



## Urteil vom 19. November 2024

---

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Iris Widmer, Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Gregor Gassmann.

---

Parteien

1. **A. \_\_\_\_\_ GmbH,**  
(...),  
2. **B. \_\_\_\_\_,**  
(...),  
beide vertreten durch  
lic. iur. Martin Plüss, Rechtsanwalt,  
Schärer Rechtsanwälte,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer (geldwerte Leistungen / Solidarhaftung).

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

Die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: Steuerpflichtige) wurde mit Statuten vom (...) und Handelsregistereintrag vom (...) gegründet. Sie hat ihren aktuellen Sitz seit (...) in (...) und bezweckt gemäss elektronischem Handelsregisterauszug «Dienstleistungen in den Bereichen Versicherungen, Vermögensberatung, Steuerberatung und Verwaltung». Das Gesellschaftskapital beträgt Fr. 20'000.–. Seit August 2006 hält B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Gesellschafter) Stammanteile im Betrag von Fr. 15'000.– und ist somit mehrheitsbeteiligt. Der Gesellschafter ist weiter Vorsitzender der Geschäftsführung und verfügt über Einzelunterschriftsbefugnis. Gemäss Erklärung der Geschäftsführung vom 10. Dezember 2008 untersteht die Steuerpflichtige keiner ordentlichen Revision und verzichtet auf eine eingeschränkte Revision.

**B.**

**B.a** Die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: DVS-ASU) eröffnete unter der Verfahrensnummer GKASU 2588 eine besondere Steueruntersuchung gegen die Steuerpflichtige und den Gesellschafter. Im Zuge der Ermittlungen hat die DVS-ASU am 17. August 2017 und am 20. September 2017 an verschiedenen Standorten Hausdurchsuchungen vorgenommen und Akten beschlagnahmt. Zudem wurde der Gesellschafter als Beschuldigter zum Sachverhalt befragt.

**B.b** Weiter führte die DVS-ASU unter der Verfahrensnummer GKASU 2589 ein Verwaltungsstrafverfahren u.a. gegen den Gesellschafter wegen Verdachts auf Hinterziehung der Verrechnungssteuer, begangen u.a. im Geschäftsbereich der Steuerpflichtigen betreffend die Jahre 2013 bis 2015.

**B.c** Der Gesellschafter betreute als Versicherungsvermittler im Bereich der Altersvorsorge die Kundschaft der Steuerpflichtigen. Die Umsätze mit Versicherungsvermittlungen der Steuerpflichtigen wurden durch den Gesellschafter erzielt.

**B.d** Im Rahmen des Strafverfahrens kam die DVS-ASU zum Schluss, dass die Steuerpflichtige in den Geschäftsjahren 2013 bis 2015 ihre Umsätze nicht vollständig verbucht hatte. So erfolgten Provisionszahlungen aus der Vermittlung von Versicherungsverträgen auf insgesamt sechs Konten, die zwar auf die Steuerpflichtige lauteten, die aber nicht in der Buchhaltung der

Gesellschaft bilanziert waren. Der Gesellschafter tätigte von diesen Konten der Gesellschaft Barbezüge und veranlasste Überweisungen zur Bestreitung seiner privaten Lebenshaltungskosten. Weiter stellte die DVS-ASU fest, dass im Jahr 2015 Provisionszahlungen aus der Vermittlung von Versicherungsgeschäften durch die Steuerpflichtige direkt an den Gesellschafter bzw. auf ein auf ihn lautendes Konto bei der (CH-Bank) überwiesen wurden. Ferner fand die DVS-ASU vier Barquittungen der Steuerpflichtigen, unterzeichnet vom Gesellschafter, gemäss denen dieser im Jahr 2013 Beträge («Zinsen/Bonus für [B. \_\_\_\_\_] – Anlagegelder [C. \_\_\_\_\_]») im Gesamtbetrag von Fr. 48'673.– vereinnahmt hat.

**B.e** Mit Schreiben vom 8. November 2019 unterbrach die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) die Verjährung gemäss Art. 17 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) betreffend die geldwerten Leistungen (d.h. allenfalls nicht verbuchte Provisionszahlungen), die im Geschäftsjahr 2014 erfolgten.

**B.f** Am 10. Juli 2020 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen Rechnung für die Verrechnungssteuer von Fr. 382'800.– (sowie Verzugszins) auf steuerbaren geldwerten Leistungen der Jahre 2013 bis 2015 von Fr. 1'093'715.06 und machte zugleich darauf aufmerksam, dass die Verrechnungssteuer dem leistungsbegünstigten Gesellschafter zu überwälzen sei.

**B.g** Mit gemeinsamen Schreiben vom 29. September 2020 nahmen die Steuerpflichtige und der Gesellschafter zur Rechnung der ESTV vom 10. Juli 2020 Stellung. Zugleich ersuchten sie um Sistierung des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Erledigung des gegen die Steuerpflichtige hängigen Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahrens. Das Vorliegen von geldwerten Leistungen wurde bestritten.

**B.h** Nach einer weiteren Befragung des Gesellschafters verfügte die ESTV mit Entscheid vom 1. Juli 2021 das Folgende:

- «1. Die [A. \_\_\_\_\_ GmbH] schuldet der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV genannt) für die Geschäftsjahre 2013 bis 2015 eine Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 296'853.25.
2. Die [A. \_\_\_\_\_ GmbH] hat den Betrag von CHF 296'853.25 unverzüglich zu entrichten.
3. Die Verrechnungssteuer von CHF 296'853.25 ist auf den Begünstigten zu überwälzen.

4. Auf dem Steuerbetrag von CHF 296'853.25 schuldet die [A. \_\_\_\_\_ GmbH] ab Fälligkeit einen Verzugszins von 5 % bis zum Tage der Entrichtung.
5. [B. \_\_\_\_\_], wohnhaft in BR-60192-072 Fortaleza Ceará, Brasilien, ist als Empfänger der Vergütung für den Steuerbetrag von CHF 296'853.25 inklusive des ab der jeweiligen Fälligkeit aufgelaufenen Verzugszinses leistungspflichtig.»

Die ESTV begründete ihren Entscheid, der sowohl der Steuerpflichtigen als auch dem Gesellschafter eröffnet wurde, zur Hauptsache damit, dass steuerbare geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen an den Gesellschafter vorliegen, indem dieser in den Jahren 2013 bis 2015 zur Bestreitung seines privaten Lebensunterhaltes entweder Bargeld von Konten der Steuerpflichtigen bezog oder von diesen Konten Überweisungen (für seinen privaten Lebensunterhalt) tätigte. Konkret bejahte sie (die ESTV) geldwerte Leistungen im folgenden Umfang:

(Tabelle mit einer Übersicht über die geldwerten Leistungen)

**B.i** Am 25. August 2021 erhoben die Steuerpflichtige sowie der Gesellschafter je Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 1. Juli 2021. Sie beantragten jeweils Folgendes:

1. Hauptantrag: In Gutheissung der Einsprache sei der Entscheid vom 1. Juli 2021 aufzuheben und die geldwerten Leistungen der [A. \_\_\_\_\_ GmbH] für die Geschäftsjahre 2013 bis 2015 seien von CHF 848'152.16 um mindestens CHF 369'149.95 zu reduzieren und entsprechend sei die geschuldete Verrechnungssteuer der [A. \_\_\_\_\_ GmbH] und die Leistungspflicht des Einsprechers herabzusetzen.
2. Vorladungsbegehren: Der Einsprecher / Die Einsprecherin sei zu einer Einspracheverhandlung vorzuladen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates.

**B.j** Mit Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022 wies die ESTV die Einsprachen nach vorgängiger Verfahrensvereinigung ab.

### **C.**

**C.a** Gegen diesen Einspracheentscheid erheben die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und der Gesellschafter (nachfolgend: Beschwerdeführer 2; gemeinsam: Beschwerdeführende) am 16. August

2022 mit gemeinsamer Eingabe Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen das Folgende:

- «1. In Gutheissung der Beschwerde sei der Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022 aufzuheben und die geldwerten Leistungen der Geschäftsjahre 2013 bis 2015 seien von CHF 848'152.16 um CHF 369'149.95 zu reduzieren. Entsprechend sei die von der [A. \_\_\_\_\_ GmbH] sowie die von [B. \_\_\_\_\_] in solidarischer Haftung geschuldete Verrechnungssteuer herabzusetzen.
2. Eventualiter sei das Verfahren zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.»

Materiell verlangen die Beschwerdeführenden Korrekturen hinsichtlich der aufgerechneten Positionen «[CH-Bank] CHF», «[CH-Bank] [B. \_\_\_\_\_]» und «Durch [B. \_\_\_\_\_] quittierte Zahlungen» (siehe dazu Sachverhalt Bst. B.h). Den Eventualantrag begründen die Beschwerdeführenden mit einer Verletzung des rechtlichen Gehörs infolge antizipierter Beweiswürdigung.

**C.b** Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 27. Oktober 2022, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

*Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit diese für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.*

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

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

**1.4** Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht bildet der Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022. Das Anfechtungsobjekt grenzt den Umfang des Streitgegenstands ein (BGE 133 II 35 E. 2). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (BGE 131 II 200 E. 3.2; BVGE 2010/19 E. 2.1).

Vorliegend beantragt die Beschwerdeführerin zwar die Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids. Materiell wird aber nicht der vollständige Einspracheentscheid, sondern werden einzig nachgeforderte geldwerte Leistungen im Umfang von Fr. 369'149.95 beanstandet. Dementsprechend bildet vorliegend nur diese Nachforderungen den Streitgegenstand. Die restlichen von der Vorinstanz verfüigten Nachforderungen für weitere geldwerte Leistungen sind nicht bestritten und damit nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht.

## 1.5

**1.5.1** Die Verfahren vor der ESTV wie auch vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1). Obwohl Art. 12–19 VwVG (sowie Art. 30–33 VwVG) auf das Steuerverfahren keine Anwendung finden (Art. 2 Abs. 1 VwVG), trägt das Bundesverwaltungsgericht den darin enthaltenen Verfassungsgrundsätzen weitgehend Rechnung (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.2; Urteil des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 2.2).

**1.5.2** Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 VStG geregelt. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gemäss dieser Bestimmung verpflichtet, der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen und insbesondere ihre Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen. Sie hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 1.4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 1.6.1, A-629/2010 vom 29. April 2011 [in BVGE 2011/45 nicht publizierte] E. 3.1, letzteres Urteil mit Hinweisen).

**1.5.3** Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zustande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.140).

**1.5.4** Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 140 III 610 E. 4, 130 III 321 E. 3.2). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8

des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [SR 210; nachfolgend: ZGB]; BGE 142 V 389 E. 2.2 und 3.3). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BGer 2C\_127/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; Urteil des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.7.2).

**1.5.5** Beim Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht, ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrades) zu berücksichtigen. Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des BVGer A-992/2012 vom 6. August 2012 E. 1.4.3 mit Hinweisen). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Urteil des BVGer A-1192/2017 vom 6. Februar 2018 E. 3.3.3). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn bloss eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass sich die behauptete Tatsache verwirklicht hat (BGE 128 III 271 E. 2b/aa; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.141; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4487/2019 und A-4488/2019 vom 26. Oktober 2020 E. 1.4.3 mit Hinweisen).

**1.5.6** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101, nachfolgend: BV]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).



## **2.**

**2.1** 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 Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in der vorliegend anwendbaren, zwischen dem 1. Januar 2008 und dem 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung [AS 2007 4791]).

**2.2** Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 1966 371]). Die Verrechnungssteuerforderung ist eine Obligation ex lege. Sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist, entsteht die Steuerforderung unmittelbar von Gesetzes wegen. Eine Veranlagung bleibt damit ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung (Urteil des BGer 2C\_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteile des BVerger A-4910/2018 vom 12. August 2020 E. 3.2.1 und A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2, je mit Hinweisen). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteile des BVerger A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2, A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.1.1; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971 (nachfolgend: Verrechnungssteuer), Art. 12 N 2.2). Ist die Zeit der Erfüllung weder durch Vertrag noch durch die Natur des Rechtsverhältnisses bestimmt, so kann die Erfüllung sogleich geleistet und gefordert werden (Art. 75 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220; nachfolgend: OR]; Urteile des BVerger A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2, A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.5).

## **2.3**

**2.3.1** Steuerpflichtig ist nach Art. 10 Abs. 1 VStG der Schuldner der steuerbaren Leistung. Diese ist bei Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung – unter Vorbehalt der Zulässigkeit des Meldeverfahrens – ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen; bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 1979 499] i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer auf den übrigen Kapitalerträgen wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung

(Art. 12 VStG) fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG in der vorliegend anwendbaren, bis 31. Dezember 2018 gültig gewesenen Fassung [AS 1966 371]). Die Fälligkeit der Steuer gemäss Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige leisten muss und von dem an die ESTV verlangen kann, dass die Steuerforderung erfüllt werde (PFUND, Verrechnungssteuer, Art. 16 N 1.1 mit Hinweisen). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Art. 16 N 6; PFUND, Verrechnungssteuer, Art. 16 N 1.3; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.6).

**2.3.2** Unterlässt der Schuldner der steuerbaren Leistung die gesetzlich vorgeschriebene Überwälzung, so erbringt er eine zusätzliche steuerbare Leistung an den Gläubiger der steuerbaren Leistung. Bei Verletzung der Überwälzungspflicht erfolgt die Aufrechnung der erbrachten Leistung «ins Hundert», bei welcher die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird. Es wird mithin die Bruttoleistung berechnet, die – vermindert um den Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer – der tatsächlich ausgerichteten Leistung entspricht (MAJA BAUER-BALMELLI/ROBERT DESAX, VStG-Kommentar, Art. 14 N 17 ff.).

## **2.4**

**2.4.1** Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Art. 16 Abs. 1 VStG geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinse sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 72). Der Verzugszins ist unabhängig vom Verschulden des Schuldners und selbst dann geschuldet, wenn dieser gar nicht im Stande gewesen wäre, früher zu zahlen oder die Steuerforderung noch nicht rechtskräftig festgesetzt ist (BEUSCH/SEILER, VStG-Kommentar, Art. 16 N 22).

**2.4.2** Der Zinssatz für den Verzugszins wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement bestimmt (Art. 16 Abs. 2 VStG). Er betrug ab dem 1. Januar 1997 5 % (Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern [AS 1996 3432; aufgehoben am 1. Januar 2022]). Vom 1. Januar 2022 bis 31. Dezember 2023 betrug der Zinssatz 4 % (Art. 1 i.V.m. Anhang der Zinssatzverordnung EFD

vom 25. Juni 2021 [SR 631.014]). Ab dem 1. Januar 2024 beträgt der Zinssatz 4.75 % (Art. 1 i.V.m. Anhang der Zinssatzverordnung EFD).

**2.5** Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die steuerpflichtige Person hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich der steuerpflichtigen Person auferlegt (Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.3.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_681/2023 vom 4. Dezember 2023], A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1, je mit Hinweisen).

**2.6** Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der 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 rechts- erheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (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-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 2.3, A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.3).

**2.6.1** Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 4.1, A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 2.3.2). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen

(Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2;).

**2.6.2** Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt vieler: BGE 144 II 427 E. 6.1; Urteile des BGer 9C\_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 4.2, 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1954/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.4.2):

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

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

(3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – 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 Voraussetzungen (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1). Sind die Voraussetzungen (1) und (2) erfüllt, wird die Erkennbarkeit und der im Beteiligungsverhältnis liegende Rechtsgrund der Leistung vermutet (Urteile des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1, 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3, 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5; Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_681/2023 vom 4. Dezember 2023]).

**2.6.3** Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (statt vieler: Urteil des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 2.4.2). Die

Beurteilung erfolgt zum Zeitpunkt, in dem die Leistung gewährt wurde. Spätere Entwicklungen können nur insofern berücksichtigt werden, als sie bereits zu diesem Zeitpunkt absehbar waren (Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.4.3, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.3, A-4696/2014 vom 1. April 2015 E. 2.3.5 und 3.2.3.3; YVES NOEL, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Commentaire romand], Art. 20 N 89, ROBERT DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N 240, je mit Bezug auf simulierte Darlehen).

## **2.6.4**

**2.6.4.1** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.6.2 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 (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; statt vieler: Urteile des BVGer A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.4.2, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 mit Hinweisen).

**2.6.4.2** Abgesehen von einzelnen Bestimmungen kennt das schweizerische Abgaberecht kein eigentliches Konzernrecht, so dass Gesellschaften, die derselben Gruppe angehören, in abgaberechtlicher Hinsicht wie juristisch unabhängige Einheiten behandelt werden (BGE 138 II 57 E. 4.1, 119 Ib 116 E. 2; FLORIAN REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 1 Rz. 1). Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden. Es ist folglich irrelevant, ob das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung durch das Konzerninteresse gerechtfertigt ist (BGE 140 II 88 E. 4.1, 110 Ib 17 E. 3a/aa).

**2.6.4.3** Nahestehende Personen (vgl. E. 2.6.2 Voraussetzung [2]) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten auch Personen als nahestehend, zu denen der Aktionär wirtschaftliche oder persönliche Beziehungen unterhält, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund für die Leistung an den Dritten betrachtet werden müssen (vgl. E. 4.8.2 Voraussetzung [3]; statt vieler: Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3). Dabei kann es sich um Gesellschaften derselben Gruppe handeln, z.B. Schwestergesellschaften oder eine Grossmuttergesellschaft (Urteile des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.4.1, A-4901/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5). Das Bundesgericht spricht ebenfalls von einer massgeblichen Beherrschung, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. Das heisst, der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft und wird steuerlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4976/2022 vom 4. September 2023 E. 2.7.1, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022 [nachfolgend: DBG-Kommentar], N 91 zu Art. 58).

**2.6.4.4** Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein (vgl. E. 2.6.2 Voraussetzung [4]; BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_1006/2020 vom 29. Oktober 2021 E. 5). Dabei folgt das Bundesgericht einem «verobjektivierten» Ansatz; d.h. es geht nicht um die Frage, ob die geldwerte Leistung seitens der handelnden Gesellschaftsorgane bewusst, d.h. in Begünstigungsabsicht, erfolgt ist oder ob die Gesellschaft bzw. ihre handelnden Organe das Missverhältnis erkannten. Entscheidend ist, was die Parteien objektiv hätten erkennen können und sollen (LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2022 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 N 112 ff; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, DBG-Kommentar, Art. 58 N 112; a.A. HELBLING/DUSS/DUBACH, VStG-Kommentar, Art. 4 N 148a, gemäss welchen eine *bewusste Vorteilszuwendung* vorausgesetzt wird; wobei jedoch auch diese Autoren festhalten, das Bundesgericht tendiere in der jüngeren Praxis dazu, das Begriffsmerkmal der Erkennbarkeit aufgrund objektiver Kriterien zu beurteilen). Das Bundesverwaltungsgericht geht wie das

Bundesgericht von der objektiven Erkennbarkeit des Missverhältnisses aus (vgl. Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 3.4 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020]). Die Erkennbarkeit wird vermutet, wenn ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung eindeutig ausgewiesen ist (Urteil des BGer 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1; Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.2.2.3 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_681/2023 vom 4. Dezember 2023], je mit Hinweisen).

## **2.7**

**2.7.1** Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt – den allgemeinen Regeln der Beweislast folgend (E. 1.5.4) – 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 mit Hinweisen; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; DUSS/HELBING/DUBACH, VStG-Kommentar, Art. 4 N 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 2.6.2). 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 vier Elemente der geldwerten Leistung aufzuzeigen vermag, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften.

**2.7.2** 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 (Urteile des BVGer A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 2.5.3, A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.4, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.4 und 4.3.2.2 [teilweise publiziert in: BVGE 2011/45]).

Seine Mitwirkungspflichten verletzt, wer rechtmässig zur Mitwirkung aufgefordert wurde und sich dieser Aufforderung pflichtwidrig und in schuldhafter Weise widersetzt. Zudem muss die geforderte Mitwirkungshandlung einerseits möglich und andererseits verhältnismässig, das heisst zum Beweis der in Frage stehenden Tatsache geeignet und notwendig sowie dem Steuerpflichtigen zumutbar sein (Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März

2018 E. 2.9.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.5.2; MARKUS KÜPFER, VStG-Kommentar, Art. 39 N 4).

**2.7.3** Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; allgemein: BGE 147 II 209 E. 3.1.1, 141 II 83 E. 3.1 f.; Urteile des BGer 2C\_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.3, 2C\_592/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.3). Bei ordnungsgemäss geführten Büchern trägt somit die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass ein verbuchter Geschäftsvorfall auf einer Leistung beruht, deren Gegenleistung nicht angemessen ist. Gelingt ihr der Nachweis eines solchen Missverhältnisses (Hauptbeweis), so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen (Gegenbeweis). Fehlt es demgegenüber an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, die auf die (materielle) Unrichtigkeit der Bücher schliessen lassen, so entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit und trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast dafür, dass eine bestimmte Leistung und ihr entsprechende Gegenleistung erbracht worden sind (Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C\_681/2023 vom 4. Dezember 2023], A-2823/2020 vom 7. Februar 2023 E. 2.5.2 [auf die dagegen eingereichte Beschwerde ist das BGer nicht eingetreten], je mit Hinweisen).

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

**2.7.4** Praxisgemäss sind die Steuerbehörden berechtigt, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte – unter Vorbehalt des Gegenbeweises – demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Denn nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge wird beispielsweise ein auf den eigenen Namen lautendes Bankkonto auch auf eigene Rechnung gehalten. Da es sich regelmässig um eine steuermindernde Tatsache handelt, trägt der Steuerpflichtige nach den allgemeinen Beweisregeln die objektive Beweislast



dafür, dass er ein Rechtsverhältnis bzw. ein Rechtsgeschäft lediglich treuhänderisch unterhalten bzw. abgeschlossen habe.

Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft oder eingegangenes Rechtsverhältnis (z.B. Bankkonto) sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen bzw. unterhalten worden, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 4.1, 2C\_416/2013 vom 5. November 2013 E. 10.3.2 [nicht publiziert in: BGE 140 I 68], je mit Hinweisen). Nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. «Merkblatt: Treuhandverhältnisse» vom Oktober 1967, Nachdruck 1993; im Folgenden: Merkblatt ESTV) müssen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formellen Voraussetzungen (lit. A) erfüllt sein: (1) Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen; (2) Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein; (3) Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen; (4) Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist; (5) Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein; (6) Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konten zu eröffnen und zu führen.

Die Erfüllung dieser formellen Voraussetzungen ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwar nicht unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses. Ein Nachweis ist dem Pflichtigen somit auch auf andere Weise möglich. Doch ist in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 4.1, 2C\_987/2020 vom 22. Juni 2021 E. 4.1).

### 3.

Streitig ist vorliegend, ob die Beschwerdeführerin 1 in den Geschäftsjahren 2013 und 2015 gegenüber dem Beschwerdeführer 2 geldwerte Leistungen im Total von Fr. 369'149.95 erbracht hat und dementsprechend Verrechnungssteuer von Fr. 129'202.48 schuldet. Die streitbetreffenden Leistungen setzen sich aus Folgenden drei Positionen zusammen (Sachverhalt Bst. B.h und C.a):

Erstens (nachfolgend: Position 1): Leistungen im Zusammenhang mit dem Konto (CH-Bank) CHF im Betrag von Fr. 228'382.80 für das Jahr 2013 und Fr. 25'800.– für das Jahr 2014.

Zweitens (nachfolgend: Position 2): Die im Jahr 2013 an den Beschwerdeführer 2 ausgerichteten Fr. 48'673.–, die unter dem Titel «Zinsen/Bonus für [B. \_\_\_\_\_] – Anlagegelder [C. \_\_\_\_\_]» vom Beschwerdeführer 2 quittiert worden sind.

Drittens (nachfolgend: Position 3): Einzahlungen im Betrag von Fr. 6'273.– im Jahr 2013 und Fr. 60'021.15 im Jahr 2015 auf Privatkonten des Beschwerdeführers 2 bei der (CH-Bank).

**3.1** Für das Vorliegen einer geldwerten Leistung müssen die in E. 2.6.2 genannten vier Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein.

Als erstes ist demnach die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung («Voraussetzung (1)»; vgl. E. 2.6.4.1) zu prüfen. Dabei ist hinsichtlich der Positionen 1 und 2 zu klären, aus welchem Rechtsgrund der Beschwerdeführer 2 die streitbetroffenen Beträge bar von nicht deklarierten Bankkonten der Beschwerdeführerin 1 abgehoben hat (E. 3.2 und 3.3). Hinsichtlich der Position 3 ist zu klären, ob die streitbetroffenen Beträge aufgrund eines Ertragsverzichts der Beschwerdeführerin 1 auf das Privatkonto des Beschwerdeführers 2 überwiesen wurden (E. 3.4). Danach wird auf die übrigen Voraussetzungen für eine geldwerte Leistung einzugehen sein (E. 3.5).

**3.2** Hinsichtlich der Leistungen im Zusammenhang mit der Position 1 ist zwischen den Parteien unbestritten, dass die ursprünglichen Zahlungen von der D. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Versicherung) auf ein auf die Beschwerdeführerin 1 lautendes, nicht bilanziertes Konto (sog. Schwarzgeldkonto) getätigt wurde (Sachverhalt Bst. B.d). Dabei wurden die Beträge jeweils mit dem Buchungstext «Gutschrift [D. \_\_\_\_\_ AG]» gutgeschrieben. Weiter ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 2 die streitbetroffenen Beträge bar abgehoben hat.

Umstritten ist, was in der Folge mit diesen Barbeträgen geschehen ist bzw. aus welchem Rechtsgrund diese bar abgehoben worden sind.

**3.2.1** Die Beschwerdeführenden stellen sich auf den Standpunkt, dass es sich bei den streitbetroffenen Beträgen um Provisionszahlungen handle, welche die Beschwerdeführerin 1 treuhänderisch für den im März 2020

verstorbenen E. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Freund) vereinnahmt habe. An den Zahlungseingängen auf dem von der Beschwerdeführerin 1 bei der (CH-Bank) geführten Konto seien somit nicht sie (die Beschwerdeführenden) wirtschaftlich berechtigt gewesen. Entsprechend dem Treuhandverhältnis habe der Beschwerdeführer 2 die dem Freund gehörenden Beträge vom Konto der Beschwerdeführerin 1 bar abgehoben und an den Freund weitergeleitet. Hintergrund des gewählten Vorgehens seien finanzielle Schwierigkeiten des Freunds gewesen, nachdem dieser von der F. \_\_\_\_\_ AG zur Versicherung gewechselt sei. Der Beschwerdeführer 2, welcher den Freund persönlich gekannt und geschätzt habe, habe sich daher bereit erklärt, dem Freund zu helfen, indem er (der Beschwerdeführer 2), handelnd für die Beschwerdeführerin 1, in Absprache mit G. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: CEO), CEO der Versicherung, die dem Freund zustehenden Gutschriften der Versicherung treuhänderisch vereinnahmt und an den Freund weitergeleitet habe.

Die Beschwerdeführenden bringen diesbezüglich vor, dass sie weder zum Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem Freund noch zur Weiterleitung der Gutschriften der Versicherung an den Freund über Dokumente verfügten. Dies weil die ESTV im Rahmen der gegen sie geführten Untersuchungsverfahren die entsprechenden Dokumente beschlagnahmt habe, resp. weil die Absprachen zwischen den Beschwerdeführenden und dem Freund nicht schriftlich dokumentiert worden seien. Zudem sei der Freund zwischenzeitlich im März 2020 gestorben.

Der Sachverhalt liesse sich aber beweisen, so die Beschwerdeführenden, indem die Weiterleitung der dem Freund zustehenden Beträge mit den korrespondierenden Zahlungseingängen auf dessen Postcheck-Konto abgeglichen würden und indem der CEO dazu als Zeuge befragt würde. In diesem Zusammenhang stellen die Beschwerdeführenden den Verfahrens Antrag, den CEO zum Sachverhalt als Zeuge zu befragen und die Auszüge des Postcheck-Kontos des Freundes zu den Verfahrensakten zu nehmen.

**3.2.2** Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass die Sachverhaltsdarstellungen der Beschwerdeführenden betreffend das Treuhandverhältnis mit dem Freund angesichts der gesamten Umstände des Falles als unglaubhaft erscheinen (Gutschrift auf ein Schwarzgeldkonto, hohe Barbezüge, keine ordnungsgemässe Buchführung, fehlende Aufbewahrung der Belege etc.). Die Behauptung, dass die Provisionen aus den Gutschriften der Versicherung dem Freund zustehen würden, erscheine als reine Schutzbehauptung. Zudem hätten die Beschwerdeführenden das

Treuhandverhältnis nachzuweisen und seien hierfür beweisbelastet, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handle. Vorliegend fehle es diesbezüglich nicht nur an einem schriftlichen Treuhandvertrag. Vielmehr sei das angebliche Treugut buchhalterisch nicht ausgeschieden worden und die angeblich verbundenen Zahlungsflüsse seien über ein nicht bilanzierendes Konto der Gesellschaft gelaufen und im Anschluss über bar abgehobene Beträge an den Freund weitergeleitet worden.

Hinsichtlich des Treuhandverhältnisses im Besonderen verweist die Vorinstanz auf die hohen Anforderungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Treuhandverhältnis angenommen werden könne. Vorliegend sei keine dieser Anforderungen erfüllt. Vor diesem Hintergrund könne auch eine Befragung des CEO zu keinem anderen Ergebnis führen.

**3.2.3** Da vorliegend unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer 2 die streitbetreffenden Beträge von einem Schwarzgeldkonto der Beschwerdeführerin 1 abgehoben hat, ist nachfolgend festzustellen, ob der Beschwerdeführer 2 dafür eine angemessene Gegenleistung erbracht hat oder ob ein Rechtsgrund für diese Transaktion vorliegt, welcher einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» (E. 2.6.4.1) entspricht. Da die streitbetreffenden Beträge von einem Schwarzgeldkonto der Beschwerdeführerin 1 abgehoben worden sind und das zugrundeliegende Rechtsgeschäft auch sonst nicht rechnungslegungstechnisch erfasst worden ist, tragen die Beschwerdeführenden die objektive Beweislast für diese Tatsachen (E. 2.7.3). Im Rahmen der Beweismwürdigung darf nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wie bereits ausgeführt (E. 2.7.4), die Behauptung, dass ein Betrag (vorliegend die Provisionszahlungen der L AG) treuhänderisch vereinnahmt und im Anschluss weitergeleitet wurde, praxisgemäss unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen wird.

**3.2.4** Vorliegend befinden sich in den Akten keine Unterlagen zum angeblichen Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem Freund. Nach eigenen Aussagen der Beschwerdeführenden liegt der Hauptgrund darin, dass die Absprachen zwischen den Beschwerdeführenden und dem Freund nicht schriftlich dokumentiert worden seien. Im Übrigen erscheinen die von den Beschwerdeführenden gemachten Erläuterungen zum Hintergrund des Treuhandverhältnisses als unglaubhaft: So erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht und wird von den Beschwerdeführenden auch nicht weiter ausgeführt, wie dem angeblich in finanzielle Schwierigkeiten geratenen Freund dadurch geholfen werden

konnte, dass die Beschwerdeführerin 1 die Provisionszahlungen treuhänderisch vereinnahmte und im Anschluss bar über den Beschwerdeführer 2 an den Freund übermitteln liess. Vor diesem Hintergrund gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, aufzuzeigen, dass die streitbetreffenden Barabhebungen einem Rechtsgrund zugrunde liegen, welcher einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entspricht.

**3.2.5** Die von den Beschwerdeführenden beantragte Zeugeneinvernahme des CEO ist in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Dies vor dem Hintergrund, dass mit der Zeugeneinvernahme über Transaktionen, die über zehn Jahre zurückliegen und über welche keine weiteren Belege existieren, keine wesentlichen Erkenntnisse gewonnen werden könnten, welche die Beschwerdeführenden nicht bereits vorgebracht haben und mit welchem das behauptete Treuhandverhältnis rechtsgenügend nachgewiesen werden könnte (E. 1.5.6).

**3.2.6** Auch die beantragte Edition der Details des Postcheck-Kontos des Freundes (Konto-Nr. 602765755) ist in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Selbst wenn sämtliche Barbeträge, welche der Beschwerdeführer 2 bar vom Konto der Beschwerdeführerin 1 abgehoben hat, mit Zahlungseingängen auf dem Postcheck-Konto des Freundes korrespondieren sollten, könnte damit kein Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin 1 und dem Freund oder ein anderer Rechtsgrund einwandfrei nachgewiesen werden. Mindestens so wahrscheinlich wäre es etwa, dass der Beschwerdeführer 2 den von ihm gemäss eigenen Schilderungen der Beschwerdeführenden geschätzten und in finanziellen Schwierigkeiten steckenden Freund aus seinen privaten Mitteln finanziell unterstützen wollte.

**3.2.7** Nach dem Gesagten kommt das Bundesverwaltungsgericht nicht zum Schluss, dass die Provisionszahlungen der Versicherung von der Beschwerdeführerin 1 treuhänderisch vereinnahmt und bar vom Beschwerdeführer 2 an den Freund übergeben wurde. Die Beschwerdeführenden tragen für diese steuermindernde Tatsache die Folgen der Beweislosigkeit. Da die Beschwerdeführenden keinen weiteren Rechtsgrund, welcher einem sachgemässen Geschäftsgebaren entspricht, geltend machen, weshalb der Beschwerdeführer 2 die Provisionszahlungen der Versicherung bar abgehoben hat, gilt es für das Bundesverwaltungsgericht als erstellt, dass der Beschwerdeführer 2 die streitbetreffenden Barbeträge für private Zwecke vereinnahmt hat, ohne der Beschwerdeführerin 1 dafür eine angemessene Gegenleistung erbracht zu haben. Entsprechend wurde die

Beschwerdeführerin 1 durch diese Zahlung entreichert. Vor diesem Hintergrund ist hinsichtlich der Position 1 die erste Voraussetzung einer geldwerten Leistung erfüllt.

**3.2.8** Unter Berücksichtigung dieser Ausgangslage ist nicht zu beanstanden, dass auch die Vorinstanz auf die beantragte Zeugeneinvernahme des CEO und auf die Edition der Details des Postcheck-Kontos des Freundes (Konto-Nr. 602765755) in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet hat und zum Schluss gekommen ist, dass der Sachverhalt aufgrund der ihr vorliegenden Akten genügend erstellt sei. Der Anspruch auf rechtliches Gehör der Beschwerdeführenden wurde somit im vorinstanzlichen Verfahren durch die antizipierte Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht verletzt.

**3.3** Hinsichtlich der Leistungen im Zusammenhang mit Position 2 ist zwischen den Parteien unstrittig, dass die Beschwerdeführerin 1 im Jahr 2013 dem Beschwerdeführer 2 quartalsweise total Fr. 48'673.– bar ausgerichtet hat und dass der Beschwerdeführer 2 den Erhalt dieser Gelder mit vier Quittungen mit dem Text «Zinsen/Bonus für [B. \_\_\_\_\_] – Anlagegelder [C. \_\_\_\_\_]» und unter Angabe des jeweiligen Quartals im Jahr 2013 quittiert hat.

Umstritten ist, was in der Folge mit diesen Barbeträgen geschehen ist bzw. aus welchem Rechtsgrund diese Beträge bar abgehoben worden sind.

**3.3.1** Die Beschwerdeführenden bringen diesbezüglich vor, dass es sich bei den streitbetroffenen Geldern um Zinszahlungen handle, welche die Beschwerdeführerin 1 von C. \_\_\_\_\_ erhalten habe und bar an den Beschwerdeführer 2 ausgerichtet habe, damit dieser die Zinsen an die wirtschaftlich berechtigten Kunden der Beschwerdeführerin 1 weiterleiten konnte. Entsprechend dem tatsächlichen Sachverhalt habe der Beschwerdeführer 2 den Erhalt der ihm (zweckgebunden zur Weiterleitung an die Kunden der Beschwerdeführerin 1) ausgerichteten Beiträge quittiert. Der Wortlaut auf den vier Quittungen «Zinsen/Bonus für [B. \_\_\_\_\_] – Anlagegelder [C. \_\_\_\_\_]» sei entgegen der Ansicht der Vorinstanz so auszulegen, dass der Beschwerdeführer 2 im Zusammenhang mit den Anlagegeldern von C. \_\_\_\_\_ Zinsen/Bonus ausgerichtet erhalten habe, um diese an die wirtschaftlich berechtigten Kunden der Beschwerdeführerin 1 weiterzuleiten. Diesbezüglich beantragen die Beschwerdeführenden die Befragung des Beschwerdeführers 2 als Auskunftsperson.

**3.3.2** Die Vorinstanz kommt insbesondere mit Verweis auf den Text «Zinsen/Bonus für [B. \_\_\_\_\_] – Anlagegelder [C. \_\_\_\_\_]» zum Schluss, dass es sich dabei um der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen handle. Da der Text auf den Quittungen von einem «Bonus für [B. \_\_\_\_\_]» spreche, lege dieser klar nahe, dass die von der Beschwerdeführerin 1 vereinnahmten und ihr zustehenden Gelder dem Beschwerdeführer (als Endbegünstigtem) ausbezahlt wurden und sie eben nicht zur Weiterleitung an wirtschaftlich berechnigte Kunden der Beschwerdeführerin 1 gedacht gewesen seien. Darauf seien die Beschwerdeführenden zu behaften.

Die Behauptung der Beschwerdeführenden, wonach diese Beträge dem Beschwerdeführer 2 ausgerichtet worden seien, damit dieser sie wiederum den wirtschaftlich berechtigten Kunden der Beschwerdeführerin 1 weiterleiten konnte, seien in keiner Art und Weise belegt worden. So brächten die Beschwerdeführenden keine Quittungen oder Überweisungsbelege der angeblich wirtschaftlich Berechnigten vor, die diese Gelder erhalten haben sollen. Solche Unterlagen fänden sich auch nicht in den Akten. Im Übrigen seien auch hier wiederum die Beschwerdeführenden beweisbelastet, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handle. Bei den diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführenden handle es sich um reine Parteibehauptungen, die äusserst unglaubhaft seien. Daran würde auch eine Befragung des Beschwerdeführers 2 nichts ändern.

**3.3.3** Da vorliegend unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer 2 die streitbetroffenen Beträge erhalten und quittiert hat, ist nachfolgend im Rahmen der Beweiswürdigung erneut festzustellen, ob er dafür eine angemessene Gegenleistung erbracht hat oder ob ein anderer bei der Gesellschaft liegender Rechtsgrund für diese Transaktion vorliegt, welcher einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entspricht. Da die streitbetroffenen Beträge von einem Schwarzgeldkonto der Beschwerdeführerin 1 abgehoben worden sind und das zugrundeliegende Rechtsgeschäft auch sonst nicht rechnungslegungstechnisch erfasst worden ist, tragen die Beschwerdeführenden die objektive Beweislast für diese Tatsachen (E. 2.7.3).

Soweit die Beschwerdeführenden behaupten, dass die streitbetroffenen Beträge an Kunden weitergeleitet worden seien, gilt es diesbezüglich festzuhalten, dass sich aus den Akten keine Anhaltspunkte ergeben, welche die Darstellung der Beschwerdeführenden stützen würden. So legt der Wortlaut der Quittungen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht nahe, dass die bezogenen Gelder zu Händen des Beschwerdeführers

2 von diesem im Anschluss hätten an Klienten der Beschwerdeführerin 1 weitergeleitet werden müssen. Vor dem Hintergrund, dass der Beschwerdeführer 2 den Erhalt der Barbeträge quittiert hat, wäre vielmehr zu erwarten gewesen, dass das gleiche Prozedere bei der angeblichen (anschliessenden) Übergabe der Barbeträge durch den Beschwerdeführer 2 an die Klientschaft der Beschwerdeführerin 1 zur Anwendung gelangt wäre. Dies ist jedenfalls nicht dokumentiert. Vor diesem Hintergrund gelingt es den Beschwerdeführerenden nicht, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Gelder vom Beschwerdeführer 2 im Auftrag der Beschwerdeführerin 1 an deren Klienten weitergeleitet wurden.

Der Beschwerdeführer 2 hatte bereits im Vorverfahren diverse Gelegenheiten, sich zu den Quittungen zu äussern. Vor diesem Hintergrund ist der Beweisantrag der Beschwerdeführenden, den Beschwerdeführer 2 als Auskunftsperson zu befragen, in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen, da nicht anzunehmen ist, dass damit neue Erkenntnisse für das Verfahren gewonnen werden könnten (E. 1.5.6).

**3.3.4** Nach dem Gesagten gilt es für das Bundesverwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung (E. 1.5.3 f.) als erstellt, dass der Beschwerdeführer 2 die streitbetroffenen Beträge für private Zwecke vereinnahmt hat, ohne der Beschwerdeführerin 1 dafür eine angemessene Gegenleistung erbracht zu haben. Vor diesem Hintergrund ist auch hinsichtlich der Position 2 die erste Voraussetzung einer geldwerten Leistung erfüllt.

**3.4** Hinsichtlich der Leistungen auf das Privatkonto des Beschwerdeführers 2 bei der (CH-Bank) ist unbestritten, dass dem Beschwerdeführer 2 im Jahr 2015 Fr. 60'021.15 von zwei Versicherungsgesellschaften ausbezahlt worden sind, welche im fraglichen Zeitraum mit der Beschwerdeführerin 1 in geschäftlicher Beziehung standen. Hingegen besteht Uneinigkeit darüber, aus welchem Rechtsgrund diese Zahlungen erfolgten.

**3.4.1** Die Beschwerdeführenden bringen diesbezüglich vor, dass der Beschwerdeführer 2 neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin 1 als selbständiger Versicherungsmakler tätig gewesen sei. Dabei habe er seine beiden Tätigkeitsfelder klar voneinander getrennt. Die Geschäfte, die er für die Beschwerdeführerin 1 abgewickelt habe, seien über deren Konten vergütet worden. Die Geschäfte, welche er in selbständiger Erwerbstätigkeit ausgeübt habe, seien über auf ihn lautende Bankkonten abgewickelt worden. Dieses Geschäftsmodell (Geschäftsführung und selbständige Erwerbstätigkeit) sei im Wirtschaftsleben weit verbreitet



und akzeptiert. Ein allfälliges Konkurrenzverbot im Sinne von Art. 803 und Art. 812 OR könne daran nichts ändern, musste der Beschwerdeführer 2, welcher von der Beschwerdeführerin 1 nie ein Gehalt bezogen habe, die Möglichkeit haben, ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erzielen. Nach Ansicht der Beschwerdeführenden würde ein anderer Schluss auf ein faktisches Berufsverbot und damit auf eine Verletzung von Art. 27 Abs. 2 ZGB hinauslaufen, zumal die Beschwerdeführerin 1 aufgrund erwirtschafteter Verluste in den Jahren 2013 bis 2015 gar nicht in der Lage gewesen sei, dem Beschwerdeführer 2 ein Gehalt auszusahlen.

Weiter stellen sich die Beschwerdeführenden auf den Standpunkt, dass der vorinstanzliche Schluss, wonach aufgrund des Umstands, dass keine Verträge mit den Versicherungsgesellschaften auffindbar seien, darauf geschlossen werden könne, dass alle Provisionszahlungen, auf welche Konten sie auch immer ausgerichtet worden seien, der Beschwerdeführerin 1 zuzurechnen seien, sei willkürlich. Aufgrund der Zahlungsflüsse lasse sich genau feststellen, welche provisionsberechtigten Geschäfte die Beschwerdeführerin 1 und welche der Beschwerdeführer 2 abgeschlossen habe. In den vertraglichen Abmachungen mit den Versicherungsgesellschaften sei jeweils genau zwischen den Vertragspartnern unterschieden worden.

**3.4.2** Hinsichtlich der Zahlung aus dem Jahr 2013 im Betrag von Fr. 6'273.– bringt die Vorinstanz vor, dass sich in den ihr vorliegenden Bankbelegen keine solche Zahlung auffinden lasse. Im Übrigen sei dieser Betrag auch nicht als geldwerte Leistung nachgefordert worden.

Hinsichtlich der streitbetroffenen Provisionszahlungen im Jahr 2015 im Gesamtbetrag von Fr. 60'021.15 macht die Vorinstanz geltend, dass keine die betreffenden Leistungen zugrundeliegenden Verträge vorlägen, womit die Beschwerdeführenden ihre Aufbewahrungspflicht betreffend die Geschäftsbelege verletzt hätten. Es sei daher nicht bekannt, ob in den Verträgen mit den Versicherungsgesellschaften der Beschwerdeführer 2 oder die Beschwerdeführerin 1 als Vertragspartei auftrat und bezeichnet wurde. Selbst wenn aber der Beschwerdeführer 2 als Vertragspartei gegenüber den jeweiligen Versicherungsgesellschaften aufgetreten sein sollte, seien die streitbetroffenen Provisionszahlungen als steuerbare geldwerte Leistungen zu qualifizieren. Denn so oder so handle es sich um einen Ertragsverzicht der Beschwerdeführerin 1 zugunsten ihres Gesellschafters, dem Beschwerdeführer 2. Falls die Beschwerdeführerin 1 Vertragspartei war, standen nach Ansicht der Vorinstanz die entsprechenden Provisionen offensichtlich der Beschwerdeführerin 1 zu, woraus sich die geldwerte

Leistung in Form eines Ertragsverzichts erbe. Falls der Beschwerdeführer 2 Vertragspartei war, hätte die Beschwerdeführerin 1 dies, infolge der für den Beschwerdeführer 2 als Geschäftsführer gesetzlich geltenden Treuepflicht sowie des Konkurrenzverbots (Art. 812 OR), nicht dulden dürfen, da damit eine Verletzung dieses Konkurrenzverbots vorlag und damit ebenfalls ein Ertragsverzicht erfolgte, so die Vorinstanz.

### **3.4.3**

**3.4.3.1** Vorab ist festzuhalten, dass sich aus dem angefochtenen Einspracheentscheid keine Nachforderungen hinsichtlich der Position 3 für das Jahr 2013 ergeben, weshalb die Beschwerde diesbezüglich im Umfang von Fr. 6'273.– abzuweisen ist.

**3.4.3.2** Wie die Vorinstanz zutreffend vorgebracht hat, kann hinsichtlich der Nachforderungen für das Jahr 2015 vorliegend offenbleiben, ob die streitbetroffenen Zahlungen aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit der Beschwerdeführerin 1 oder mit dem Beschwerdeführer 2 auf das Privatkonto des Beschwerdeführers 2 überwiesen wurden. Denn für den Fall, dass die Beträge aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit der Beschwerdeführerin 1 auf das Konto des Beschwerdeführers 2 überwiesen worden sein sollten, wäre die Beschwerdeführerin 1 offensichtlich aufgrund ihres Ertragsverzichts entreichert. Doch auch für den Fall, dass die Beträge aufgrund eines Vertragsverhältnisses mit dem Beschwerdeführer 2 überwiesen worden sein sollten, gälte das Folgende: Als Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin 1 untersteht der Beschwerdeführer 2 einem weitgehenden Konkurrenzverbot i.S.v. Art. 803 und Art. 812 OR. Als Folge dieses Konkurrenzverbots erbringt eine juristische Person, welche ihrem Geschäftsführer eine konkurrierende Tätigkeit erlaubt und darauf verzichtet, die Gewinne aus den Geschäften heraus zu verlangen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine geldwerte Leistung, sofern der Grund im Beteiligungsverhältnis liegt. Ein solcher Grund ist dabei insbesondere anzunehmen, wenn ein mehrheitsbeteiligter Geschäftsführer im Tätigkeitsbereich der Gesellschaft Geschäfte auf eigene Rechnung tätigt (statt vieler: Urteile des BGer 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.3 und 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 4.3 [nicht publiziert in BGE 139 I 64], je mit Hinweisen; Botschaft zur Revision des Obligationenrechts [GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht] vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3148, 3214; statt vieler: WATTER/ROTH PELLANDA, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2023, Art. 812 N 12 mit Hinweisen).

Vorliegend ist der Beschwerdeführer 2 zweifellos Mehrheitsbeteiligter an der Beschwerdeführerin 1, indem er 75 % ihrer Stammanteile hält (Sachverhalt Bst. A; vgl. dazu auch E. 3.5). Des Weiteren hat der Beschwerdeführer 2 die Beschwerdeführerin 1 in ihrem Tätigkeitsbereich ohne Weiteres konkurriert, indem er der Kundschaft der Beschwerdeführerin 1 die gleichen Dienstleistungen angeboten und erbracht hat, welche auch die Beschwerdeführerin 1 an dieselben Kunden erbringt (Sachverhalt Bst. B.c). Vor diesem Hintergrund ist im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin 1 durch den Verzicht auf die Herausgabe der Erträge aus dem Jahr 2015 im Betrag von Fr. 60'021.15, welche der Beschwerdeführer 2 im Tätigkeitsgebiet der Beschwerdeführerin 1 erwirtschaftet hat, entreichert wurde. Ob die Beschwerdeführerin 1 allenfalls formell auf das Konkurrenzverbot gemäss Art. 812 Abs. 3 OR in Form einer schriftlichen Zustimmung aller übrigen Gesellschafter oder aufgrund einer statutarischen Bestimmung auf das Konkurrenzverbot verzichtet hat, spielt nach dem Gesagten für die vorliegende Frage der Entreicherung keine Rolle (Urteil des BGer 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.3 mit Hinweisen).

**3.4.3.3** Soweit die Beschwerdeführenden vorbringen, dass der Beschwerdeführer 2, welcher von der Beschwerdeführerin 1 kein Gehalt bezogen habe, der Möglichkeit bedurft habe, ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu erzielen, kann ihnen nicht gefolgt werden. Als Mehrheitsbeteiligter an der Beschwerdeführerin 1 wäre es ihm jederzeit möglich gewesen, ein angemessenes Gehalt für sich selbst zu beschliessen. Auch mit dem Verweis, wonach die Gesellschaft in der betroffenen Steuerperiode einen Verlust erlitten habe, weshalb die Beschwerdeführerin 1 nicht in der Lage gewesen sei, ein Gehalt auszuzahlen, vermögen die Beschwerdeführenden nicht durchzudringen. So wäre der Umsatz der Beschwerdeführerin 1 entscheidend grösser ausgefallen, wenn sie sämtliche (möglichen) Umsätze auch tatsächlich vereinnahmt hätte oder für ihre Leistungen an den Beschwerdeführer 2 eine angemessene, dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung verlangt hätte.

**3.4.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer 2 soweit er im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit für die Kundschaft der Beschwerdeführerin 1 Versicherungsprodukte vermittelt hat, die Beschwerdeführerin 1 in ihrer Haupttätigkeit konkurrenziert (E. 3.4.3.2) und insofern den gesellschaftlichen Umsatz geschmälert hat. Da die Beschwerdeführerin 1 auf die Herausgabe der Erträge im Betrag von Fr. 60'021.15, welche der Beschwerdeführer 2 aus seiner konkurrierenden Tätigkeit

erwirtschaftet hat, verzichtet hat und im Gegenzug keine angemessene, dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung erhalten hat, ist hinsichtlich der Zahlungen betreffend die Position 3 die erste Voraussetzung einer geldwerten Leistung ebenfalls erfüllt. Das gleiche gälte für den Fall, dass der Betrag von Fr. 60'021.15 aufgrund von Vertragsverhältnissen zwischen der jeweiligen Versicherungsgesellschaft und der Beschwerdeführerin 1 direkt auf das Konto des Beschwerdeführers 2 überwiesen worden sein sollte.

**3.5** Die im Zusammenhang mit den Position 1 bis 3 erbrachten streitbetreffenen Leistungen im Total von Fr. 362'876.95 wurden allesamt direkt an den Beschwerdeführer 2 und somit an den Mehrheitsbeteiligten und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin 1 erbracht, womit die zweite Voraussetzung einer geldwerten Leistung ohne Weiteres erfüllt ist. Das Gleiche gilt für die dritte Voraussetzung: Weil die streitbetreffenen Leistungen ohne Gegenleistungen an den Beschwerdeführer 2 erbracht wurden, erscheinen die Leistungen ohne Weiteres als ungewöhnlich in dem Sinne, als dass sie unter den gleichen Verhältnissen keinem Dritten erbracht worden wären. Der Rechtsgrund der im Zusammenhang mit den Positionen 1 bis 3 erbrachten Leistungen liegt somit im Beteiligungsverhältnis des Beschwerdeführers 2 an der Beschwerdeführerin 1. Schliesslich war das Missverhältnis aufgrund der fehlenden Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane offensichtlich und damit erkennbar. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass es sich beim handelnden Gesellschaftsorgan unter anderem um den Beschwerdeführer 2 handelt, welcher als Vorsitzender der Geschäftsführung der Beschwerdeführerin 1 (Sachverhalt Bst. A) die Leistungen erkennbar ohne Gegenleistung bezog. Somit ist auch die vierte Voraussetzung für die Annahme einer geldwerten Leistung erfüllt.

Aufgrund des Ausgeführten handelt es sich bei den streitbetreffenen Zahlungen bzw. beim Ertragsverzicht verrechnungssteuerrechtlich um geldwerte Leistungen zugunsten des Beschwerdeführers 2.

**3.6** Nach dem Gesagten erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid vom 21. Juni 2022 als rechtmässig. Die Beschwerde ist damit unbegründet und entsprechend abzuweisen.

#### **4.**

Schliesslich ist auf den Eventualantrag der Beschwerdeführenden einzugehen, wonach das Verfahren zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen sei. Wie bereits in

Erwägung 3.2.8 ausgeführt, ist die bereits durch die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung erfolgte Abweisung der Verfahrensanträge, den CEO als Zeugen einzuvernehmen und die Details des Postcheck-Kontos des Freundes (Konto-Nr. 602765755) zu edieren, nicht zu beanstanden. Demzufolge wurde das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden infolge antizipierter Beweiswürdigung nicht verletzt und der Eventualantrag, die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen, ist abzuweisen.

## 5.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten auf Fr. 7'000.– festzusetzen und vollumfänglich den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.– werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 7'000.– wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Gregor Gassmann

**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: