeweis erbracht wird. Mit den weder belegten noch ausreichend substantiierten Äusserungen im Parteigutachten, wonach angeblich Verrechnungsgeschäfte zwischen B.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ vorliegen würden, welche insofern ihren Niederschlag in der Buchhaltung der C.\_\_\_\_\_ AG gefunden hätten, als dass kein Aufwand für Personal oder Fremdarbeiten verbucht worden sei, ist der Gegenbeweis jedenfalls nicht erbracht. Dementsprechend ist auf die Buchhaltung der C.\_\_\_\_\_ AG abzustellen und davon auszugehen, dass diese die Arbeiten im Wert von CHF 54'000.- (inkl. MWST) nicht erbracht hat.

Wie die Vorinstanz im Rahmen ihres Einspracheentscheides zu Recht ausführte, erübrigt sich damit auch eine Verortung der gesamten Handwerkerrechnungen, weil daraus nicht einfach geschlossen werden könnte, dass die nicht zuordenbaren Arbeiten von der C.\_\_\_\_\_ AG durchgeführt worden sind (E. 4.6.1). Im Übrigen bestand der damalige statutarische Zweck der C.\_\_\_\_\_ AG im Wesentlichen im «Contracting und in der Förderung ökologischer Heiz- und Stromspeichersysteme», womit die in Frage stehenden Renovationsarbeiten nicht ihrem damaligen statutarischen Zweck entsprachen. Auch dies ist gemäss dem diesbezüglichen Urteil des Bundesgerichts ein Indiz dafür, dass die fraglichen Renovationsleistungen nicht erbracht wurden (Urteil des BGer 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 8.3.1).

Alles in allem gelangt das Bundesverwaltungsgericht somit zur Überzeugung, dass dem seitens der Beschwerdeführerin verbuchten Aufwand von CHF 54'000.- keine Gegenleistung der C.\_\_\_\_\_ AG gegenübersteht.

**4.6.4.2** Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin B.\_\_\_\_\_ eine Leistung in Höhe von CHF 54'000.- erbracht hat, ohne hierfür eine entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erhalten zu haben, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge gehabt hat (E. 4.2.2.3, Voraussetzung 1).

Die Leistungen erfolgten zudem direkt oder indirekt an einen Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte (vgl. E. 4.5.4.3) und haben ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, zumal es kaum denkbar ist, dass die Beschwerdeführerin gegenüber einem unbeteiligten Dritten in gleicher Weise handeln würde. Insoweit erscheinen die Leistungen als ungewöhnlich, wobei der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der (nicht) erhaltenen Gegenleistung, durch die handelnden Gesellschaftsorgane ohne Weiteres erkennbar war, weshalb ein offensichtliches Missverhältnis gegeben ist. Die Voraussetzungen 2, 3 und 4 im Sinne von E. 4.2.2.3 sind dementsprechend ebenfalls erfüllt, womit erstellt ist, dass die Beschwerdeführerin eine geldwerte Leistung im Umfang von CHF 54'000.- erbracht hat, zumal ihr der Gegenbeweis nicht gelingt (vgl. E. 4.6.4.1 f.).

**4.7** Sodann begründet die Beschwerdeführerin das Rechtsbegehren 5 auch damit, dass die Forderungen verjährt seien.

**4.7.1** Hierzu führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die siebenjährige Verjährungsfrist nach VStrR greife vorliegend allein deshalb nicht, weil gegen sie – die Beschwerdeführerin – nie ein formelles Verfahren nach VStrR geführt worden sei. Nach ihrem Dafürhalten könne nur die fünfjährige Verjährungsfrist nach Art. 17 Abs. 1 VStG Anwendung finden (Beschwerde, Rz. 52).

**4.7.2** Hierzu ist der Beschwerdeführerin, wie die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, entgegenzuhalten, dass eine Erhebung der Verrechnungssteuer gestützt auf das VStrR unter Anwendung der siebenjährigen Verjährungsfrist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch ohne Einleitung einer Strafverfolgung gegen die abgabepflichtigen Personen erfolgen kann (E. 4.3.4). Die Vorinstanz hat demnach

die Bestimmungen des Verwaltungsstrafrechts – inklusive der siebenjährigen Verjährungsfrist – zu Recht angewandt. Die seitens der Vorinstanz vorgenommene Berechnung der Verjährung in Bezug auf die siebenjährige Verjährungsfrist nach dem VStrR wurde seitens der Beschwerdeführerin zudem zu Recht nicht beanstandet (Einspracheentscheid vom 27. April 2022 E. II./B./5). Die mit dem Einspracheentscheid vom 27. April 2022 verfügte Verrechnungssteuer ist demnach nicht verjährt.

**4.8** Die Vorinstanz hat dem Gesagten nach zu Recht erkannt, dass die Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen in Höhe von gesamthaft CHF 62'750.- erbracht hat und ihr somit den Verrechnungssteuerbetrag von CHF 21'962.50 (35% von CHF 62'750.-) schuldet. Damit ist die Beschwerde hinsichtlich des Rechtsbegehrens 5 abzuweisen.

## **5.**

Weiter ist auf das subeventualiter vorgetragene Rechtsbegehren 6 bzw. die in diesem Zusammenhang vorgetragenen Argumente einzugehen. Das Rechtsbegehren 6 lautet wie folgt:

«Von der Erhebung eines Verzugszinses sei abzusehen.»

Mit Einspracheentscheid vom 27. April 2022 erkannte die Vorinstanz unter anderem, dass die Beschwerdeführerin ihr ab dem 31. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2021 einen Verzugszins von 5% bzw. ab dem 1. Januar 2022 bis zum Tage der Steuerentrichtung einen Verzugszins von 4% auf dem Verrechnungssteuerbetrag von CHF 21'962.50 schulde.

**5.1** Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, Art. 16 N. 1.1 mit Hinweis). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 16 N. 6; PFUND, a.a.O., Art. 16 N. 1.3).

**5.2** Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf dieses Fälligkeitstermins ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinsen sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 72). Der

Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 16 N. 22). Die Regelung, dass der Steuerpflichtige ohne Mahnung in Verzug gerät und Verzugszins zu entrichten hat, wurde vom Gesetzgeber eingeführt und per 1. Januar 1998 in Kraft gesetzt, um auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Verrechnungssteuer eine Selbstveranlagungssteuer ist (vgl. Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997, BBl 1997 II 1198 f.; Urteil des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.1.5 [teilweise bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_197/2015 vom 24. Juli 2017]).

### 5.3

**5.3.1** Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt. Für die Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2021 beträgt er 5% (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der bis Ende 2021 in Kraft gewesenen Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern; AS 1996 3432). Ab dem 1. Januar 2022 gilt sodann ein Verzugszinssatz von 4% (Art. 16 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 1 Bst. j i.V.m. dem Anhang der Verordnung des EFD vom 25. Juni 2021 über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [Zinssatzverordnung EFD, SR 631.014]).

**5.3.2** Bei unselbständigen Verordnungen, die sich auf eine gesetzliche Delegation stützen (Art. 164 Abs. 2 BV), bezieht sich die gerichtliche Kontrolle zunächst auf die Gesetzmässigkeit. Erweist sich die Verordnung als gesetzmässig und ermächtigt das Gesetz den Ordnungsgeber nicht, von der Bundesverfassung abzuweichen, ist auch die Verfassungsmässigkeit der Rechtsverordnung zu prüfen (statt vieler: BGE 144 II 454 E. 3.2 m.w.H.).

Räumt die gesetzliche Delegationsnorm dem Ordnungsgeber einen sehr weiten Spielraum für die inhaltliche Ausgestaltung der unselbständigen Verordnung ein, so ist dieser Gestaltungsbereich für die rechtsanwendenden Behörden und die damit befassten Gerichte verbindlich. Es steht dem Bundesverwaltungsgericht nicht an, bei der Überprüfung der Verordnung sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Ordnungsgebers zu setzen; vielmehr beschränkt sich die Prüfung darauf, ob die Verordnung den Rahmen der dem Bundesrat im Gesetz delegierten Kompetenzen offensichtlich sprengt oder aus anderen Gründen gesetzes- oder verfassungswidrig ist. Die Zweckmässigkeit der getroffenen Anordnung

entzieht sich der gerichtlichen Kontrolle, ebenso die Frage nach der Sachgerechtigkeit einer Verordnungsbestimmung etwa in politischer oder wirtschaftlicher Hinsicht (BGE 144 II 454 E. 3.3 m.w.H.; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.4.2).

**5.3.3** Betreffend die Höhe des Zinssatzes bei der Verrechnungssteuer hat das Bundesverwaltungsgericht schon mehrfach festgehalten, dass der Zinssatz vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt werde und dies auf einer ausdrücklichen Gesetzesdelegation im Sinne von Art. 16 Abs. 2 VStG beruhe. Er entspreche im Übrigen dem Zinssatz von Art. 104 Abs. 1 OR, weshalb dem Eidgenössischen Finanzdepartement nicht vorgehalten werden könne, es habe die ihm durch das Gesetz im formellen Sinne eingeräumte Befugnis überschritten. Die Verzugszinsregelung sei daher für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich (Art. 190 BV; vgl. dazu die Urteile des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 4.4.2, A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 5.3.1, A-1405/2014 vom 31. Juli 2015 E. 5.5.2).

Mit dem bei der Mehrwertsteuer geltenden Zinssatz, welcher seit dem 1. Januar 2012 4 % beträgt (Art. 108 Bst. a des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG, SR 641.20] i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. a und dem Anhang der Zinssatzverordnung EFD), hat sich sowohl das Bundesgericht als auch das Bundesverwaltungsgericht in der jüngeren Rechtsprechung befasst. Dabei ist man zum Schluss gekommen, dass der Zinssatz von 4 % – entsprechend der Delegationsnorm von Art. 108 Bst. a MWSTG, welche einschränkend vorsieht, dass die Zinssätze marktüblich sein sollen – marktüblich und somit gesetzeskonform ist (Urteile des BGer 2C\_473/2022 vom 17. November 2022 E. 3.1, 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 8; Urteile des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.5, A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 9 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C\_401/2021 vom 20. Januar 2021]).

**5.4** Weiter haben sich sowohl das Bundesgericht als auch das Bundesverwaltungsgericht jüngst damit befasst, ob es sich beim Verzugszins bei der Mehrwertsteuer in Höhe von 4 % «um eine Verdachtsstrafe mit pönalem Charakter, welche auch die Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 BV, Art. 6 Abs. 2 EMRK) verletze» befasst (vgl. Urteile des BGer 2C\_473/2022 vom 17. November 2022 E. 3.2, 2C\_933/2021 vom 23. September 2022 E. 8). Eine Verletzung der Unschuldsvermutung im Sinne einer «Verdachtsstrafe» liegt vor, wenn sich aus einem (gerichtlichen) Entscheid ergibt, dass

ein Beschuldigter als schuldig betrachtet werde, ohne dass ein Urteil vorläge, welches eine strafrechtliche Schuld feststellt. Die Frage stellt sich häufig bei auf einer faktischen Schuldvermutung gestützten Kostenauflegung bei Einstellungen und Freisprüchen in Strafverfahren (vgl. grundlegend BGE 109 Ia 85 E. 2b, 109 Ia 160 E. 4 sowie BGE 144 IV 20 E. 2.2 m.w.H.) oder bei der Verfügung über die Aufbewahrung erkennungsdienstlichen Materials (BGE 120 Ia 147 E. 3b; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.6).

Hierbei ist man zum Schluss gelangt, dass die Annahme einer Verletzung der Unschuldsvermutung sowie die Anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 2 EMRK überhaupt das Vorhandensein einer strafrechtlichen Anklage voraussetzt. Das Bundesgericht beurteilt die Frage der strafrechtlichen Anklage entsprechend der «Engel-Kriterien» des EGMR: Zu prüfen ist die Zuordnung der Vorschrift im nationalen Recht. Ist die Norm nicht dem Strafrecht zugeordnet, ist die Natur der vorgeworfenen Handlung und deren Folgen zu prüfen. Wird als Folge eine Sanktion vorgesehen, die sowohl präventiven («Abschreckung») als auch vergeltenden Charakter aufweist, so ist die strafrechtliche Natur der Widerhandlung zu bejahen. Als drittes Kriterium ist auf die Schwere der Sanktion abzustellen (BGE 134 I 140 E. 4.2, vgl. bspw. auch BGE 139 I 72 E. 2.2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.6.1.2; NIGGLI/RIEDO, Verwaltungsstrafrecht Teil 2, Eine Lösung, viele Probleme, einige Beispiele, kein Märchen, in: Häner/Waldmann [Hrsg.], Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht, 2010; je m.w.H.).

Die Zuordnung der Verzugszinsregelung (des MWSTG) zum Strafrecht wurde klar verneint. Ebenso verneint wurde, dass der Verzugszins im Allgemeinen einen abschreckenden oder vergeltenden Zweck haben soll. Vielmehr diene er dem Ausgleich der Bereicherung des Schuldners und der Schädigung des Gläubigers, weise keinen pönalen Charakter auf und sei unabhängig von einem Verschulden am Verzug geschuldet. Zusammengefasst sei der Verzugszins weder eine strafrechtliche Sanktion, noch komme in der Feststellung, dass Verzugszins geschuldet sei, ein strafrechtlich relevanter Vorwurf zum Ausdruck (Urteil des BGer 2C\_473/2022 vom 17. November 2022 E. 3.2.2; Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.6.1.1 ff.).

## 5.5

**5.5.1** Eine formelle Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV liegt vor, wenn eine Behörde auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt oder eine solche ausdrücklich bzw. stillschweigend nicht an die Hand nimmt und nicht behandelt, obschon sie darüber befinden müsste. Das Gleiche gilt, wenn einzelne Anträge oder Teile davon nicht behandelt werden (BGE 144 II 184 E. 3.1, 135 I 6 E. 2.1, 134 I 229 E. 2.3; Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.6.2; STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, in: Ehrenzeller/Egli/Hettich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014, Art. 29 N. 18).

**5.5.2** Der aus Art. 29 Abs. 2 BV fließende Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2). Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, der in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift.

Dem Mitwirkungsrecht entspricht u.a. die Pflicht der Behörde, die Argumente und Verfahrensanträge der Partei entgegenzunehmen und zu prüfen (BGE 124 I 241 E. 2 m.Hw.; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BGER 8C\_255/2020 vom 6. Januar 2021 E. 5.1).

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann aber 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 (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.10).

## 5.6

**5.6.1** Die Beschwerdeführerin nimmt im Rahmen der Begründung des Rechtsbegehrens 6 vorab Bezug auf ihre Einsprache gegenüber der Vorinstanz vom 14. September 2020 und schreibt, sie habe dort im Ergebnis dargelegt, dass ein Verzugszins in einem seit Jahren herrschenden Nullzins- und Nullteuerungsumfeld nichts anderes als ein verpönte und EMRK-widrige Strafzins oder eine Verdachtsstrafe darstelle (Beschwerde, Rz. 89).

**5.6.2** Die Beschwerdeführerin moniert weiter, zwischen der ASU-Untersuchung und dem Erstentscheid seitens der Vorinstanz seien sechs Jahre vergangen, was auf der Basis eines Verzugszinssatzes von 5 % zu einem (zusätzlichen) Zinsertrag von rund CHF 7'500.- führe. Ein solcher Betrag sei äusserst bedenklich. Vor allem habe die Beschwerdeführerin bis 2020 nicht mit einer solchen Sanktion rechnen müssen. Es sei klar, dass allein die Betragshöhe ein Indiz für eine strafrechtliche Sanktion sei. Zudem gehe es nicht an, dass die ESTV auch noch belohnt werde für eine taktisch verspätete Fallbearbeitung (Beschwerde, Rz. 92).

Zur Prüfung, ob eine strafrechtliche Sanktion im Sinne des EGMR vorliege – so die Beschwerdeführerin weiter – seien die Engel-Kriterien heranzuziehen. Massgeblich seien nach dieser Judikatur erstens die Zuordnung der Vorschrift im nationalen Recht, zweitens die Natur des Vergehens sowie drittens die Art und Schwere der Sanktion. Art. 16 VStG sei die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Verzugszinses. Die Natur des Vergehens sei die Nichtbezahlung einer noch gar nicht rechtskräftig erstellten Steuerforderung, wofür die Beschwerdeführerin rückwirkend Verzugszinsen zu bezahlen habe. Zudem zeige die Höhe der aufgelaufenen Zinsen den wahren Zweck des Verzugszinses als eigentliche Kriminalstrafe (Beschwerde, Rz. 93).

Die Nichtbehandlung der eben dargestellten EMRK-Rügen seitens der Vorinstanz stelle eine formelle Rechtsverweigerung dar, die ungeachtet der materiellen Beurteilung der Sache zur Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und zur Rückweisung der Sache an die Vorinstanz führen müsse (Beschwerde, Rz. 94).

**5.6.3** Die Beschwerdeführerin fährt damit fort, dass bei einer Nullteuerung überhaupt kein Zinsverlust vorliege und es somit nichts auszugleichen gebe. Weiter zitiert sie einen Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts (1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 vom 18. Juli 2021), worin

ein monatlicher Verzugszins von 0.5 % oder 6 % pro Jahr als «evident realitätsfern» und als verfassungswidrig bezeichnet werde (Beschwerde, Rz. 95 f.).

**5.7** Strittig und zu prüfen ist damit, ob die Höhe der seitens der Vorinstanz festgelegten Verzugszinsen – i.e. deren Satz und der daraus resultierende Gesamtbetrag – rechtskonform ist und ob die Vorinstanz eine formelle Rechtsverweigerung begangen hat. Zu Recht nicht strittig ist die Berechnung der Verzugszinsforderung bzw. die Bestimmung des Fälligkeitstermins.

**5.7.1** Der Beschwerdeführerin ist insoweit zuzustimmen, als dass die Vorinstanz auf die EMRK-bezogenen Argumente hinsichtlich der Verzugszinsen nicht eingegangen ist. Da die Vorinstanz jedoch den Antrag betreffend die Verzugszinsen per se behandelt hat, liegt keine formelle Rechtsverweigerung vor (E. 5.5.1). Die Vorinstanz hat jedoch, indem sie die EMRK-bezogenen Argumente der Beschwerdeführerin mit keinem Wort aufgegriffen hat, möglicherweise den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt. Letzteres kann hier indes offenbleiben, zumal es sich – wenn überhaupt – um eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs handeln würde, welche im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht geheilt werden kann bzw. könnte (E. 5.5.2).

**5.7.2** Weiter ist der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Höhe der Verzugszinsen mit Blick auf die diesbezügliche Rechtsprechung zu entgegen, dass ein Verzugszins von 4 % bzw. 5 % als von der jeweiligen Delegationsnorm erfasst betrachtet wird (E. 5.3.3). Hierzu ist zu beachten, dass der Art. 16 Abs. 2 VStG dem Verordnungsgeber – im Unterschied zum teilweise einschränkenden Art. 108 Bst. a MWSTG (Marktüblichkeit) – einen (noch) weiteren Gestaltungspielraum einräumt und es dem Bundesverwaltungsgericht nicht ansteht, bei der Überprüfung der Verordnung sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen des Verordnungsgebers zu setzen (E. 5.3.2). Weiter ist der seitens der Beschwerdeführerin zur Sprache gebrachte Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts – wie sie selbst zutreffend ausführt – im vorliegenden Verfahren nicht verbindlich. Im Übrigen aber, wäre der besagte Entscheid des deutschen Bundesverfassungsgerichts ohnehin nicht einschlägig, weil damit – entgegen der Lesart der Beschwerdeführerin – kein Verzugszins beurteilt wurde (vgl. dazu ausführlich: Urteil des BVGer A-4452/2021, A-4454/2021 vom 12. April 2022 E. 5.6.2).

Auch mit Bezug auf das Argument, es liege ein Strafzins bzw. eine Verdachtsstrafe vor, ist auf die geltende Rechtsprechung zu verweisen, welche im Verzugszins keinen pönalen Charakter, sondern einen Ausgleich der Bereicherung des Schuldners und der Schädigung des Gläubigers sieht (E. 5.4). Ohnehin ist zu wenig substantiiert bzw. nicht ganz klar, worin die hier behauptete Verdachtsstrafe genau bestehen soll bzw. inwiefern die Unschuldsvermutung bzw. die EMRK verletzt wird. Eine Verdachtsstrafe liegt typischerweise vor, wenn im Rahmen von Einstellungen und Freisprüchen in Strafverfahren den (ehemals) Beschuldigten trotzdem Kosten auferlegt werden (E. 5.4). Wenn indes das Gericht im vorliegenden Fall zum Schluss käme, es sei keine Verrechnungssteuer geschuldet, müsste die Beschwerdeführerin auch keine Verzugszinsen bezahlen.

**5.7.3** Hinsichtlich der seitens der Beschwerdeführerin monierten zeitlichen Verzögerung zwischen der ASU-Untersuchung und dem Erstentscheid der Vorinstanz und dem Vorhalt, sie habe bis 2020 nicht mit einer solchen «Sanktion» rechnen müssen, führt die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht aus, dass die Erhebung der Verrechnungssteuer – um Widersprüchlichkeiten zu vermeiden – oftmals erst im Nachgang an eine rechtskräftige direktsteuerliche Beurteilung geschehe, auch wenn die beiden Verfahren grundsätzlich unabhängig voneinander seien. Direktsteuerlich habe das Bundesgericht «erst» mit dem Urteil 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 über die vorliegend im Streit stehenden geldwerten Leistungen befunden. Sodann hält die Vorinstanz zu Recht fest, dass Voraussetzung zur Annahme einer geldwerten Leistung unter anderem auch ein erkennbares Missverhältnis sei, was bei den vorliegend umstrittenen geldwerten Leistungen gegeben sei. Zuzufolge der Erkennbarkeit der Missverhältnisse habe die Beschwerdeführerin während den anwendbaren Verjährungsfristen damit rechnen müssen, dass die ESTV zu einer Besteuerung der erbrachten geldwerten Leistungen inklusive Verzugszinsfolge schreiten würde. Den Verzugszinsfolgen hätte die Beschwerdeführerin – so die Vorinstanz weiter – durch ordnungsgemässe Deklaration und Abrechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer oder durch frühere vorsorgliche Entrichtung der Verrechnungssteuer unter Vorbehalt begegnen können (vgl. dazu auch das Urteil des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 4.4.3).

Damit hat sich die Beschwerdeführerin die hohen aufgelaufenen Zinsen selbst zuzuschreiben.

**5.7.4** Dem Gesagten nach erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vom 27. April 2022 auch hinsichtlich der Bestimmung

der Verzugszinsen als rechtens. Damit ist die Beschwerde auch hinsichtlich des subeventualiter vorgetragenen Rechtsbegehrens 6 abzuweisen.

**6.**

Im Ergebnis ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**7.**

Abschliessend bleibt über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Beschwerdeverfahrens zu befinden.

**7.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 3'000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1–4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen. Eine allfällige geringfügige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin durch die Vorinstanz rechtfertigt keine andere Kostenregelung.

**7.2** Die unterliegende Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Als Bundesbehörde steht eine solche auch der Vorinstanz nicht 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 in Höhe von CHF 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der im gleichen Umfang einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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