



## **Urteil vom 24. Januar 2025**

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**X.\_\_\_\_\_ GmbH, ...**,  
vertreten durch  
lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2012-2016 (Erhebung).

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

Die X. \_\_\_\_\_ GmbH (Firmenänderung per [...] 2024; zuvor: Y. \_\_\_\_\_ GmbH; nachfolgend: die Gesellschaft) wurde am [...] 1999 noch unter der Firma «Z. \_\_\_\_\_ GmbH» gegründet. Ihren Sitz hat sie heute in [Stadt 1] im Kanton [1] (vor dem [...] 2024 in [Stadt 2] im Kanton [2]). Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift ist A. \_\_\_\_\_. Die Gesellschaft bezweckt insbesondere die Führung von gastgewerblichen Betrieben.

**B.**

**B.a** Am 22. Februar 2017 kündigte das kantonale Steueramt des Kantons [2] (nachfolgend: kantonales Steueramt) eine Buchprüfung bei der Gesellschaft an. Am 23. Februar 2017 reichte die Gesellschaft beim kantonalen Steueramt eine «Selbstanzeige» für nicht deklarierte Einkommenswerte, allfällige Nachsteuern bis 2012 sowie für die rechtskräftigen Veranlagungen der Geschäftsjahre 2013 bis 2015 ein. Es ging um Geschäftseinnahmen, die die Gesellschaft nicht ordnungsgemäss verbucht hatte. Eine Kopie des Schreibens ging – gemäss diesem Schreiben – an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuern (HAMWST).

**B.b** Das kantonale Steueramt verfügte am 7. September 2018, dass die Gesellschaft einerseits für die Kantons- und Gemeindesteuern und andererseits für die direkte Bundessteuer, je für die Steuerjahre 2006 bis 2012 Nachsteuern und Verzugszinsen zu bezahlen habe. Aufgrund der erstmaligen «Selbstanzeige» wurde gestützt auf das kantonale Recht bzw. Bundesrecht jeweils von einer Strafverfolgung abgesehen.

**C.**

**C.a** Die ESTV, HAMWST, hatte vom 8. bis 10. Januar 2018 und am 19. Januar 2018 eine Kontrolle am Domizil der Gesellschaft durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass die Geschäftsbücher materiell nicht den Vorschriften entsprachen. Es wurden diverse Korrekturen vorgenommen. Gemäss dem Kontrollbericht vom 24. Januar 2018 seien unter anderem die getippten Restaurantumsätze nur teilweise verbucht worden. Die Einnahmen des Mittagstisches, der gelegentlich für Schulen organisiert wurde, seien zwar verbucht worden, aber nicht erfolgswirksam. Im Restaurantbetrieb in [Stadt 2] würden ein Kinderkarussell auf eigene Rechnung und ein Geschicklichkeitsautomat auf Provisionsbasis betrieben. Die Einnahmen

daraus seien weder verbucht noch versteuert worden. Sie würden gemäss Schätzung auf jährlich Fr. 1'300.-- veranschlagt.

**C.b** Mit Einschätzungsmitteilung (EM) Nr. \*\*\*1 vom 27. Februar 2018 forderte die HA MWST für die Jahre 2013 bis 2016 von der Gesellschaft Mehrwertsteuern nach.

**D.**

**D.a** Am 6. Juli 2018 teilte die ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (HA DVS), Abteilung Erhebung (nachfolgend: Erstinstanz), der Gesellschaft mit, dass aus den Unterlagen der HA MWST hervorgehe, dass von der Gesellschaft in den Jahren 2013 bis 2016 geldwerte Leistungen an den einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer, A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend entweder als Gesellschafter oder Geschäftsführer bezeichnet), geflossen seien.

Geldwerte Leistungen lösten grundsätzlich die Verrechnungssteuer von 35 % aus. Die Erstinstanz gewährte der Gesellschaft das rechtliche Gehör bis zum 10. August 2018 und bat um Einreichung der fehlenden Jahresrechnungen für die Geschäftsjahre 2013 bis 2016.

**D.b** Mit E-Mail vom 10. Juli 2018 unterbreitete der Geschäftsführer nach telefonischer Besprechung mit der Erstinstanz dieser einen Zahlungsvorschlag (Ratenzahlung) zur Begleichung der Verrechnungssteuer. Die ESTV, Hauptabteilung Ressourcen, erklärte sich am 17. Juli 2018 mit den vorgeschlagenen Ratenzahlungen einverstanden.

**D.c** Am 21. August 2018 liess die Gesellschaft über ihren Buchhalter mitteilen, ein Teil der Aufrechnungen betreffe ein gewährtes Darlehen, welches nicht als geldwerte Leistung ausgewiesen werden dürfe. Sie bat um entsprechende Anpassung. Im Jahr 2015 seien von den nicht verbuchten Bruttoeinnahmen rund Fr. 61'480.-- als Darlehen an Dritte gewährt worden.

**D.d** Mit E-Mail vom 23. August 2018 bestätigte die Erstinstanz, dass die nicht verbuchten Bruttoeinnahmen für das Jahr 2015 entsprechend herabgesetzt würden. Die Ratenzahlungen wurden am 24. August 2018 entsprechend angepasst.

**D.e** Mit Schreiben vom 30. November 2018 forderte die Erstinstanz für die Jahre 2011 und 2012 Verrechnungssteuern auf verdeckten Gewinnausschüttungen (geldwerten Leistungen) nach.

**D.f** Mit E-Mail vom 3. Dezember 2018 bat die Gesellschaft, auch die neue Forderung in Raten begleichen zu können. Gleichentags sandte die ESTV, HA Ressourcen, einen Zahlungsplan an die Gesellschaft.

**E.**

**E.a** Nachdem zwischenzeitlich ein Strafverfahren eröffnet worden war, teilte der neu mandatierte Rechtsvertreter von A. \_\_\_\_\_, Beat Hunziker, der ESTV am 28. Februar 2019 mit, dass ein solches aufgrund der Selbstanzeige nicht hätte eröffnet werden dürfen.

**E.b** Im Schlussprotokoll vom 17. Juni 2019 hielt die HA DVS, Abteilung Strafuntersuchung (ASU), unter anderem fest, die Anzeige sei nicht aus eigenem Antrieb erfolgt, sondern erst aufgrund der angekündigten Buchprüfung vom 22. Februar 2017 durch das kantonale Steueramt. Damit seien die Voraussetzungen für eine straflose Selbstanzeige nicht erfüllt. In der Sache wird im Schlussprotokoll ausgeführt, die nicht verbuchten Umsätze seien mutmasslich dem Gesellschafter zugeflossen. Diesem seien so in den Jahren 2011 bis 2016 geldwerte Leistungen erbracht worden. Solche geldwerten Leistungen unterlägen der Verrechnungssteuer von 35 % und seien spätestens bei Fälligkeit der Steuer von der Gesellschaft gegenüber der ESTV selbständig und spontan zu deklarieren und zu entrichten. Dieser Pflicht sei die Gesellschaft nicht nachgekommen. Dem Geschäftsführer wurde das rechtliche Gehör gewährt.

**E.c** Am 9. September 2019 gewährte die HA DVS, Abteilung Recht, am 12. September 2019 die HA MWST dem Rechtsvertreter jeweils auf dessen Gesuch hin Einsicht in die Verfahrensakten. Erstere hatte am 9. September 2019 darauf hingewiesen, dass keine Verfügung erlassen worden sei, weil auf ihre Anfrage vom 6. Juli 2018 sofort mit einem Abzahlungsantrag reagiert worden sei (vgl. hier Bst. D.b).

**E.d** Die Gesellschaft liess mit E-Mail vom 13. September 2019 mitteilen, dass das Verrechnungssteuergesetz in der seit 1. Januar 2019 angepassten Fassung zur Anwendung gelange. Der Botschaft sei zu entnehmen, dass die Defraudantensteuer nur bei nicht ordnungsgemässer Deklaration zum Tragen komme. Vorliegend sei die ordnungsgemässe Deklaration auf dem gesetzlich zulässigen Wege der Anmeldung zur straflosen Nachbesteuerung erfolgt. Alle fraglichen Steuerperioden seien für die Kantons- und Gemeindesteuer und die direkte Bundessteuer und die Mehrwertsteuer rechtskräftig und korrekt veranlagt. Eine nachträgliche «Sicherung» durch die Erhebung der Verrechnungssteuer sei daher weder sinnvoll,

noch nötig. Eine Erhebung als Defraudantensteuer sei gemäss der Botschaft nicht zulässig, weil eine solche nicht erhoben werden dürfe, wenn die Einkommenssteuer erhoben werden könne. Um unnötigen Aufwand zu vermeiden, sei auf die Erhebung der Verrechnungssteuer ganz zu verzichten oder diese allenfalls im Meldeverfahren abzuwickeln.

**E.e** Die Erstinstanz antwortete am 16. September 2019, dass das Meldeverfahren nicht gewährt werden könne.

**E.f** Am 27. September 2019 reichten der Gesellschafter und die Gesellschaft eine gemeinsame Stellungnahme ein. Sie beantragten weiterhin die Anwendung des Meldeverfahrens. In Bezug auf den Mittagstisch seien der Gesellschaft keine Mittel entnommen worden. Die Debitoren seien nur falsch verbucht worden. Auch in Bezug auf nicht als Umsatz verbuchte Bareinnahmen sei die Gesellschaft letztlich nicht entreichert worden. Die falsch geführte Buchhaltung würde, wenn eine Aufrechnung stattfinde, dazu führen, dass Einnahmen doppelt besteuert würden. Schliesslich teilten sie mit, dass die Verrechnungssteuerforderung tiefer sei als die Summe der bisher geleisteten Ratenzahlungen. Daher würden die Ratenzahlungen bis zur Erledigung der Sache durch rechtskräftige Verfügung eingestellt.

**E.g** Die Erstinstanz nahm mit E-Mail vom 15. Oktober 2019 Stellung zum Schreiben vom 27. September 2019. Die Ausführungen der Gesellschaft betreffend Mittagstisch erachtete sie als plausibel, bat aber um detailliertere Dokumentation. Die nicht als Umsatz verbuchten Bareinnahmen seien tatsächlich bezogen worden. Die Privatentnahmen der Jahre 2013 bis 2015 seien erst im Geschäftsjahr 2016 verbucht worden. Dies stelle eine Storno- oder Nachtragsbuchung dar, welche steuerlich nicht mehr anerkannt werden könne. Allfällige weitere Korrekturen seien bis zum 30. Oktober 2019 mitzuteilen.

**E.h** Innert erstreckter Frist antworteten der Gesellschafter und die Gesellschaft am 15. November 2019. Sie machten geltend, die Europäische Menschenrechtskonvention sei zu beachten. Es dürfe keine nachträgliche Strafe in Form einer nicht zurückerstatteten Verrechnungssteuer verhängt werden. Vorsatz und Fahrlässigkeit seien von der Behörde zu beweisen. Die Voraussetzungen für die Bewilligung des Meldeverfahrens seien gegeben. Da alle Steuern bezahlt worden seien, bestehe ein Rückerstattungsanspruch. Der Sicherungszweck sei vorliegend obsolet geworden. Zudem habe die ASU nach intensiver Abklärung nur den Verdacht auf fahrlässige Hinterziehung der Verrechnungssteuer gehabt. Das Meldeverfahren sei zu

gewähren. Die Rechnungen für den Mittagstisch seien nicht in den umfangreichen Akten enthalten und würden nachgereicht. Bei den nicht als Umsatz verbuchten Bareinnahmen bestehe die Besonderheit, dass die falsche Verbuchung erst vom neuen Buchhalter der Gesellschaft entdeckt worden sei. Zudem sei nach der korrekten Erhöhung des Gesellschafterdarlehens das entsprechende Darlehen innert kurzer Zeit wieder durch Rückzahlungen amortisiert worden, so dass es sich nicht um eine definitive Privatentnahme von flüssigen Mitteln, sondern um ein echtes Darlehen mit nachfolgender Amortisation gehandelt habe. Der Geschäftsvorfall halte Drittvergleichskriterien zur Darlehensgewährung stand. Es handle sich nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Für die Berechnung der allfälligen Verrechnungssteuer sei der Umstand relevant, dass die Zahlungen auf das private PC-Konto des Gesellschafters aus den im Tresor befindlichen Barmitteln stammten, die als getippte, nicht verbuchte Umsätze bereits ein erstes Mal für die Berechnung der Verrechnungssteuer als Grundlage gedient hätten. Diese Gelder dürften nicht zweimal für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer einbezogen werden.

**E.i** Auf dieses Schreiben antwortete die Erstinstanz mit E-Mail vom 6. Dezember 2019. Sie hielt fest, im vorliegenden Verfahren sei das Meldeverfahren nicht anwendbar, weil nicht klar sei, dass die Rückerstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden könne. Für den Mittagstisch würde auf Nachweise gewartet. In Bezug auf die vorgebrachte doppelte Erfassung von Zahlungen auf das private PC-Konto wurde gefragt, ob der Zusammenhang mit den getippten Umsätzen mit den einbezahlten Beträgen präziser dargestellt werden könne, ob sich etwa die nicht getippten Umsätze ungefähr mit den einbezahlten Beträgen für die gleichen Zeiträume abgleichen liessen.

**E.j** Mit Schreiben vom 18. Dezember 2019 wiederholte die Gesellschaft, dass im vorliegenden Fall der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer entfalle. Damit rücke die Verschuldensfrage in den Vordergrund. Dem wäre aber – so die Gesellschaft – nur zuzustimmen, wenn die Meinungsbildung auf Stufe Gesellschaft getrennt von der Meinungsbildung auf Stufe des Gesellschafters als natürliche Person stattgefunden hätte. Im vorliegenden Fall sei jedoch die steuerpflichtige natürliche Person gleichzeitig Verantwortungsträger der Gesellschaft in der Eigenschaft als Geschäftsführer und Eigentümer. Eine Meinungsbildung in der Eigenschaft als natürliche Person, Einkommensbestandteile vorsätzlich oder fahrlässig nicht zu deklarieren, habe nie stattgefunden. Die Mängel im vorliegenden Fall bezögen sich allein auf Mängel der Buchhaltung der Gesellschaft, so dass es

bei logischer Überlegung unmöglich sei, dass auf Stufe der natürlichen Person ein Vorsatz vorliegen könne, wenn im Strafverfahren der ASU festgehalten werde, dass die Buchhaltungsfehler auf Stufe der steuerpflichtigen Gesellschaft fahrlässig bewirkt wurden. Als Folge davon sei das Meldeverfahren zulässig und werde weiterhin beantragt. Abrechnungen über falsch verbuchte Debitoren (Mittagstisch) würden beigelegt. Eine präzisere Darstellung zur doppelten Erfassung der Zahlungen an das private PC-Konto sei erst per 15. Februar 2020 möglich. Zum weiteren Vorgehen wurde seitens der Beschwerdeführerin festgehalten, bei Gewährung des Meldeverfahrens könne die Höhe der geldwerten Leistungen summarisch festgelegt werden. Bei tatsächlicher Erhebung würden die ergänzenden Nachweise für die beantragten Korrekturen bestmöglich erbracht.

**E.k** Mit E-Mail vom 23. Dezember 2019 (korrigiert am 10. Januar 2020) hielt die Erstinstanz daran fest, dass das Meldeverfahren nicht gewährt werden könne. Die Belege betreffend Mittagstisch würden deutlich niedrigere Summen ergeben, als Korrekturen geltend gemacht würden. Zudem fehle der Nachweis für die nachträgliche erfolgswirksame Verbuchung der Rechnungen in Form eines Kontoauszuges zum Erfolgskonto. Ohne vollständige Dokumentation der korrekten Verbuchung werde an der ursprünglichen geldwerten Leistung festgehalten. Diesbezüglich werde eine letzte Frist bis zum 15. Februar 2020 gewährt. Dieselbe Frist wurde zur Dokumentation des Zusammenhangs betreffend die angeblich doppelte Erfassung der Zahlungen an das private Konto gewährt.

**E.I** Am 14. Februar 2020 reichte die Gesellschaft ein Schreiben ein, in dem sie an ihren bisherigen Standpunkten festhielt. Die ESTV habe sich nicht auf eine summarische Prüfung der Voraussetzungen betreffend Rückerstattungsanspruch beschränkt, wie dies für das Meldeverfahren üblich sei. Die ASU habe neben den Akten der Gesellschaft auch alle Akten der natürlichen Person konsultiert. Die Untersuchung habe sich nicht gegen die Gesellschaft, sondern den Gesellschafter als Beschuldigten gerichtet. Der Gesellschafter habe erst in seiner Funktion als Geschäftsführer der Gesellschaft erkannt, dass es wegen mangelhafter Verbuchung ein Steuerproblem gebe und erst im Zuge der straflosen Selbstanzeige festgestellt, dass sich dieses Problem auch auf seine private Steuersituation auswirken könnte. Das Verschulden auf der Stufe der natürlichen Person sei kleiner gewesen als auf Stufe des Geschäftsführers der juristischen Person, das mit Fahrlässigkeit eingestuft worden sei. Dementsprechend sei das Meldeverfahren zwingend zu genehmigen, zumal damit, wie vom Gesetz vorgesehen, unnötige Umtriebe und offenbare Härtefälle vermieden werden

könnten. In Bezug auf den Mittagstisch hätten nicht alle Belege erhältlich gemacht werden können. Die Gesellschaft stellt den Buchungsvorgang dar, wobei sie darauf hinweist, dass ein rechtsgenügender Beweis für die steuerlich relevante Gegenkorrektur bei der kantonalen Steuerverwaltung amtshilfweise einzuholen sei. Dort seien in den Akten alle Korrekturen und Gegenkorrekturen vermerkt. Der dortige Revisor sei auch besser darüber informiert, wie das Durchlauf/Debitorenkonto erfolgswirksam aufgelöst worden sei. In Bezug auf die Einzahlungen auf das private PC-Konto wird ein Kontoblatt eingereicht, worin der Umsatz privates PC-Konto auf den markierten Zeilen erfolgswirksam für das Jahresergebnis 2016 verbucht worden seien. Wenn nun die auf das Postkonto aus den Barmitteln des Restaurants in den Vorjahren geleisteten Bareinnahmen ebenfalls aufgerechnet würde, sei der gleiche Geldfluss zweimal erfasst.

**E.m** Mit E-Mail vom 23. März 2020 hielt die Erstinstanz in Bezug auf das Meldeverfahren daran fest, dass dieses nicht anwendbar sei. Die Ausführungen zum Mittagstisch seien zwar plausibel, aber in keiner Art und Weise belegt. Das Durchlauf/Debitorenkonto hätte ab und an bereinigt werden müssen. Da die Beträge für die Jahre 2012 bis 2015 aufgrund derer die Verrechnungssteuer berechnet worden sei, gleich oder tiefer gewesen seien als jene für die Einkommenssteuer, erscheine eine Erhebung beim Revisor des kantonalen Steueramts nicht hilfreich. Ohne nachvollziehbare Verbuchungsnachweise würden daher keine Korrekturen vorgenommen. Die Korrektur der Umsätze im Jahr 2016 betreffend Einzahlungen an das private PC-Konto würden im Sinne einer Beurteilung zugunsten der Steuerpflichtigen anerkannt, obwohl zumindest zweifelhaft sei, ob die Buchungen vor der Ankündigung der Buchprüfung vorgenommen worden seien.

## **F.**

**F.a** Am 8. Juni 2020 erliess die Erstinstanz einen Entscheid gegenüber der Gesellschaft. Sie gelangte zum Schluss, die Gesellschaft schulde insgesamt Fr. 115'991.75 für die Jahre 2012 bis 2016. Davon seien Fr. 108'385.90 bereits bezahlt worden. Der Differenzbetrag von Fr. 7'605.85 sei ihr (der ESTV) unverzüglich zu entrichten. Die Verrechnungssteuer sei auf den Leistungsempfänger, A. \_\_\_\_\_, zu überwälzen. Zudem sei ein Verzugszins geschuldet. In Bezug auf das Meldeverfahren brachte die Erstinstanz vor, der Leistungsempfänger habe keine Deklaration vorgenommen. Auch wenn in der Nachsteuerverfügung auf eine Bestrafung wegen Nichtdeklaration verzichtet worden sei, könne daraus nicht zwingend abgeleitet werden, dass bei der Nichtdeklaration Fahrlässigkeit



vorgelegen habe. Unter diesen Umständen könne die Steuerpflicht nicht durch Meldung erfüllt werden.

**F.b** Gegen diesen Entscheid erhob die Gesellschaft am 8. Juli 2020 Einsprache. Sie beantragte, die geltend gemachte Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen sei im Meldeverfahren zu erledigen. Eventualiter beantragte sie verschiedene Korrekturen für die Jahre 2013 und 2015. Der neu festzusetzende Betrag sei mit den geleisteten Zahlungen zu verrechnen und der Differenzbetrag sei ihr (der Gesellschaft) zurückzuerstatten. Es sei festzustellen, dass sie keine Zinsen schulde. In der Begründung hielt die Gesellschaft insbesondere an ihren bisherigen Ausführungen fest. Zur Vermeidung eines Härtefalls sei das Meldeverfahren zu genehmigen. Da im Meldeverfahren auf die Entrichtung der Steuer verzichtet werde, seien die geleisteten Zahlungen zurückzuerstatten. Dementsprechend entfalle auch eine Zinszahlungspflicht. Die bereits bezahlten Beträge seien ab dem Zahlungseingang von der ESTV zu verzinsen.

**F.c** Am 27. Juli 2020 bestätigte die HA DVS, Abteilung Recht, den Eingang der Einsprache. Sie stellte in Aussicht, die Einsprache so rasch wie möglich zu behandeln und bat in der Zwischenzeit um Geduld.

**F.d** Am 19. Oktober 2021 informierte die HA DVS, Abteilung Recht, die Gesellschaft darüber, dass sie eine reformatio in peius vornehmen wolle und ihr dazu das rechtliche Gehör gewähre. Nach dem Studium der Akten müsse davon ausgegangen werden, dass von der Gesellschaft höhere Leistungen erbracht worden seien, als im Entscheid der Erstinstanz angenommen. Sie (die ESTV) stütze sich dafür insbesondere auf die der Einschätzungsmitteilung der Mehrwertsteuer zugrunde liegenden Angaben sowie auf die durch die Gesellschaft selbst bekannt gegebenen, nicht korrekt verbuchten Einnahmen. Konkret seien – ohne allfällige spätere buchhalterische Korrekturen – aus Sicht der Verrechnungssteuer nicht verbuchte Bareinnahmen, nicht verbuchte Einnahmen von Automaten sowie falsch verbuchte Debitoren betreffend Mittagstisch in den Geschäftsjahren 2012 bis 2016 zu beurteilen und allenfalls daraus folgende Verrechnungssteuerforderungen festzulegen.

Ob allfällige spätere buchhalterische Korrekturen zu berücksichtigen seien und in welcher Modalität die geschuldete Verrechnungssteuer erhoben werde, werde im gleichen Entscheid nach der Festlegung der Verrechnungssteuerforderung zu entscheiden sein.

Da es sich – so die ESTV weiter – teilweise um höhere Beträge als im Entscheid handle, aufgrund derer auch eine höhere Verrechnungssteuer geschuldet sein könnte, werde der Gesellschaft bis zum 30. November 2021 das rechtliche Gehör gewährt.

**F.e** Die Gesellschaft bestätigte am 29. November 2021 den Erhalt des Schreibens der ESTV vom 19. Oktober 2021. Sie hielt fest, die Überlegungen der ESTV seien nicht nachvollziehbar. Im Weiteren sei hinsichtlich der Geschäftsjahre 2012 und 2013 inzwischen die Verjährung eingetreten.

**F.f** Mit Schreiben vom 31. März 2022 antwortete die HA DVS, Abteilung Recht, sie habe die Beträge detailliert aufgelistet.

**F.g** Die Gesellschaft konnte – wie sie der ESTV im Schreiben vom 7. April 2022 mitteilte – die Begründung nach wie vor nicht nachvollziehen. Eine Begründung für die abweichende Würdigung der Unterlagen fehle. Sie bat um Akteneinsicht und die Ansetzung einer angemessenen Frist für eine Stellungnahme.

**F.h** Mit Schreiben vom 19. Januar 2023 wiederholte die HA DVS, Abteilung Recht, einige ihrer bisherigen Ausführungen. Ausserdem gewährte sie der Gesellschaft die beantragte Akteneinsicht. Sie gewährte eine letzte Frist bis zum 22. Februar 2023 für eine allfällige Stellungnahme.

**F.i** In ihrer Stellungnahme vom 17. Februar 2023 machte die Gesellschaft geltend, der ESTV lägen keine neuen Aktenstücke vor, weshalb sich daraus auch keine neuen Informationen ergeben könnten, die Anlass zu einer reformatio in peius geben könnten. Im Übrigen wiederholte sie, der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer sei dahingefallen. Immer noch sei unklar, warum aus den vorhandenen Unterlagen Erkenntnisse resultieren sollten, die bei Erlass des Entscheids noch nicht vorhanden waren. Daher könne materiell nicht zur Frage einer reformatio in peius Stellung genommen werden. Es wurde darum gebeten, dass die ESTV mitteile, in welchen Punkten eine reformatio in peius beabsichtigt sei. Schliesslich werde am Meldeverfahren festgehalten.

**F.j** Mit Einspracheentscheid vom 24. April 2023 nahm die HA DVS, Abteilung Recht, die angedrohte reformatio in peius vor. Sie wies die Einsprache vollumfänglich ab und gelangte zum Schluss, die Gesellschaft schulde für die Geschäftsjahre 2012 bis 2016 Verrechnungssteuern in Höhe von insgesamt Fr. 176'472.--. Der noch offene Betrag von Fr. 68'086.10 sei unverzüglich zu überweisen. Zudem seien Verzugszinsen geschuldet. Insbeson-

dere hielt sie fest, die Anwendung des Meldeverfahrens sei nicht möglich. Die Höhe der Verrechnungssteuerforderung begründete sie näher.

### **G.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 10. Mai 2023 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Rückerstattung der einbezahlten Verrechnungssteuer im Umfang von Fr. 108'385.90. Eventualiter sei die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 176'472.-- im Meldeverfahren zu erheben und der einbezahlte Betrag von Fr. 108'385.90 sei ihr zurückzuerstatten. Subeventualiter wird beantragt, die Steuerforderung auf Fr. 98'995.05 festzusetzen, diese mit dem einbezahlten Betrag von Fr. 108'385.90 zu verrechnen und die restlichen Fr. 9'390.85 zurückzuerstatten. Auf die Erhebung von Verzugszinsen sei zu verzichten, weil die lange Dauer des Verfahrens der ESTV anzulasten sei. Die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien zu lasten der ESTV zu veranschlagen.

Zur Begründung bringt sie vor, sie habe am 23. Februar 2017 eine Selbstanzeige betreffend die Geschäftsjahre 2012 bis 2016 sowohl bei der kantonalen Steuerverwaltung als auch bei der HA MWST eingereicht. Der Kanton habe am 7. September 2018 Nachsteuerverfügungen einmal betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern, einmal betreffend direkte Bundessteuer erlassen, welche in Rechtskraft erwachsen seien. Die Mehrwertsteuernachforderung sei mit Ergänzungsmitteilung vom 27. Februar 2018 erledigt worden. Damit seien im Jahr 2018 alle Steuern bereinigt worden. Es gebe keine Steuerforderung mehr, die mit der Verrechnungsteuer gesichert werden könne. Die Verrechnungssteuer als Defraudantensteuer zu erheben, sei nicht möglich, da der Vorwurf der Steuerhinterziehung nicht erhoben worden sei. Die Korrekturen der Umsatzzahlen der HA MWST stellten keine geldwerten Leistungen dar. Sie (die Beschwerdeführerin) sei nicht entreichert worden, weshalb keine geldwerten Leistungen getätigt worden seien. Dennoch habe die HA DVS Verrechnungssteuern nacherhoben und schliesslich sogar eine reformatio in peius angekündigt, wobei deren Begründung nicht klar gewesen sei. Damit liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, die eigentlich zu einer Rückweisung der Sache an die ESTV führen müsse. Sie (die Beschwerdeführerin) sei aber an einem raschen Entscheid interessiert. Die ESTV müsse den Beweis erbringen, dass eine geldwerte Leistung vorliege, habe diesen aber nicht erbracht. Hingegen habe der Gesellschafter im guten Willen, Fehler zu korrigieren, teils doppelte Korrekturen verursacht. Die Anwendung des Meldeverfahrens sei ein Vorschlag zur Güte gewesen, denn die formellen Voraus-

setzungen seien nicht erfüllt, da gar keine geldwerten Leistungen vorlägen. Jede Bereicherung des Gesellschafters werde bestritten. Die HA DVS habe die Zahlen der HA MWST übernommen, ohne diese zu prüfen.

#### **H.**

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Juni 2023 beantragt die HA DVS, Abteilung Recht (nachfolgend auch: Vorinstanz), die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

#### **I.**

Die Beschwerdeführerin replizierte mit Eingabe vom 8. September 2023, die Vorinstanz verzichtete am 26. September 2023 ausdrücklich auf die Einreichung einer Duplik.

*Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

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

#### **1.**

**1.1** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit – wie vorliegend – keine Ausnahmen nach Art. 32 VGG vorliegen. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 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 X.\_\_\_\_\_ GmbH (bei Beschwerdeerhebung noch: Y.\_\_\_\_\_ GmbH) ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.2** 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 Sachver-

halts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

**1.3** Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (dazu E. 3.7; vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.52; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 988 und 990; MOOR/POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., Ziff. 2.2.6.3).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (allenfalls auch nur teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von derjenigen der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1; BVGE 2024 IV/2 E. 2.2, 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 1.54; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N 998; MOOR/POLTIER, a.a.O., S. 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört, dass die Partei genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf hat, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die für den Entscheid wesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 144 I 11 E. 5.3, 140 I 99 E. 3.4) oder zumindest zum Beweisergebnis Stellung nehmen zu können (BGE 140 I 99 E. 3.4, 135 II 286 E. 5.1).

**2.1.2** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung formeller Natur (BGE 144 I 11 E. 5.3 m.w.H.). Seine Verletzung führt daher grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids, ungeachtet der Erfolgsaussichten in der Beschwerdesache selbst. Das Bundesgericht lässt es jedoch zu, Verfahrensfehler wie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör unter gewissen Umständen im Rechtsmittelverfahren zu heilen bzw. die unterbliebene Gewährung des rechtlichen Gehörs nachzuholen.

**2.1.3** Wird die vorinstanzliche Gehörsverletzung im Beschwerdeverfahren geheilt, ist diesem Umstand im Kostenpunkt Rechnung zu tragen. Da die betroffene Person nur durch Erheben einer Beschwerde zu einer rechtsgenügenden Begründung gelangt, sind ihr keine oder – falls es sich um einen geringfügigen Mangel handelt – bloss reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen und ist ihr allenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen (BGE 136 II 214 E. 4.4; BVGE 2017 I/4 E. 5.3; Urteile des BVGer A-3183/2023 vom 9. November 2023 E. 3.1.3, A-4594/2018 vom 12. Januar 2022 E. 4.3; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.114a; KNEUBÜHLER/PEDRETTI, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.] VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 35 N 22).

**2.2** Im Falle einer Einsprache hat die Vorinstanz die Verfügung oder den Entscheid ohne Bindung an die gestellten Anträge zu überprüfen (Art. 42 Abs. 3 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Es gelten der Untersuchungsgrundsatz und die *Offizialmaxime* (DESAX/LIMACHER, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 42 N 14). Die Vorinstanz ist somit im Einspracheverfahren gehalten, den ihrer Ansicht nach richtigen Entscheid zu fällen, selbst wenn dieser härter ausfällt, als der Erstentscheid. Beabsichtigt die Beschwerdeinstanz, die angefochtene Verfügung zuungunsten der Partei zu ändern (*reformatio in peius*), so gewährt sie der Partei die Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen (vgl. Art. 62 Abs. 3 VwVG; DESAX/LIMACHER, Kommentar VStG, Art. 42 N 19). Das Einspracheverfahren ist sogar trotz Rückzug der Einsprache weiterzuführen, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verfügung oder der Entscheid dem Gesetz nicht entspricht (Art. 42 Abs. 4 VStG). Hieraus ergibt sich klar, dass dem Gesetzgeber die Durchsetzung des Rechts wichtiger war als das Interesse und die Erwartung des Einsprechers, einen mildereren Entscheid zu erwirken.

## 2.3

**2.3.1** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend. Sie bringt zusammengefasst vor, die Vorinstanz habe nicht genügend dargelegt, weshalb sie (die Vorinstanz) eine reformatio in peius vornehmen wolle. Es sei nicht ersichtlich, weshalb die Vorinstanz von höheren Beträgen ausgehen wolle, obwohl keine neuen Unterlagen vorlägen. Die Vorinstanz habe nicht erklärt, warum die Unterlagen nun völlig anders beurteilt würden also von der Erstinstanz. Dies sei in nachvollziehbarer Art und Weise zu begründen. Auch habe sich die Vorinstanz nicht dazu geäußert, warum gewisse Jahre nun nicht mehr verjährt seien. Zwar möchte die Beschwerdeführerin nicht, dass die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen wird, sondern bevorzuge deren rasche Erledigung. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, insbesondere eine schwere, ist aber von Amtes wegen zu prüfen, wobei die Wünsche der Beschwerdeführerin in die Würdigung miteinbezogen werden. Selbst wenn eine Verletzung geheilt werden kann (E. 2.1.2), ist sie bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen (E. 2.1.3), weshalb zumindest summarisch zu prüfen ist, ob eine solche vorliegt.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, die reformatio in peius mit der Auflistung der entsprechenden Leistungen und dem Hinweis auf die Quellen in den Verfahrensakten genügend begründet zu haben. Die Gewährung des rechtlichen Gehörs vor einer beabsichtigten reformatio in peius diene nicht einer einlässlichen Vorbegründung des noch zu eröffnenden Entscheids.

**2.3.2** Im vorliegenden Fall ist zu beachten, dass es nicht um die Begründung einer anfechtbaren Verfügung geht, sondern um die Gewährung des rechtlichen Gehörs im Rahmen einer möglichen reformatio in peius (E. 2.2). Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin mitgeteilt, dass sie eine reformatio in peius vornehmen möchte. Dabei nannte sie die Positionen, die sie zu ändern gedenkt, sowie die voraussichtliche Höhe der Änderungen. Aus den Zahlen ergibt sich, dass die Vorinstanz jene der Jahre 2014 und 2015 anpassen wollte. Die Vorinstanz teilte der Beschwerdeführerin zudem mit, dass sie sich insbesondere auf die EM Nr. \*\*\*1 (der HA MWST) vom 27. Februar 2018 sowie die Angaben der Beschwerdeführerin selbst stütze. Tatsächlich finden sich dort die entsprechenden Zahlen (Angaben der Beschwerdeführerin: vorinstanzliche Akten [act.] 64; HA MWST: Beilage zu act. 61). Nur die nicht verbuchten Bareinnahmen des Geschäftsjahrs 2015 reduzierte die Vorinstanz weiterhin um das mittlerweile anerkannte Darlehen (vgl. Sachverhalt Bst. D.c und D.d), was sich ebenfalls aus der Ankündigung der reformatio in peius ergibt. Dort wird nämlich

explizit ausgeführt, um welchen Betrag diese Bareinnahmen reduziert werden sollen. Mithin war klar ersichtlich, auf welche Zahlen sich die Vorinstanz stützen wollte. Hier kann vorweggenommen werden, dass die Vorinstanz der Aufstellung der HA MWST nicht dieselben Zahlen entnahm, wie die Erstinstanz. Konkret wird darauf später eingegangen (E. 4.2). Die Vorinstanz erklärte nicht im Detail, warum sie gewisse, von der Erstinstanz vorgenommenen Abzüge nicht übernehmen wolle. Das ändert aber nichts daran, dass die Beschwerdeführerin sich dazu hätte äussern können, warum ihrer Ansicht nach diese Abzüge und das Abstellen auf die von der Erstinstanz zugrunde gelegten Zahlen weiterhin gerechtfertigt wären. Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, musste sie der Beschwerdeführerin nicht vorab ihre dazumalige Begründung vorlegen, um deren Anspruch auf rechtliches Gehör gerecht zu werden. Sie musste lediglich die Absicht kundtun. Die genaue Prüfung und die Begründung des Resultats erfolgten erst im Rahmen des (wiederum) anfechtbaren Entscheids. Erst bei dieser genauen Prüfung wurde der Umfang der reformatio in peius festgesetzt.

**2.3.3** Mit der Ankündigung der reformatio in peius und der kurzen Begründung hat die Vorinstanz somit den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör gewahrt und nicht verletzt. Eine detaillierte Begründung war nicht notwendig. Der Beschwerdeführerin musste klar sein, dass sich die Vorinstanz vor allem auf die von ihr (der Beschwerdeführerin) selbst angegebenen Zahlen stützte, welche von der HA MWST übernommen worden waren. Ihr musste somit bekannt sein, woher die Zahlen stammten.

### **3.**

**3.1** 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 Genusscheine (Art. 4 Abs. 1 aBst. b VStG [in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791 4849; die Änderung dieses Buchstabens per 1. Januar 2020 bleibt ohne Auswirkungen auf den vorliegenden Fall]).

**3.2** Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II 525 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuer-



schuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG; JAUSSI/OESTERHELT, Kommentar VStG, Art. 10 N 1 und 2 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer (letzterer kommt insbesondere zum Tragen, wenn die rückerstattungsberechtigzte Person ihren Sitz oder Wohnsitz im Ausland hat) verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; vgl. 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 (vgl. Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-1789/2023 vom 10. November 2023 E. 2.2, A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2; vgl. BAUER-BALMELLI/REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 48 f.; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 i.V.m. Art. 21 ff. VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (Urteile des BVGer A-21/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 2.3, A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2; vgl. BAUER-BALMELLI, a.a.O., S. 48 f.).

**3.3** Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 aBst. b VStG (vgl. dazu E. 3.1) 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 Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; Urteile des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.1, A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

### 3.4

**3.4.1** Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV (in der jeweils hier geltenden Fassung: Abs. 1 in Kraft seit dem 1. Januar 2009 [AS 2008 5073 5075 f.]; Abs. 2 in Kraft vom 1. Juli 1992 [AS 1992 1200] bis 31. Dezember 2019 [AS 2019 4633 4679]) entspricht grundsätzlich jenem der geldwerten Vorteile von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.1, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

**3.4.2** Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 84). Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.2.1, 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 – eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.

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

Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteil der BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3 i.V.m. 3.2; vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; Urteil des BGer 9C\_5/2023 vom 14. März 2024 E. 5.1).

**3.4.3** 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-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.3, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.3).

**3.4.4** Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (BGE 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.2.2 f., 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; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.4, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.4).

**3.5** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung 1). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen – aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft – geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (auch Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.5, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.5.1, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.H.).

**3.6** Nahestehende Personen (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung 2) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung (3) und E. 3.4.4; Urteile des BVGer A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.6, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.H.). Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 119 Ib 431 E. 3b; Urteile des BGer 2C\_777/2019 vom 28. April 2020 E. 5.2, 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3, 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.6).

**3.7** Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt 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.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; HELBING/DUSS/DUBACH, Kommentar VStG, Art. 4 N 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 3.4.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis zu entkräften.

Selbstveranlagungsprinzip und Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.4 und 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45; Urteil des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2022 E. 2.7.2).

### **3.8**

**3.8.1** Der Verrechnungssteuer kommt mit Bezug auf die steuerpflichtige Person (Leistungserbringerin) selbst weder eine Fiskal- noch eine Sicherungsfunktion zu (vgl. Urteile des BGer 2C\_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 2.3.1, 2C\_119/2018 vom 14. November 2018 E. 4.1). Die Leistungserbringerin hat die Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger zu überwälzen, womit sie diese nicht definitiv trägt (vgl. E. 3.2). Für die steuerpflichtige Person selbst ist es daher unerheblich, ob die Verrechnungssteuer letztlich (an den Leistungsempfänger) zurückerstattet wird oder nicht (vgl. Urteil des BVGer A-21/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 3.3.1). Der Verrechnungssteuer kommt in Bezug auf die Leistungserbringerin kein Strafcharakter zu (vgl. Urteil des BGer 2C\_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 2.3.1).

**3.8.2** Auch bei einer straflosen Selbstanzeige besteht keinerlei gesetzliche Grundlage für einen Verzicht auf die Erhebung der Verrechnungssteuer (zum Ganzen Urteil des BVGer A-21/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 3.3.2 ff., auch zum Folgenden):

**3.8.2.1** Eine straflose Selbstanzeige gestützt auf Art. 13 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) entbindet nicht von der Pflicht, geschuldete Steuern zu bezahlen. Gemäss Art. 13 VStrR bleibt ein Täter straflos, wenn er eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes, die eine Leistungs- oder Rückleistungspflicht begründet, aus eigenem Antrieb angezeigt hat und überdies, soweit es ihm zumutbar war, über die Grundlagen der Leistungs- oder Rückleistungspflicht vollständige und genaue Angaben gemacht, zur Abklärung des Sachverhalts beigetragen und die Pflicht, wenn sie ihm obliegt, erfüllt hat. Zudem darf er bisher noch nie wegen einer vorsätzlichen Widerhandlung der gleichen Art Selbstanzeige geübt haben.

**3.8.2.2** Gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR sind jedoch Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben wurden, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten.

**3.8.2.3** Die Verrechnungssteuer ist grundsätzlich bedingungslos zu entrichten, sobald sie entstanden und fällig geworden ist. Ein Aufschub bzw. Wegfall der Verrechnungssteuer, sobald die betroffenen Einkünfte einkommenssteuerlich deklariert bzw. (nach-)versteuert worden sind, ist gesetz-

lich nicht vorgesehen (vgl. Urteil des BGer 2C\_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 5.5.4).

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

**3.9.1** Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 Abs. 1 und 2 VStG, in der seit dem 15. Februar 2017 in Kraft stehenden aber gemäss dem ebenfalls per 15. Februar 2017 eingefügten Art. 70c VStG [AS 2017 497] teilweise rückwirkend geltenden Fassung; inhaltlich soweit vorliegend relevant gleich: aArt. 20 VStG in der bis zum 14. Februar 2017 geltenden Fassung [AS 1966 371 377]; Urteil des BVGer A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 180 f.).

**3.9.2** Das Meldeverfahren ist in jedem Fall nur zulässig, wenn feststeht, dass die Leistungsempfänger Anspruch auf Rückerstattung der Steuer haben und deren Zahl 20 nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV [die vorliegend ohnehin nicht relevante Änderung per 1. Januar 2023 {AS 2022 307} brachte nur redaktionelle Anpassungen]). Es ist demnach zu prüfen, ob die Rückerstattungsberechtigung nach den allgemeinen Vorschriften von Art. 21 ff. VStG und Art. 51 ff. VStV gegeben ist (BGE 115 Ib 274 E. 20c; Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.3; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 N 60; BEUSCH, a.a.O., S. 182 f.).

**3.9.3** Nach Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG hat ein nach den Art. 22-28 VStG Berechtigter (bei rechtzeitiger Geltendmachung) Anspruch auf Rückerstattung der ihm vom Schuldner abgezogenen Verrechnungssteuer, wenn er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.3, ausführlich: Urteil des BVGer A-5673/2015 vom 18. Mai 2016 E. 4.1 und 4.2 m.w.H.).

**3.9.4** Keinen Rückerstattungsanspruch hat insbesondere, wer mit der Verrechnungssteuer belastete Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift nicht deklariert (Deklarationspflicht; Art. 23 VStG). In diesem Fall wird die Verrechnungssteuer zur Defraudantensteuer und der Sicherungsgedanke, welcher dem Verrech-

nungssteuerrecht grundlegend als Basis gilt, wird durchgesetzt (LISSI/VITALI, Kommentar VStG, Art. 23 N 1 f.).

Per 1. Januar 2019 wurde Art. 23 Abs. 2 VStG eingefügt. Er gilt rückwirkend für Ansprüche, die seit dem 1. Januar 2014 entstanden sind, sofern über den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist (Art. 70d VStG). Der neue Absatz sieht vor, dass die Verwirkung nicht eintritt, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren entweder nachträglich angegeben werden oder von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden (Art. 23 Abs. 2 Bst. a und b VStG).

Eine straflose Selbstanzeige eröffnet dem Steuerpflichtigen zwar ein Nachsteuerverfahren, jedoch ändert sie am verwirklichten Tatbestand und damit auch am ursprünglichen Verschulden nichts (LISSI/VITALI, Kommentar VStG, Art. 23 N 44). Mit anderen Worten wirkt sich eine solche Selbstanzeige nicht auf das Verschulden (Vorsatz, Fahrlässigkeit oder fehlendes Verschulden) der steuerpflichtigen Person aus, auch wenn ihr eine Strafe erspart bleibt.

**3.9.5** Da natürliche Personen ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde des Kantons, in welchem sie wohnen, zu stellen haben (Art. 30 Abs. 1 VStG) und dieser kantonalen Behörde somit der Entscheid über den Rückerstattungsanspruch zusteht (Art. 52 Abs. 2 VStG), kann die vorfrageweise Überprüfung der ESTV, ob der Rückerstattungsanspruch der Leistungsempfänger allenfalls verwirkt sein könnte, schon aus diesem Grund nur summarisch und ohne Verbindlichkeit für das kantonale Rückerstattungsverfahren erfolgen. Lässt sich der Rückerstattungsanspruch nicht ohne Weiteres feststellen oder bestehen ernsthafte Zweifel, so ist die Bewilligung des Meldeverfahrens ausgeschlossen (Urteile des BGer 2C\_470/2018 vom 5. Oktober 2018 E. 6.2, 2C\_597/2016 vom 10. August 2017 E. 2.5.3, 2C\_689/2011 vom 23. November 2012 E. 2.4.1 m.w.H.; Urteile des BVGer A-1317/2019 vom 24. Februar 2022 E. 4.2.3.2, A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 4.3.6; BAUMGARTNER/GHIELMETTI, Kommentar VStG, Art. 20 N 61 ff.).

**3.9.6** Der Vollständigkeit halber kann hier auf Art. 32 VStG verwiesen werden. Demnach erlischt der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich, wenn der Antrag nicht innert drei Jahren nach

Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wurde (Art. 32 Abs. 1 VStG). Wurde aber die Verrechnungssteuer erst auf Grund einer Beanstandung der ESTV entrichtet und überwält und ist die Frist gemäss Abs. 1 bereits abgelaufen oder verbleiben von der Entrichtung der Steuer bis zu ihrem Ablauf nicht mindestens 60 Tage, so beginnt mit der Entrichtung der Steuer eine neue Frist von 60 Tagen zur Einreichung des Antrages (Art. 32 Abs. 2 VStG).

#### 4.

**4.1** Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerbehörde eine (straflose) Selbstanzeige eingereicht, welche möglicherweise (das ist umstritten, letztlich aber nicht relevant) auch der HA MWST zur Kenntnis gebracht wurde. Gemäss Selbstanzeige seien diverse Fehler in der Buchhaltung (der Beschwerdeführerin) entdeckt worden, die nun korrigiert würden. Die Vorinstanz geht davon aus, dass es sich bei mehreren dieser Korrekturen um geldwerte Leistungen an den einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin handle. Die Beschwerdeführerin bestreitet, dass es sich um geldwerte Leistungen gehandelt habe; es seien lediglich Umsätze falsch verbucht worden. Sie sei aber eventualiter bereit, die Forderung zu akzeptieren, wenn das Meldeverfahren angewendet werde. Falls dies nicht möglich sei, beantrage sie eine Reduktion der Beträge der geldwerten Leistungen. Schliesslich sei auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten.

Die Anwendung des Meldeverfahrens setzt voraus, dass überhaupt eine Verrechnungssteuer geschuldet ist. Zwar mag dessen Anwendung für die Beschwerdeführerin (und die Vorinstanz) mit dem geringsten Aufwand verbunden sein. Sie ist aber systemwidrig, wenn gar keine Verrechnungssteuer geschuldet ist. Im Folgenden wird daher erst geprüft, ob die Beschwerdeführerin geldwerte Leistungen an ihren Gesellschafter erbrachte und wenn ja, in welcher Höhe. Dazu wird erst dargestellt, von welchen Zahlen die Verfahrensbeteiligten jeweils ausgingen (E. 4.2). Danach wird festgestellt, ob sich aus den (unbestrittenermassen) falschen Buchungen geldwerte Leistungen an den Gesellschafter ergeben (E. 4.3 ff.). Anschliessend wird geprüft, ob die Anwendung des Meldeverfahrens überhaupt möglich ist (E. 4.7). Schliesslich wird auf die Zinsfolgen eingegangen (E. 4.10).

Nicht mehr geltend gemacht wird – zu Recht – die Verjährung von Steuerforderungen betreffend die vorliegend relevanten Geschäftsjahre.



Hier kann festgehalten werden, dass nicht geprüft werden muss, ob die Selbstanzeige der Beschwerdeführerin bei der kantonalen Steuerverwaltung tatsächlich alle Bedingungen erfüllt, die an eine solche gestellt werden, weil die Verrechnungssteuer ohnehin geschuldet bleibt (E. 3.8.2). Immerhin erfolgte diese – was auch die Vorinstanz geltend macht – erst einen Tag, nachdem die kantonale Steuerverwaltung das Schreiben, mit dem sie eine Kontrolle der Bücher ankündigte, aufgegeben hatte. Dies ist aber vorliegend ebenso irrelevant wie die Frage, ob die Selbstanzeige tatsächlich auch an die HA MWST gesendet wurde und die Beantwortung der Frage, ob die Einreichung einer Selbstanzeige bei der HA MWST auch als Selbstanzeige in Bezug auf die Verrechnungssteuer gelten würde.

**4.2** Unbestritten ist vorliegend, dass die Buchhaltung der Beschwerdeführerin in den hier relevanten Geschäftsjahren mangelhaft war. Die Beschwerdeführerin macht aber geltend, den Fehlern würden keine geldwerten Leistungen zugrunde liegen. Der Vorinstanz sei der entsprechende Nachweis nicht gelungen. Die Vorinstanz hat die noch strittigen Aufrechnungen gestützt auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin und die EM Nr. \*\*\*1 der HA MWST in drei Kategorien unterteilt. Diese Unterteilung wird hier beibehalten. Allerdings waren die Bezeichnungen nicht immer einheitlich. Im Folgenden werden die kursiv geschriebenen Begriffe verwendet, wobei auch – soweit möglich – die gleiche Reihenfolge beibehalten wird, während diese in den verschiedenen Dokumenten nicht einheitlich ist. Es handelt sich zunächst um Bareinnahmen aus dem Restaurationsbetrieb, die nicht verbucht wurden. Diese werden in den Akten als «Barumsatz Brutto» bzw. «Bareinnahmen Brutto» bzw. «nicht als Umsatz verbuchte Bareinnahmen» bzw. «getippte, nicht verbuchte Umsätze» bzw. «nicht verbuchte Umsätze» bzw. «nicht verbuchte Umsätze (Barumsatz Brutto)» bezeichnet (wobei diese Bezeichnungen nicht immer einheitlich verwendet werden). Diese werden im Folgenden einheitlich als «*nicht verbuchte Bareinnahmen*» bezeichnet (dazu E. 4.3). Weiter gibt es «*nicht verbuchte Einnahmen Automaten*», welche aus Einnahmen bestehen, die aus einem von der Beschwerdeführerin betriebenen Karussell und einem Geschicklichkeitsautomaten stammen (dazu E. 4.4). Schliesslich gibt es noch «*falsch verbuchte Debitoren*» (in den Eingaben teils mit dem Zusatz «Mittagstisch» versehen; dazu E. 4.5). Es geht hier um Einnahmen aus einem Mittagstisch, der von der Beschwerdeführerin zu verschiedenen Zeiten organisiert wurde. Die Bezahlung für diese Leistung wurde falsch verbucht. Bei den «*nicht verbuchte[n] Bruttoeinnahmen*» handelt es sich um die Summen der verschiedenen Positionen. Mittlerweile nicht mehr als geldwerte Leistungen werden Zahlungen auf das private PC-Konto des Gesellschafters

angesehen. Auf entsprechende Erklärung der Beschwerdeführerin hin, akzeptierte die Erstinstanz (und später die Vorinstanz), dass die entsprechenden Beträge schon in den nicht verbuchten Bareinnahmen enthalten gewesen seien und nicht doppelt aufgerechnet werden dürften. Soweit die Zahlungen auf das private PC-Konto dennoch in den untenstehenden Zahlen enthalten sind (E. 4.2.1 ff.), wird darauf hingewiesen.

Genannt werden dabei zunächst die Zahlen gemäss der Nachdeklaration der Beschwerdeführerin betreffend die Geschäftsjahre 2012-2015 (E. 4.2.1). Daran anschliessend werden die Zahlen der HA MWST betreffend die Geschäftsjahre 2013-2016 dargestellt (E. 4.2.2), auf die sich die Erstinstanz stützte (E. 4.2.3). Die Erstinstanz akzeptierte im weiteren Verlauf den Einwand der Beschwerdeführerin, dass ein Teil der nicht verbuchten Bruttoeinnahmen aus dem Jahr 2015 aus einem Darlehen bestehe und diesbezüglich keine geldwerte Leistung vorliege (E. 4.2.4). Weiter rechnete die Erstinstanz geldwerte Leistungen für das Geschäftsjahr 2012 auf (E. 4.2.5), welches von der HA MWST nicht berücksichtigt worden war. Daraufhin machte die Beschwerdeführerin weitere Korrekturen geltend (E. 4.2.6 f.). Eine Korrektur der Beschwerdeführerin hat die Erstinstanz akzeptiert, indem sie ihren Entscheid entsprechend erliess (E. 4.2.8). Anschliessend werden jene Zahlen genannt, auf die sich die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache an die Vorinstanz und dann auch ihrer Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht stützte (E. 4.2.9). Die Vorinstanz hingegen strebte eine reformatio in peius an, wobei sie dieselben Zahlen dann auch dem Einspracheentscheid zugrunde legte (E. 4.2.10).

Bereits bei der Darstellung der Zahlen, die – wie gerade gesehen – im Verlauf des Verfahrens aufgrund verschiedener Vorbringen der Beschwerdeführerin oder Erkenntnissen der Vorinstanz teilweise angepasst wurden, wird nachstehend zum einfacheren Verständnis zudem auf gewisse Unstimmigkeiten hingewiesen. Diese bestehen darin,

- dass die Erstinstanz Umsatzzahlen von der HA MWST übernahm, sich dabei aber auf die falschen Zahlen abstützte (dazu E. 4.2.3),
- dass die Beschwerdeführerin zusätzlich Zahlen falsch zusammenzählte (dazu E. 4.2.6) und
- dass Abzüge nicht periodengerecht vorgenommen wurden (dazu E. 4.2.8, vgl. auch E. 4.2.9).

Zudem sei hier bereits vorweggenommen, dass das Bundesverwaltungsgericht im Ergebnis die von der Vorinstanz zugrunde gelegten Zahlen (Tabelle in E. 4.2.10) grundsätzlich übernehmen, jedoch bei den falsch verbuchten Debitoren gewisse Korrekturen zugunsten der Beschwerdeführerin vornehmen wird (E. 4.5.3; gesamte Aufstellung der vom Bundesverwaltungsgericht verwendete Zahlen in E. 4.6.1).

**4.2.1** Die Beschwerdeführerin selbst hat für die Nachdeklaration im Verfahren der direkten Steuern am 27. März 2017 folgende Angaben gemacht (act. 64):

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bareinnahmen	Nicht verbuchte Einnahmen Automaten	Falsch verbuchte Debitoren
2012	Fr. 126'225.--	Fr. 700.--	Fr. 39'725.--
2013	Fr. 153'850.--	Fr. 1'300.--	Fr. 41'562.--
2014	Fr. 88'227.--	Fr. 1'300.--	Fr. 45'618.--
2015	Fr. 66'399.--	Fr. 1'300.--	Fr. 40'449.--

**4.2.2** Die HA MWST stellte in ihrer EM Nr. \*\*\*1 vom 27. Februar 2018 für die Steuerjahre 2013 bis 2015 grundsätzlich auf diese Zahlen ab. Für das nicht in der Aufstellung vorhandene Steuerjahr 2016 fügte sie nicht verbuchte Nebeneinnahmen (nicht verbuchte Einnahmen Automaten) von Fr. 1'300.-- hinzu (Beilage zu act. 61 S. 5 des pdf-Dokuments):

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bareinnahmen	Nicht verbuchte Einnahmen Automaten	Falsch verbuchte Debitoren
2013	Fr. 153'850.--	Fr. 1'300.--	Fr. 41'562.--
2014	Fr. 88'227.--	Fr. 1'300.--	Fr. 45'618.--
2015	Fr. 66'399.--	Fr. 1'300.--	Fr. 40'449.--
2016		Fr. 1'300.--	

Daraus ergaben sich folgende nicht verbuchte Bruttoeinnahmen (noch inklusive die inzwischen nicht mehr als geldwerte Leistungen berücksichtigten Umsätze auf das private PC-Konto):

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bruttoeinnahmen
2013	Fr. 242'936.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 46'224.--)
2014	Fr. 171'384.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 36'239.--)
2015	Fr. 157'487.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 49'339.--)
2016	Fr. 1'300.--

Da die Beschwerdeführerin im 4. Quartal 2016 von sich aus für das Jahr 2014 Fr. 83'800.-- und für das Jahr 2015 Fr. 89'000.-- nachdeklariert hatte, zog die HA MWST für die Berechnung der Mehrwertsteuer diese Beträge von den jeweiligen Gesamtbeträgen ab. Damit ergaben sich folgende Zahlen:

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bruttoeinnahmen (s. Tabelle oben)	Abzüglich nachdeklarerter Umsatz	Total
2013	Fr. 242'936.--		242'936.--
2014	Fr. 171'384.--	Fr. 83'800.--	87'584.--
2015	Fr. 157'487.--	Fr. 89'000.--	68'487.--
2016	Fr. 1'300.--		1'300.--

**4.2.3** Ausgehend von diesen Zahlen (also jenen in der rechten Spalte in der vorstehenden Tabelle) legte die Erstinstanz im Schreiben vom 6. Juli 2018 für die Verrechnungssteuer die in der nachstehenden Tabelle enthaltenen Zahlen zugrunde (immer inklusive die heute nicht mehr als geldwerte Leistungen betrachteten Einzahlungen auf das private PC-Konto; act. 60).

Fälligkeit	Nicht verbuchte Bruttoeinnahmen
31.12.2013	Fr. 242'936.--
31.12.2014	Fr. 87'584.--
31.12.2015	Fr. 68'487.--
31.12.2016	Fr. 1'300.--

Dies ergab geldwerte Leistungen von insgesamt Fr. 400'307.--, ausmachend Fr. 140'107.45 an Verrechnungssteuern (35 % von fr. 400'307.--).

Bereits hier kann angefügt werden, dass die Erstinstanz damit jene Zahlen der HA MWST übernahm, die diese um die nachträglich deklarierten Umsätze korrigiert hatte. Eine entsprechende Nachdeklaration und Versteue-

rung gegenüber der HA DVS war jedoch (anders als gegenüber der HA MWST) – soweit ersichtlich – nicht erfolgt. Die Nachdeklaration im 4. Quartal 2016 gegenüber der HA MWST hat aber für sich genommen keinen Einfluss auf eine allfällig nachzuerhebende Verrechnungssteuer. Die Abzüge von Fr. 83'800.-- (für das Jahr 2014) und Fr. 89'000.-- (für das Jahr 2015) hätte die Erstinstanz demnach nicht akzeptieren dürfen.

**4.2.4** Die Erstinstanz akzeptierte mit E-Mail vom 23. August 2018, dass ein Teil der nicht verbuchten Bruttoeinnahmen aus dem Jahr 2015 (nämlich Fr. 61'480.--; dazu act. 55) als Darlehen an Dritte vergeben worden war. Dies war bereits von der kantonalen Steuerverwaltung auch für die direkten Steuern akzeptiert worden (Beilage zu act. 55 S. 4 des pdf-Dokuments und zu act. 57 S. 2 des pdf-Dokuments). Die Erstinstanz setzte den entsprechenden Betrag gestützt auf die falschen Zahlen (E. 4.2.3) auf (gerundet) Fr. 7'000.-- herab (act. 54):

Fälligkeit	Nicht verbuchte Bruttoeinnahmen
31.12.2013	Fr. 242'936.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 46'224.--)
31.12.2014	Fr. 87'584.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 36'239.--)
31.12.2015	Fr. 7'000.-- (inkl. PC-Konto von Fr. 49'339.--)
31.12.2016	Fr. 1'300.--

**4.2.5** Am 30. November 2018 teilte die Erstinstanz der Beschwerdeführerin mit, dass aus den Akten des kantonalen Steueramts unter anderem auch für das Geschäftsjahr 2012 verdeckte Gewinnausschüttungen aktenkundig seien. Diese würden sich auf Fr. 124'387.-- belaufen (act. 51). Dieser Betrag lässt sich nicht den oben in E. 4.2.1 genannten Zahlen entnehmen. Er stützt sich offenbar auf Zahlen des kantonalen Steueramts, welche sich wiederum aus handschriftlichen Notizen der Beschwerdeführerin ergeben (die Aufstellung der Beschwerdeführerin befindet sich als Beilage zu act. 14 mit dem Titel «Aufrechnungen verd. Gewinnausschüttungen privat»).

**4.2.6** Am 27. September 2019 machte die Beschwerdeführerin geltend, die falsch verbuchten Debitoren seien nicht getippt worden, weil sie schriftlich in Rechnung gestellt worden seien. Allerdings seien sie nicht erfolgswirksam aktiviert, sondern erfolgsneutral erfasst worden (nämlich «Bankkonto 1022 an Transferkonto 1191»), welches die Debitoren enthalten habe). Dadurch seien der Gesellschaft aber keine Mittel entnommen worden, da die Zahlungen auf dem Bankkonto der Beschwerdeführerin eingegangen

seien. Die nicht verbuchten Bareinnahmen seien bei der Korrektur einmal als getippte, nicht verbuchte Umsätze und dann nochmals als Zahlungen an das private PC-Konto des Gesellschafters gebucht worden. Das Bargeld sei in der Regel auf das Gesellschaftskonto einbezahlt worden, zum Teil aber für private Zahlungen auf das private PC-Konto übertragen worden. Letztere Zahlungen hätten als Privatentnahmen dem Kontokorrentdarlehen des Gesellschafters belastet werden müssen, was 2016 auch geschehen sei, und zwar als ausserordentlicher Ertrag, wodurch sich das Geschäftsdarlehen erhöht habe. So seien die Privatentnahmen schliesslich korrekt verbucht und die Gesellschaft nicht entreichert worden. Es liege keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Beschwerdeführerin behielt weitere Änderungen vor (act. 36). Zu diesem Zeitpunkt beantragte die Beschwerdeführerin somit folgende Änderungen der Zahlen (Beilage 3 zu act. 36):

Geschäfts- jahr	Nicht-verbuchte- Bruttoeinnah- men-gemäss- ESTV	Korrektur-falsch- verbuchte-Debi- toren	Zwischentotal	Korrektur-Um- sätze-auf-pri- vates-PC- Konto- (mittlerweile- anerkannt)	Nettobetrag- geldwerte- Leistungen
2012	Fr.°124'387.--		Fr.°124'387.--		Fr.°124'387.--
2013	Fr.°242'936.--	--Fr.°41'562.--	Fr.°201'374.--	--Fr.°46'224.--	Fr.°155'150.--
2014	Fr.°87'584.--	--Fr.°45'618.--	Fr.°41'966.--	--Fr.°36'239.--	Fr.°5'727.--
2015	Fr.°7'000.--	--Fr.°40'449.--	--Fr.°33'449.--	--Fr.°49'339.--	--Fr.°82'788.--
2016	Fr.°1'300.--		Fr.°1'300.--		Fr.°1'300.--

Insgesamt ergäben sich – gemäss der Beschwerdeführerin – so geldwerte Leistungen in Höhe von Fr. 280'837.--, was zu einer Verrechnungssteuerforderung von Fr. 98'292.95 führe. Allerdings werden bei dieser Rechnung sowohl die Zahlen des Jahres 2014 als auch jene des Jahres 2015 ignoriert. Es liegt somit ein Rechenfehler der Beschwerdeführerin vor, wobei hier mit Blick auf das Ergebnis dieses Urteils offenbleiben kann, ob und,

wenn ja, wie die Jahre 2014 und 2015 hätten berücksichtigt werden müssen.

Zu diesem Rechenfehler kommt hinzu, dass die Zahlen wiederum auf den (ursprünglichen) falschen Zahlen der Erstinstanz basieren (E. 4.2.3).

**4.2.7** In der Eingabe vom 15. November 2019 machte die Beschwerdeführerin im Grunde die gleichen Zahlen geltend, machte aber einen Deliktsschaden geltend; ihr Geschäftsführer sei überfallen worden und die entwendeten Beträge stellten keine geldwerte Leistung dar (act. 32). Da mittlerweile der (angebliche) Deliktsschaden mangels Nachweises zumindest zahlenmässig nicht mehr geltend gemacht – sondern nur erwähnt – wird, wird darauf nicht weiter eingegangen.

**4.2.8** Mit E-Mail vom 23. März 2020 teilte die Erstinstanz der Beschwerdeführerin – nach weiteren Schreiben – mit, dass sie derzeit einzig die Korrektur in Bezug auf die Umsätze auf das private PC-Konto akzeptiere, wobei sie die von der Beschwerdeführerin für die Jahre 2014 und 2015 vorgenommenen Abzüge beide dem Jahr 2014 zurechnete (act. 24).

Geschäftsjahr	Ursprüngliche Aufrechnung	Korrektur (= Umsätze auf dem privaten PC-Konto)	Neue Aufrechnung
2012	Fr. 124'387.--		Fr. 124'387.--
2013	Fr. 242'936.--	(für 2013) - Fr. 46'224.--	Fr. 196'712.--
2014	Fr. 87'584.--	(für 2014) - Fr. 36'239.-- (für 2015) - Fr. 49'339.--	Fr. 2'006.--
2015	Fr. 7'000.--		Fr. 7'000.--
2016	Fr. 1'300.--		Fr. 1'300.--

Daraus resultierten geldwerte Leistungen in Höhe von Fr. 331'405.--, wofür die Verrechnungssteuer Fr. 115'991.75 ausmacht (35 % von Fr. 331'405.--).

Indem sie die Abzüge aus den Jahren 2014 und 2015 beide für das Jahr 2014 berücksichtigte, hat die Erstinstanz diese Abzüge nicht periodengerecht vorgenommen. Eine Art «Verlustvortrag» würde bei geldwerten Leistungen jedenfalls keinen Sinn ergeben.



Diese Zahlen finden sich auch im Entscheid der Erstinstanz vom 8. Juni 2020 (act. 22).

**4.2.9** In der Einsprache vom 8. Juli 2020 (act. 21) nennt die Beschwerdeführerin für die Jahre 2012 sowie 2014 bis 2016 nur noch die eventualiter zu erhebende Verrechnungssteuer, wobei sie (wenn die Beträge zurückgerechnet werden), von folgenden Zahlen ausgeht:

Geschäftsjahr	Verrechnungssteuer	Nicht verbuchte Bruttoeinnahmen
2012	Fr. 43'535.45	Fr. 124'387.--
2013	Fr. 54'302.50	Fr. 155'150.--
2014	Fr. 702.10	Fr. 2'006.--
2015	Fr. 0.--	Fr. 0.-- oder - Fr. 82'788.--
2016	Fr. 455.--	Fr. 1'300.--

Dies ergibt Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. 98'995.05.

Nur der Vollständigkeit halber sei hier angemerkt, dass die Beschwerdeführerin für das Jahr 2014 den tieferen Wert der Erstinstanz akzeptiert (Fr. 2'006.--) ohne darauf einzugehen, dass die Erstinstanz in diesem Jahr sowohl die Zahlungen an das private PC-Konto aus dem Jahr 2014 als auch jene aus dem Jahr 2015 abgezogen hat. Würde die Beschwerdeführerin ihre eigenen Zahlen zugrunde legen, müssten im Jahr 2014 – wie zuvor erwähnt (E. 4.2.6) – Fr. 5'727.-- an geldwerten Leistungen aufgerechnet werden.

An diesen Zahlen hält die Beschwerdeführerin *subeventualiter* auch im Rahmen ihrer Beschwerde fest.

**4.2.10** Der Gewährung des rechtlichen Gehörs zur *reformatio in peius* vom 19. Oktober 2021 legte die Vorinstanz folgende Zahlen zu Grunde (act. 11):

Geschäfts- jahr	Nicht verbuchte Bareinnahmen	Nicht verbuchte Einnahmen Auto- maten	Falsch verbuchte Debitoren
2012	Fr. 124'387.--		
2013	Fr. 153'850.--	Fr. 1'300.--	Fr. 41'562.--
2014	Fr. 88'227.--	Fr. 1'300.--	Fr. 45'618.--
2015	4'919.-- (Fr. 66'399.-- ./. Fr. 61'480.--)	Fr. 1'300.--	Fr. 40'449.--
2016		Fr. 1'300.--	

Damit übernahm sie grundsätzlich jene Zahlen, die die Beschwerdeführerin in ihrer Nachdeklaration betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuer angegeben hatte (E. 4.2.1), wobei sie für das Jahr 2012 die tiefere, von der kantonalen Steuerbehörde akzeptierte Zahl annahm (E. 4.2.5). Die Zahlen der Jahre 2013 bis 2016 waren so auch von der HA MWST in der Beilage zur EM Nr. \*\*\*\*1 übernommen worden (E. 4.2.2 erste Tabelle; in ihrem Schreiben nennt die Vorinstanz insbesondere die EM der HA MWST als Quelle für die Zahlen). Sie gab den von der Beschwerdeführerin später vorgebrachten Argumenten statt, dass die Umsätze auf dem privaten PC-Konto nicht zusätzlich aufgerechnet werden dürften. Zudem nahm sie bei den nicht verbuchten Bareinnahmen des Jahres 2015 an, dass ein Grossteil, nämlich rund Fr. 61'480.--, als Darlehen an Dritte gewährt worden sei und daher keine geldwerte Leistung darstellte, wie dies die Erstinstanz am 30. November 2018 bereits getan hatte (E. 4.2.4).

Diese Zahlen lagen auch dem angefochtenen Einspracheentscheid zugrunde.

**4.3** Im Folgenden ist nun darauf einzugehen, ob es sich bei den von der Vorinstanz aufgerechneten Positionen, deren Höhe ebenfalls zu beurteilen ist, um geldwerte Leistungen an den Gesellschafter handelt, auf denen die Verrechnungssteuer zu erheben ist. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies.

**4.3.1** Die Höhe der nicht verbuchten Bareinnahmen betreffend das Jahr 2012 von Fr. 124'387.-- ist (subeventualiter) nicht bestritten. Die Zahl stammt aus handschriftlichen Notizen der Beschwerdeführerin (E. 4.2.5). Auch wenn gemäss den Akten nicht ausgeschlossen wäre, auf den in

derselben Tabelle festgehaltenen «Bruttobarumsatz» von Fr. 126'225.-- abzustellen, fällt der allfällige Differenzbetrag gegenüber der zur Debatte stehenden Verrechnungssteuer von Fr. 43'535.-- allein für das Jahr 2012 nicht wesentlich ins Gewicht, weshalb der Sache nicht weiter nachzugehen ist.

Werden Einnahmen nicht verbucht, ist davon auszugehen, dass sie nicht in die Gesellschaft geflossen sind, obwohl sie dieser zustehen würden. Insofern wurde die Gesellschaft auf den ersten Blick entreichert.

Die Beschwerdeführerin brachte dazu am 27. September 2019 (act. 36) vor, die genannten Zahlen beruhten auf Nachkonstruktionen des Geschäftsführers über Tageseinnahmen, die bisher nicht verbucht worden seien. Das Bargeld aus den Tageseinnahmen sei im Tresor im Keller der Gastwirtschaft aufbewahrt worden. Es sei in der Regel auf die Bankkonten der Beschwerdeführerin einbezahlt, zum Teil aber für private Zahlungen auf das private PC-Konto übertragen worden. Diese Einzahlungen hätten als Privatentnahmen dem Kontokorrentdarlehen des Gesellschafters belastet werden müssen, was dann in der Jahresrechnung 2016 auch korrekt geschehen sei. Die verspätete Aktivierung der Privatentnahmen der Jahre 2013 - 2016 auf das private Postkonto sei im Jahr 2016 als ausserordentlicher Ertrag auf Konto 7950 ertragswirksam mit Fr. 124'063.55 verbucht worden, wodurch sich das Gesellschafterdarlehen Konto 1120 auf Fr. 420'181.37 erhöht habe. Das Darlehen sei im Jahr 2017 wieder auf Fr. 229'368.92 zurückgeführt worden. Somit seien die Privatentnahmen schliesslich korrekt verbucht worden. Die Gesellschaft sei nicht entreichert worden.

Damit ist zu prüfen, ob in Bezug auf diese nicht verbuchten Umsätze eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter vorliegt oder nicht (vgl. die Kriterien in E. 3.4.2).

**4.3.1.1** Die nicht verbuchten Bareinnahmen wurden, wie die Bezeichnung schon sagt, nicht verbucht. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Mittel, die eigentlich der Beschwerdeführerin zustanden, aus dieser abflossen. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, ging ein Teil der Einnahmen direkt an den Gesellschafter. Dass ein anderer Teil auf die Bankkonten der Beschwerdeführerin einbezahlt wurde, ist indessen nicht belegt. Dazu hätten die Beträge auch entsprechend verbucht werden müssen. Es wurden aber weder entsprechende Buchungen nachgewiesen (auf die nachträgliche Buchung als Darlehen an den Gesellschafter wird später einge-

gangen: E. 4.3.1.6) noch wurden Auszüge aus den Bankunterlagen eingereicht, die solche Einzahlungen nahelegen würden. Der Abfluss dieser Mittel aus der Beschwerdeführerin stellt keine Rückzahlung von einbezahltem Kapital dar. Jedenfalls wird dies weder vorgebracht noch ergibt sich das aus den Akten. Da nicht ersichtlich ist, dass dem Mittelabfluss eine Gegenleistung gegenübersteht, wurde die Beschwerdeführerin im entsprechenden Umfang entreichert. Damit ist das erste in E. 3.4.2 genannte Kriterium (1) erfüllt.

**4.3.1.2** Die Beschwerdeführerin erhielt für eine Leistung keine Gegenleistung. Ein solcher Vorgang ist im Geschäftsleben ungewöhnlich. Hier drängt sich die Annahme auf, die Leistung sei gesamthaft (und nicht nur im Umfang des «Darlehens»; E. 4.3.1.6) dem Gesellschafter zugekommen (zu dieser Annahme: E. 3.6). Einem unabhängigen Dritten würde nämlich keine Leistung ohne Gegenleistung erbracht. Auch das zweite Kriterium (2) gemäss E. 3.4.2 ist erfüllt.

**4.3.1.3** Auch das dritte in E. 3.4.2 enthaltene Kriterium (3) ist als erfüllt zu betrachten. Da die Gesellschaft keine Gegenleistung erhielt, wäre die Leistung einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden (E. 4.3.1.2; auf die spätere Qualifizierung als Darlehen an den Gesellschafter wird weiter unten eingegangen: E. 4.3.1.6).

**4.3.1.4** Das Missverhältnis zwischen Leistung und fehlender Gegenleistung musste für das handelnde Gesellschaftsorgan, den Geschäftsführer und einzigen Gesellschafter, erkennbar sein. Damit ist auch das vierte Kriterium (4) gemäss E. 3.4.2 erfüllt.

**4.3.1.5** Damit sind die Voraussetzungen, die für das Vorliegen einer geldwerten Leistung gegeben sein müssen, erfüllt. Zu beurteilen bleibt diesbezüglich, ob das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ein Teil des Betrages sei im Jahr 2016 als Darlehen an den Gesellschafter in der Buchhaltung aktiviert worden, etwas an dieser Qualifizierung ändert.

**4.3.1.6** Beim Vorbringen, es habe sich bei den Leistungen an den Gesellschafter um ein Darlehen gehandelt, welches von diesem (mehrheitlich) wieder zurückgezahlt worden sei, handelt es sich um eine Parteibehauptung, die nicht bewiesen ist, auch wenn sich in der Buchhaltung der Jahre 2016 und 2017 verschiedene Zahlungen an und Rückzahlungen durch den Gesellschafter finden (Kontoblatt 1120 in den act. 35 Beilage 2 S. 12 f. des pdf-Dokuments, act. 36 S. 40 f. des pdf-Dokuments und act. 57 S. 22 und

46 des pdf-Dokuments sowie Kontoblatt 7950 in act. 25 S. 6 des pdf-Dokuments). Es liegen keine zeitnah erstellten Darlehensverträge vor. Auch sind die Konditionen des angeblichen Darlehens nicht bekannt. Ohnehin ändert eine allfällige spätere Umwandlung von geldwerten Leistungen in ein Darlehen nichts an der Qualifikation der Leistungen als geldwerte Leistungen, auf denen die Verrechnungssteuer zu erheben ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bleibt eine geldwerte Leistung nach Eintritt der Fälligkeit der Leistung und Entstehung der Verrechnungssteuerforderung bestehen, auch wenn die Leistung nachträglich rückgängig gemacht oder modifiziert wird (Urteil des BGer 2C\_730/2013 vom 4. Februar 2014 E. 3.5 m.w.H.; zur sogenannten «Storno-Praxis»: BGE 150 II 437 E. 5.1 f.).

**4.3.1.7** Da somit vom Vorliegen einer geldwerten Leistung an den Gesellschafter auszugehen ist, wäre es Sache der Beschwerdeführerin gewesen, den Beweis zu erbringen, dass dem nicht so ist bzw. welcher Anteil an dieser Leistung dennoch ihr zukam und welcher als geldwerte Leistung an den Gesellschafter ging. Diesen Beweis hat sie nicht erbracht. Der pauschale Verweis auf ein nicht bewiesenes Delikt sowie darauf, dass Beträge im Tresor lagen, genügt in keiner Weise. Daher ist davon auszugehen, dass der gesamte Betrag dem Gesellschafter als geldwerte Leistung zugekommen ist.

**4.3.1.8** Beim Betrag von Fr. 124'387.--, der dem Gesellschafter im Jahr 2012 zur Verfügung gestellt wurde, handelt es sich somit um eine geldwerte Leistung, auf der die Verrechnungssteuer geschuldet ist.

#### **4.3.2**

**4.3.2.1** Für die nicht verbuchten Bareinnahmen aus den Jahren 2013 bis 2015 (für das Jahr 2016 werden von der Vorinstanz keine solchen Bareinnahmen als geldwerte Leistungen qualifiziert) kann auf das zuvor Ausgeführte verwiesen werden (E. 4.3.1.1 ff.). Es handelt sich um geldwerte Leistungen, auf denen die Verrechnungssteuer zu erheben ist. Einzig auf die Höhe dieser Leistungen ist im Folgenden einzugehen.

**4.3.2.2** Die Vorinstanz legt in ihrem Einspracheentscheid folgende Beträge zugrunde:

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bareinnahmen
2013	Fr. 153'850.--
2014	Fr. 88'227.--
2015	4'919.-- (Fr. 66'399.-- ./ Fr. 61'480.--)

Die Zahlen für die Jahre 2013 und 2014 entsprechen jenen, die die Beschwerdeführerin selbst für die Nachdeklaration im Verfahren der direkten Steuern angegeben hat (E. 4.2.1). Für das Jahr 2015 geht die Vorinstanz grundsätzlich auch von dieser Zahl aus (Fr. 66'399.--), zieht aber das von der Beschwerdeführerin später geltend gemachte Darlehen von Fr. 61'480.-- ab (zu Letzterem E. 4.2.4).

**4.3.2.3** Für das Jahr 2013 stimmen die Zahlen der Beschwerdeführerin im Subeventualantrag mit jenen der Vorinstanz überein. Die Beschwerdeführerin geht nämlich (subeventualiter) davon aus, dass im Jahr 2013 geldwerte Leistungen von Fr. 155'150.-- erbracht wurden (E. 4.2.9). Zieht man von diesem Betrag die Fr. 1'300.-- für die nicht verbuchten Einnahmen Automaten ab (dazu später E. 4.4.1), ergibt sich der Betrag von Fr. 153'850.--.

Für das Jahr 2014 legt die Beschwerdeführerin Fr. 2'006.-- zugrunde. Diese Zahl stammt unter anderem aus dem Entscheid der Erstinstanz und umfasst alle nicht verbuchten Bruttoeinnahmen, also nicht «nur» die nicht verbuchten Bareinnahmen. Allerdings wurde schon zuvor festgehalten, dass die Erstinstanz von der HA MWST die falschen Zahlen übernommen hat (E. 4.2.3 a.E.). Zudem hat die Erstinstanz im Jahr 2014 vom Gesamtbetrag der nicht verbuchten Bruttoeinnahmen sowohl die Zahlungen auf das private PC-Konto für das Jahr 2014 als auch jene für das Jahr 2015 abgezogen (E. 4.2.8). Korrekt hätten hier nur die Zahlungen auf das private PC-Konto für das Jahr 2014 abgezogen werden dürfen. Insgesamt ergibt sich, dass die Vorinstanz für das Jahr 2014 zu Recht nicht verbuchte Bareinnahmen von Fr. 88'227.-- zugrunde gelegt hat, die bereits von der Beschwerdeführerin gegenüber der kantonalen Steuerverwaltung bekannt gegeben worden waren (E. 4.2.1).

Was die nicht verbuchten Bareinnahmen des Jahres 2015 betrifft, ist festzuhalten, dass im Entscheid der Erstinstanz wiederum die falsche Zahl aus der Aufstellung der HA MWST entnommen wurde (E. 4.2.3 a.E.). Wiederrum erweist sich die Zahl aus dem Einspracheentscheid als korrekt. Diese

entspricht jener in der ursprünglichen Aufstellung der Beschwerdeführerin (E. 4.2.1), von der das Darlehen abgezogen wurde (E. 4.2.10).

**4.3.2.4** Damit wurden in den Jahren 2013 bis 2015 seitens der Beschwerdeführerin aus den nicht verbuchten Bareinnahmen folgende geldwerte Leistungen an ihren Gesellschafter erbracht, auf denen die Verrechnungssteuer zu entrichten ist:

Geschäftsjahr	Nicht verbuchte Bareinnahmen	Verrechnungssteuer
2013	Fr. 153'850.--	Fr. 53'847.50
2014	Fr. 88'227.--	Fr. 30'879.45
2015	Fr. 4'919.--	Fr. 1'721.65

**4.4** Weiter ist auf die nicht verbuchten Einnahmen Automaten einzugehen.

**4.4.1** Über die Höhe der Zahlungen sind sich die Verfahrensbeteiligten (die Beschwerdeführerin im Subeventualantrag) einig: Diese belaufen sich auf jeweils Fr 1'300.-- für die Jahre 2013 bis 2016.

**4.4.2** Die Beschwerdeführerin macht zwar zur Hauptsache geltend, sie habe gar keine geldwerten Leistungen erbracht und sie sei nicht entreichert worden. In Bezug auf die Einnahmen aus den Automaten ist aber festzuhalten, dass diese gemäss der Beschwerdeführerin selbst nicht verbucht worden seien. Es wird zwar behauptet, diese Einnahmen seien der Beschwerdeführerin zugeflossen, was im Rahmen des Nachsteuerverfahrens entsprechend korrigiert worden sei. Indessen wird nicht ausgeführt, wie diese Einnahmen trotz fehlender Verbuchung der Beschwerdeführerin selbst zugekommen sein sollen. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Einnahmen der Beschwerdeführerin an ihren Gesellschafter gingen. Da dieser Leistung an den Gesellschafter, eine nahestehende Person, keine Gegenleistung des Gesellschafters gegenüberstehen, damit ein Missverhältnis von Leistung und (gänzlich fehlender) Gegenleistung vorliegt und dieses Missverhältnis für die handelnden Geschäftsorgane ersichtlich war, sind – gleich wie bei den nicht verbuchten Bareinnahmen (E. 4.3.1.1 – 4.3.1.4 und 4.3.2.1) – alle Kriterien für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt (E. 3.4.2).

**4.4.3** Somit liegt in Bezug auf die nicht verbuchten Einnahmen Automaten eine geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an ihren Gesellschafter vor, auf der die Verrechnungssteuer zu entrichten ist.

**4.5** Es bleibt, auf die falsch verbuchten Debitoren einzugehen.

**4.5.1** Die von der Vorinstanz zugrunde gelegte Höhe der Debitoren ist von der Beschwerdeführerin (subeventualiter) bestritten. Dabei ist aber zu beachten, dass die Beschwerdeführerin ihren Berechnungen Zahlen der Erstinstanz zugrunde legt, die einer näheren Überprüfung nicht standhalten (dazu E. 4.2.3 und 4.2.8). Die auf diesen Zahlen beruhenden Berechnungen der Beschwerdeführerin können somit sachlogisch nicht korrekt sein. Die Zahlen der Vorinstanz hingegen basieren auf jenen, die die Beschwerdeführerin ursprünglich angegeben hatte (E. 4.2.1) und die auch die HA MWST zugrunde gelegt hat (erste Tabelle in E. 4.2.2). Auf diese ist in erster Linie abzustellen (s. allerdings auch E. 4.5.3.1 f.).

**4.5.2** Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die entsprechenden Beträge seien zwar falsch verbucht, jedoch auf ihr Bankkonto einbezahlt worden. Sie sei demnach nicht entreichert. Sie führt aus, die Debitoren seien in der Buchhaltung erfolgsneutral statt ertragswirksam verbucht worden. Sie seien an ihr Bankkonto (das Buchhaltungskonto 1022) und das Transferkonto (in der Buchhaltung Konto 1191) gebucht worden. Der Saldo auf dem Transferkonto habe sich dadurch immer weiter reduziert, ohne dass dieser zuvor als Debitor aktiviert worden sei. Die falsche Verbuchung habe nicht zu einem Mittelabfluss bei ihr geführt. Ein Buchungsfehler sei ein buchhalterisches Problem, dem nicht zwingend ein tatsächlicher Mittelabfluss entgegenstehe.

#### **4.5.3**

**4.5.3.1** Aus dem in den Akten liegende Kontoblatt des Transferkontos 1191 (act. 35) ist ersichtlich, dass die Beschwerdeführerin die Einnahmen des Mittagstischs [Stadt 2] in den Jahren 2014 und 2015 tatsächlich vom Bankkonto ans Transferkonto gebucht hat (Betreff: «Mittagstisch [Stadt 2], [Stadt 2]» im Jahr 2014; «Mittagstisch [Stadt 2]» im Jahr 2015). In einem ersten Schritt wurden diese Einnahmen somit nicht ertragswirksam verbucht. Im Kontoblatt 1191 findet sich aber am 31. Dezember 2014 zudem – von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht – eine Umbuchung des Umsatzes für den Mittagstisch von Fr. 5'919.90 auf das Ertragskonto 3440 (mit dem Betreff «Ertrag Mittagstisch»). Diese Einnahmen wurden also per 31. Dezember 2014 als Ertrag umgebucht und sind somit



erfolgswirksam in der Buchhaltung enthalten. Beim Betrag von Fr. 5'919.90 handelt es sich um den (nicht gerundeten) Ertrag, der sich auch daraus ergibt, dass vom Betrag, der gemäss den von der Beschwerdeführerin nachträglich eingereichten Belegen des Mittagstischs [Stadt 2] (act. 28) bezahlt wurde, die Mehrwertsteuer abgezogen wird:

Datum Rechnung (= Datum Buchung)	bezahlter Betrag	Mehrwertsteuer (gerundet)	Ertrag (gerundet)
17.09.2014	Fr. 1'909.50	Fr. 141.45	Fr. 1'768.05
04.11.2014	Fr. 1'368.--	Fr. 101.35	Fr. 1'266.65
12.11.2014	Fr. 2'137.50	Fr. 158.35	Fr. 1'979.15
28.11.2014	Fr. 978.50	Fr. 72.50	Fr. 906.--
Gesamt			Fr. 5'919.85

Damit sind zumindest diese Fr. 5'919.90, für die die Beschwerdeführerin Belege beibringen konnte, als Ertrag gebucht worden. Dieser Betrag stellt keine geldwerte Leistung dar.

**4.5.3.2** Auch im Jahr 2015 wurde der Mittagstisch [Stadt 2] im Konto 1191 gebucht, wobei für dieses Jahr die Mehrwertsteuer nicht separat aufgeführt wurde; sie wird in der untenstehenden Tabelle dennoch angegeben. Im Anschluss wird geprüft, ob auch diese Zahlungen letztlich erfolgswirksam verbucht wurden:

Datum Rechnung (= Datum Buchung)	bezahlter Betrag	Mehrwertsteuer	Ertrag
22.01.2015	Fr. 2'223.--	Fr. 164.67	Fr. 2'058.33
12.03.2015	Fr. 2'932.50	Fr. 217.22	Fr. 2'715.28
30.04.2015	Fr. 1'904.--	Fr. 141.04	Fr. 1'762.96
28.05.2015	Fr. 807.50	Fr. 59.81	Fr. 747.69
11.06.2015	Fr. 1'606.50	Fr. 119.--	Fr. 1'487.50
14.08.2015	Fr. 2'133.50	Fr. 158.04	Fr. 1'975.46
07.10.2015	Fr. 1'836.--	Fr. 136.--	Fr. 1'700.--
07.10.2015	Fr. 1'266.50	Fr. 93.81	Fr. 1'172.69
28.12.2015	Fr. 1'105.--	Fr. 81.85	Fr. 1'023.15
28.12.2015	Fr. 4'403.--	Fr. 326.15	Fr. 4'076.85
Gesamt			Fr. 18'719.91

Im Jahr 2015 findet sich keine Umbuchung des Mittagstischs [Stadt 2] an ein Ertragskonto, wie dies im Jahr 2014 der Fall war. Allerdings wurde per 31. Dezember 2015 das Durchlaufkonto aufgelöst («Auflösung DL / Rückbuchung V»). Die Buchung erfolgte auf das Konto 8001 («Auflösung nicht benötigter Rückstellungen») und wurde als ausserordentlicher Erfolg (= Ertrag) verbucht. Im so als Ertrag verbuchten Betrag waren auch die in der obenstehenden Tabelle genannten Fr. 18'719.91 für den Mittagstisch [Stadt 2], die die Beschwerdeführerin belegt hat, enthalten. Auch dieser Betrag stellt daher keine geldwerte Leistung dar.

**4.5.3.3** Weitere Erklärungen oder Belege bringt die Beschwerdeführerin in Bezug auf die falsch verbuchten Debitoren nicht bei. Insbesondere hat sie selbst mitgeteilt, dass die Rechnungen betreffend den Mittagstisch [Stadt 3] nicht hätten erhältlich gemacht werden können (act. 25). Im Gegensatz zum Mittagstisch [Stadt 2] finden sich auch im Konto 1191 keine Einträge mit dem Vermerk «[Stadt 3]» oder ähnlichem. Es bleibt auch unklar, um welche sonstigen Debitoren es sich handelt.

Die Beschwerdeführerin erklärt diesbezüglich auch nicht, wie diese Debitoren verbucht worden sind und ob sie ihrem Bankkonto gutgeschrieben wurden. Entsprechende Nachweise hat sie ohnehin nicht eingereicht. Dass sowohl Nachweise als auch Erklärungen fehlen, wie die entsprechenden Debitoren verbucht wurden, deutet darauf hin, dass diese Mittel nicht der Gesellschaft zugutekamen, sondern dieser vielmehr entnommen wurden. Es bleibt zu klären, ob es sich dabei um geldwerte Leistungen handelt, auf denen die Verrechnungssteuer zu erheben ist.

**4.5.4** Da Mittel in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin fehlen, die Beschwerdeführerin aber – ausser in Bezug auf den Mittagstisch [Stadt 2] – nicht dargelegt hat, wohin diese geflossen sind, ist davon auszugehen, dass diese Mittel aus der Gesellschaft geflossen sind, wobei es sich nicht um die Rückzahlung einbezahlten Kapitals handelt. Es ist nicht ersichtlich, dass diesem Mittelabfluss eine Gegenleistung gegenüberstand. Damit ist die Beschwerdeführerin entreichert. Das erste in E. 3.4.2 genannte Kriterium ist erfüllt.

An wen die Leistungen gingen, lässt sich nicht mit Sicherheit feststellen. Allerdings wurden sie ohne Gegenleistung erbracht. Es gibt keinen Grund, weshalb die Gesellschaft einer Drittperson ohne Gegenleistung Zahlungen in der entsprechenden Höhe leisten sollte. Somit drängt sich der Schluss auf, dass die Leistung an eine nahestehende Person ging (E. 3.6). Hierbei

kommt nur der einzige Gesellschafter (allenfalls eine ihm nahestehende Person) in Frage. Das zweite in E. 3.4.2 genannte Kriterium ist also erfüllt.

Gleiches gilt für das dritte Kriterium (E. 3.4.2), denn dass eine solche Leistung einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre, ergibt im Umkehrschluss, dass das dritte Kriterium erfüllt ist.

Wiederum musste für die handelnden Gesellschaftsorgane ersichtlich sein, dass ein Missverhältnis zwischen der Leistung und der gänzlich fehlenden Gegenleistung bestand. Somit ist auch das vierte in E. 3.4.2. genannte Kriterium erfüllt.

**4.5.5** Damit liegt auch in Bezug auf die falsch verbuchten Debitoren – mit Ausnahme der Beträge betreffend den Mittagstisch [Stadt 2] – eine geldwerte Leistung vor, auf der die Verrechnungssteuer zu erheben ist.

#### **4.6**

**4.6.1** Insgesamt ist somit der angefochtene Einspracheentscheid in Bezug auf die Qualifikation als geldwerte Leistungen zu bestätigen. Bei der Höhe sind aber bei den falsch verbuchten Debitoren Fr. 5'919.90 im Jahr 2014 und Fr. 18'719.91 im Jahr 2015 abzuziehen. Damit betragen die falsch verbuchten Debitoren im Jahr 2014 noch (gerundet) Fr. 39'698.-- und im Jahr 2015 (gerundet) Fr. 21'729.--. Daraus ergibt sich folgende Aufstellung:

Geschäfts- jahr	Nicht-ver- buchte-Bar- einnahmen	Nicht-ver- buchte-Ein- nahmen- Automaten	Falsch-ver- buchte-Debi- toren	geldwerte- Leistungen- insgesamt	Verrechnungs- steuer-(gerun- det)
2012	Fr.°124'387.--			Fr.°124'387.--	Fr.°43'535.--
2013	Fr.°153'850.--	Fr.°1'300.--	Fr.°41'562.--	Fr.°196'712.--	Fr.°68'849.--
2014	Fr.°88'227.--	Fr.°1'300.--	Fr.°39'698.--	Fr.°129'225.--	Fr.°45'228.--
2015	Fr.°9'919.--	Fr.°1'300.--	Fr.°21'729.--	Fr.°27'948.--	Fr.°9'781.--
2016		Fr.°1'300.--		Fr.°1'300.--	Fr.°455.--
<b>Gesamt</b>				Fr.°479'572.--	<b>Fr.°167'848.--</b>

Zugunsten der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz die Beträge jeweils auf volle Frankenbeträge abgerundet. Dieses zulässige Vorgehen ergibt nunmehr eine Verrechnungssteuerschuld von insgesamt Fr. 167'848.--.

**4.6.2** Die Beschwerdeführerin hat der Vorinstanz einen Betrag von Fr. 108'385.90 bereits bezahlt. Die restlichen Fr. 59'462.10 sind – zuzüglich der Verzugszinsen – der Vorinstanz von der Beschwerdeführerin noch zu entrichten, sofern nicht das Meldeverfahren anwendbar ist (E. 4.7).

**4.7** Nachdem nun feststeht, dass die Beschwerdeführerin ihrem Gesellschafter geldwerte Leistungen erbrachte, ist zu prüfen, ob ihr die Anwendung des Meldeverfahrens gestattet werden kann. Vorliegend geht es um die Erhebung der Verrechnungssteuer. In Bezug auf die Anwendung des Meldeverfahrens ist allerdings auch ein Auge auf die Rückerstattung dieser Steuer zu werfen, da das Meldeverfahren nur angewendet werden kann, wenn der Leistungsempfänger einen Anspruch auf Rückerstattung hat (E. 3.9.2). Da die Kantone für die Rückerstattung zuständig sind, kann dieser Anspruch nur summarisch geprüft werden. Bestehen Zweifel am Rückerstattungsanspruch, ist das Meldeverfahren nicht anzuwenden, weil sonst der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer nicht zum Tragen käme (E. 3.2; vgl. E. 3.9.4). Der Sicherungszweck ist dabei nicht – wie die Beschwerdeführerin vorbringt – ein hehrer Vorsatz der Vorinstanz, sondern gesetzlich vorgesehen.

Ob, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, in Bezug auf Art. 23 Abs. 2 VStG (E. 3.9.4) verlangt wird, dass die Steuerverwaltung den Vorsatz nachweist und nicht die steuerpflichtige Person den mangelnden Vorsatz, kann hier – wie im Folgenden zu zeigen ist – offengelassen werden. Ohnehin wäre die neue Vorschrift für die hier ebenfalls zu beurteilenden Jahre 2012 und 2013 nicht relevant (E. 3.9.4).

Zweck der Verrechnungssteuer ist nicht, die Steuern der leistenden Person zu sichern, sondern die Steuern der leistungsempfangenden Person, weshalb die Verrechnungssteuer zwingend auf diese zu überwälzen ist (E. 3.2). Systematisch gesehen belastet die Verrechnungssteuer daher auch nicht die leistende, sondern die leistungsempfangende Person. Vorliegend ist nicht sicher, ob der Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Leistungsempfänger tatsächlich sämtliche Leistungen bei der Steuerverwaltung angegeben hat. Immerhin wird seitens der Beschwerdeführerin gerade bestritten, dass geldwerte Leistungen an den Gesellschafter überhaupt vorgelegen hätten. Die entsprechende Untersuchung der ASU richtete sich zwar gegen den Gesellschafter, aber nur in dessen Funktion als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, nicht aber gegen ihn als Privatperson. Für Letzteres wäre die kantonale Steuerverwaltung zuständig und nicht die ESTV. Der Zweck der Verrechnungssteuer kann mithin – anders als dies die Beschwerdeführerin vorbringt – nicht als erfüllt betrachtet werden. Vorliegend war gerade zu klären, welche Leistungen nun an den Gesellschafter geflossen sind. Es ist somit alles andere als sicher, dass dieser die geldwerten Leistungen tatsächlich in seiner Steuererklärung angegeben hat. Entsprechende Unterlagen wurden auch nicht beigebracht.

Zudem liegt nur eine Selbstanzeige der Beschwerdeführerin vor, nicht aber eine solche ihres Gesellschafters. Damit kann nicht mit Sicherheit gesagt werden, dass der Gesellschafter die an ihn geflossenen geldwerten Leistungen in seiner Steuererklärung angegeben hat. Dies wäre aber eine Voraussetzung dafür, dass er einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer hat. Da zweifelhaft ist, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, kann das Meldeverfahren nicht angewendet werden.

Somit kann der Beschwerdeführerin die Anwendung des Meldeverfahrens nicht bewilligt werden. Der entsprechende Antrag ist abzuweisen.

**4.8** Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger, ihren einzigen Gesellschafter, zu überwälzen hat (E. 3.2).

**4.9** Im vorliegenden Verfahren geht es lediglich um die Erhebung der Steuer und nicht um eine allfällige Strafe, die der Beschwerdeführerin aufzuerlegen wäre. Der Erhebung der Verrechnungssteuer kommt in Bezug auf Beschwerdeführerin jedenfalls kein Strafcharakter zu (vgl. E. 3.8.1), zumal sie zwingend auf den Leistungsempfänger zu überwälzen ist (soeben E. 4.8 mit Verweis). Nicht erheblich ist daher, ob die Selbstanzeige der Beschwerdeführerin rechtzeitig erfolgte. Die Steuerforderung selbst hat sie auch zu begleichen, wenn sie straflos bleibt (E. 3.8.2).

**4.10** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe die lange Verfahrensdauer zu verantworten, weshalb sie (die Beschwerdeführerin) keine Verzugszinsen zu entrichten hätte.

In der gebotenen Kürze kann hier festgehalten werden, dass das vorliegende Verfahren eine gewisse Komplexität aufweist. Zudem ist nicht aktenkundig, dass sich die Beschwerdeführerin jemals nach dem Verfahrensstand erkundigt oder die ihres Erachtens lange Dauer des Verfahrens gerügt hätte. Auch hätte sie die Zinsfolgen vermeiden können, indem sie die voraussichtlich geschuldeten Steuern unter Vorbehalt, das heisst, provisorisch und ohne Anerkennung einer Rechtspflicht, vollständig bezahlt hätte, wie sie dies für einen Teilbetrag getan hat (vgl. Urteil des BGer 2C\_642/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 5).

Damit hat die Beschwerdeführerin die gesetzlich geschuldeten Zinsen zu bezahlen. Auch dieser Antrag ist abzuweisen.

**4.11** Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt hat. Die Beschwerdeführerin hat ihrem Gesellschafter in den Jahren 2012 bis 2016 geldwerte Leistungen erbracht, wobei die Art und Weise, wie die Vorinstanz deren Höhe ermittelte, grundsätzlich zulässig ist; eine Korrektur hat das Bundesverwaltungsgericht von Amtes wegen vorgenommen (E. 4.5.3). Statt der Verrechnungssteuer von Fr. 176'472.--, die noch im angefochtenen Einspracheentscheid festgesetzt wurde, schuldet die Beschwerdeführerin noch Fr. 167'848.-- an Verrechnungssteuern. Die Vorinstanz hat die Anwendung des Meldeverfahrens zu Recht versagt. Insgesamt ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Da die Beschwerdeführerin Fr. 108'385.90 bereits bezahlt hat, hat sie nun die noch ausstehenden Verrechnungssteuern von Fr. 59'462.10 zuzüglich der darauf lastenden, gesetzlich geschuldeten Verzugszinsen zu bezahlen.

## **5.**

**5.1** Ausgangsgemäss hat die zu rund 95 % unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 8'000.-- (Art. 1 und 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. 7'600.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 8'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 400.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2** Die Beschwerdeführerin hat Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung im Umfang von Fr. 600.-- (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

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

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen, insbesondere Erwägung 4.11, teilweise gutgeheissen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.-- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 7'600.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von ihr einbezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 8'000.-- entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 400.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteienschädigung von Fr. 600.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Susanne Raas



**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: