



**2C\_822/2021**

**Urteil vom 26. Januar 2022**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Beusch, Hartmann,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Sandro G. Tobler, Rechtsanwalt,  
und Barbara Mannhart, dipl. Steuerexpertin,

*gegen*

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

Gegenstand  
Verrechnungssteuer, Steuerperioden 2011 und 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des  
Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 8. September 2021 (A-479/2021).

**Sachverhalt:**

**A.**

**A.a.** Die A. \_\_\_\_\_ AG (vormals: A. \_\_\_\_\_ GmbH; nachfolgend: Gesellschaft) wurde am 27. Dezember 1996 in das Handelsregister eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt im Wesentlichen die Planung von Sanierungssystemen sowie den Handel mit diesen. Daneben waren ihr die üblichen Nebenzwecke eigen.  
**B. \_\_\_\_\_** (nachfolgend: Gesellschafter) ist Alleinaktionär und Geschäftsführer der Gesellschaft. Überdies war er zwischen dem 27. Dezember 1996 und dem 18. August 2008 und ist er seit dem 6. Juli 2016 einziges Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelzeichnungsberechtigung. Zwischen dem 19. August 2008 und dem 5. Juli 2016 umfasste der Verwaltungsrat noch eine weitere Person, die ebenfalls über Einzelzeichnungsberechtigung verfügte.

**A.b.** Am 16. Juni 2014 ermächtigte die Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), eine besondere Untersuchung gemäss Art. 190 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) durchzuführen, die sich u.a. gegen den Gesellschafter und die Gesellschaft richtete.  
Am 20. Juni 2014 eröffnete die ASU, gestützt auf die Ermächtigung vom 16. Juni 2014, u.a. je ein Verwaltungsstrafverfahren

- gegen die Gesellschaft wegen Verdachts auf Steuerhinterziehungen in den Steuerperioden 2005-2010 betreffend die Gewinnsteuer;
- gegen den Gesellschafter wegen Verdachts auf Steuerbetrug, Anstiftung zu oder Gehilfenschaft bei den Steuerhinterziehungen u.a. der Gesellschaft und Hinterziehung von Einkommenssteuern in den Steuerperioden 2005-2012;
- gegen unbekannt wegen Verdachts auf Hinterziehung von Verrechnungssteuern aufgrund unterlassener Deklaration von verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 2007-2012, u.a. begangen im Geschäftsbereich der Gesellschaft.

Am 25. Juni 2014 teilte die ASU dem Gesellschafter mit, dass sie gegen ihn und die Gesellschaft je ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet habe.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2017 dehnte die ASU das Verwaltungsstrafverfahren wegen Verdachts auf Hinterziehung von Verrechnungssteuern in den Jahren 2010-2012 gegen den Gesellschafter als beschuldigte Person aus.

**A.c.** Mit Bericht vom 25. Oktober 2018 schloss die ASU das besondere Untersuchungsverfahren gegen die Gesellschaft wegen Verdachts auf fortgesetzte Hinterziehung von Gewinnsteuern, begangen in den Steuerperioden 2005-2010, ab. Die ASU stellte u.a. fest, dass die Gesellschaft über ein Konto bei der C. \_\_\_\_\_ AG (Konto-Nr. xxx; nachfolgend auch: nicht deklariertes Bankkonto) verfüge, das keinen Eingang in die Jahresrechnungen der Gesellschaft gefunden habe. Aus den detaillierten Kontoauszügen gehe hervor, dass die eingegangenen Zahlungen mehrheitlich durch den Gesellschafter privat verwendet worden seien. Des Weiteren habe die Gesellschaft auf Ertrag verzichtet, indem sie eine im Eigentum der Gesellschaft stehende Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_/GR an den Gesellschafter und seine Ehefrau zu einem unter dem Eigenmietwert liegenden Mietpreis überlassen habe. Die ASU hielt im Bericht fest, dass das nicht deklarierte Bankkonto und die Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_/GR ebenso für die Veranlagung in den Jahren 2011 und 2012 relevant seien. Mit Schreiben vom 28. November 2018 liess sich die Gesellschaft zu diesem Bericht vernehmen.

**A.d.** Mit Bericht vom 22. November 2018 schloss die ASU das besondere Untersuchungsverfahren gegen den Gesellschafter wegen Verdachts auf Steuerbetrug, Anstiftung zu oder Gehilfenschaft bei den Steuerhinterziehungen u.a. der Gesellschaft und Hinterziehung von Einkommenssteuern in den Steuerperioden 2005-2012 ab und würdigte u.a. die erwähnten Sachverhalte aus Sicht der Einkommenssteuer. Mit Schreiben vom 21. Dezember 2018 nahm der Gesellschafter das rechtliche Gehör zu diesem Bericht wahr.

**A.e.** Am 23. November 2018 erliess die ASU das Schlussprotokoll im Verwaltungsstrafverfahren gegen den Gesellschafter wegen Verdachts auf Hinterziehung von Verrechnungssteuern in den Jahren 2008-2012. Zunächst hielt die ASU fest, dass die Berichte vom 25. Oktober 2018 in der besonderen Untersuchung gegen die Gesellschaft und vom 22. November 2018 in der besonderen Untersuchung gegen den Gesellschafter fester Bestandteil dieses Schlussprotokolls seien. Zudem stellte sie fest, dass die Tathandlungen in den Jahren 2008-2010 verjährt seien. Schliesslich habe die Gesellschaft in den Jahren 2011 und 2012 geldwerte Leistungen an den Gesellschafter erbracht, ohne die darauf geschuldeten Verrechnungssteuern gegenüber der ESTV zu deklarieren und zu überweisen. Die ASU bezifferte die geldwerten Leistungen auf total Fr. 772'425.-- und den Verrechnungssteuerbetrag (zum Satz von 35%) auf total Fr. 270'348.--. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2018 nahm der Gesellschafter Stellung zum Schlussprotokoll.

**A.f.** Mit Rechnung vom 27. November 2018 erhob die ESTV, gestützt auf die Untersuchungen der ASU, die Verrechnungssteuer für geldwerte Leistungen aus den Jahren 2011 und 2012 im Betrag von total Fr. 772'375.--. Der Verrechnungssteuerbetrag (zum Satz von 35%) belief sich auf total Fr. 270'331.--. Gegen diese Rechnung machte die Gesellschaft verschiedene Einwände geltend.

## **B.**

Mit Entscheid vom 1. Mai 2019 setzte die ESTV den Verrechnungssteuerbetrag auf total Fr. 270'331.-- (zuzüglich Verzugszinsen zu 5% ab Fälligkeit bis zum Tage der Entrichtung) fest. Auf Einsprache der Gesellschaft hin reduzierte die ESTV den Verrechnungssteuerbetrag auf total Fr. 264'122.-- nebst Zins zu je 5% auf Fr. 258'276.-- seit 4. Juli 2012 und auf Fr. 5'846.-- seit 13. Juli 2013, jeweils bis zum Tage der Entrichtung. Dabei gliederte sie den Verrechnungssteuerbetrag wie folgt auf:

Geldwerte Leistung	2011	2012
aus nicht deklariertem Bankkonto	Fr. 737'932.--	Fr. 1'343.--
aus Verzicht auf Mietertrag	Fr. 0.--	Fr. 15'360.--
Total	Fr. 737'932.--	Fr. 16'703.--
35% Verrechnungssteuer	Fr. 258'276.--	Fr. 5'846.--

Eine gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 8. September 2021 ab.

## C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 18. Oktober 2021 beantragt die A. \_\_\_\_\_ AG in materieller Hinsicht die Aufhebung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 8. September 2021 und in prozessualer Hinsicht die Erteilung der aufschiebenden Wirkung. Mit Zwischenverfügung vom 21. Oktober 2021 hat das Bundesgericht das Gesuch um aufschiebende Wirkung abgewiesen. Auf einen Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) und andere Instruktionsmassnahmen wurde verzichtet.

### Erwägungen:

#### 1.

Angefochten ist ein Endentscheid des Bundesverwaltungsgerichts in einem Verrechnungssteuerstreit, mithin in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG). Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig, zumal keine Ausschlussgründe nach Art. 83 BGG vorliegen. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) der nach Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

#### 2.

**2.1.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (**BGE 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2**). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16 E. 1.3.1**).

**2.2.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6**). Im Übrigen wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

#### 3.

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin, ihr rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) sei verletzt worden, weil sie und ihr Gesellschafter nicht mündlich angehört bzw. einvernommen worden seien.

**3.1.** Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) umfasst als Mitwirkungsrecht all jene Befugnisse, die einem Betroffenen einzuräumen sind, damit er seinen Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (**BGE 144 II 427 E. 3.1; 135 II 286 E. 5.1**). Daraus folgt das Recht auf Einsicht in die Akten (**BGE 144 II 427 E. 3.1; 132 II 485 E. 3.1**), sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern sowie der Anspruch auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (**BGE 144 II 427 E. 3.1; 140 I 99 E. 3.4**, mit Hinweisen). Die Behörde hat die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen (**BGE 146 II 335 E. 5.1; 136 I 229 E. 5.2**). Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (**BGE 146 II 335 E. 5.1; 143 III 65 E. 5.2; 138 I 232 E. 5.1**).

**3.2.** Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss rügt, die ESTV habe ihr Äusserungsrecht verletzt und die Vorinstanz habe diese Verletzung zu Unrecht nicht beanstandet, ist ihr entgegenzuhalten, dass die behauptete Verletzung jedenfalls nicht besonders schwer gewogen hätte und die Vorinstanz den Sachverhalt und Rechtsfragen frei geprüft hat. Eine etwaige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin durch die ESTV wäre deshalb im Verfahren vor der Vorinstanz geheilt worden und kann vor Bundesgericht nicht mehr beanstandet werden (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen im Rechtsmittelverfahren **BGE 145 I 167 E. 4.4; 142 II 218 E. 2.8.1**). Die Gehörsverletzungen, welche die Beschwerdeführerin der ASU im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens vorwirft, sind dort und nicht im vorliegenden Verwaltungsverfahren zu rügen (Urteile 2C\_744/2020 vom 17. Juni 2021 E. 5.2; 2C\_867/2018 vom 6. November 2019 E. 6.1; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Basler Kommentar, VStrR, 2020, N. 25 zu Art. 12 VStrR).

**3.3.** Die Vorinstanz und die ESTV haben das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin auch nicht verletzt, indem sie der Beschwerdeführerin bzw. ihrem Gesellschafter eine mündliche Anhörung verwehrt haben. In einem Verfahren betreffend die Nachleistung von Abgaben des Bundes nach Art. 12 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313) besteht grundsätzlich kein Anspruch

auf eine mündliche Anhörung; jedenfalls verschafft Art. 29 Abs. 2 BV der Beschwerdeführerin keinen solchen Anspruch (vgl. **BGE 140 I 68** E. 9.6.1 mit Hinweisen). Zudem kann sich die Beschwerdeführerin in diesem Verwaltungsverfahren grundsätzlich nicht auf die Verfahrensgarantien nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK berufen (vgl. **BGE 140 I 68** E. 9.2 mit zahlreichen Hinweisen). Im Unterschied etwa zum Anspruch, sich nicht selbst belasten zu müssen, strahlt der Anspruch auf eine mündliche Anhörung, den der Beschuldigte im Verwaltungsstrafverfahren gestützt auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK genießt, nicht auf das verwaltungsrechtliche Verfahren aus. Daran ändert nichts, dass die beiden Verfahren bis zu einem gewissen Grad verflochten sind, solange sie in zwei separate Entscheide münden (vgl. **BGE 140 I 68** E. 9.6.2).

**3.4.** Offensichtlich unbegründet ist schliesslich die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe ihr Urteil in Bezug auf die angeblichen Gehörsverletzungen durch die ESTV nicht hinreichend begründet. Die Vorinstanz hat sich eingehend mit den Argumenten der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt und ihr insbesondere dargelegt, dass und weshalb eine etwaige Verletzung der Begründungspflicht der ESTV im Rahmen des Festsetzungsentscheids vom 1. Mai 2019 durch den einlässlich begründeten Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2020 geheilt worden wäre (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.2.2).

#### **4.**

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem sie das nicht deklarierte, auf ihren Namen lautende Bankkonto der Beschwerdeführerin zugerechnet habe und bei den diversen Belastungen von geldwerten Leistungen an den Gesellschafter und an seine Ehefrau ausgegangen sei.

**4.1.** Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich nur dann als willkürlich (Art. 9 BV), wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die von Gerichten gezogenen Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung des Beschwerdeführers übereinstimmen, belegt keine Willkür (**BGE 140 III 264** E. 2.3; **137 III 226** E. 4.2; **136 III 552** E. 4.2; Urteil 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 2.1).

**4.2.** Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte sind - unter Vorbehalt des Gegenbeweises - demjenigen zuzuschreiben, auf dessen Namen sie lauten. Denn nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge wird ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft bzw. eingegangenes Rechtsverhältnis auch auf eigene Rechnung getätigt bzw. unterhalten. Die Behauptung des Steuerpflichtigen, bloss treuhänderisch tätig gewesen zu sein, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist (Urteile 2C\_987/2020 vom 22. Juni 2021 E. 4.1, in: StR 76/2021 S. 721, mit Hinweisen zur Praxis der ESTV; 2C\_864/2020 vom 8. März 2021 E. 5.2; 2C\_631/2017 vom 30. Januar 2019; 2C\_416/2013 vom 5. November 2013 E. 10.3.2, nicht publ. in: **BGE 140 I 68**; je mit Hinweisen).

**4.3.** Die Vorinstanz hielt es nicht für erwiesen, dass das Konto wirtschaftlich nicht der Beschwerdeführerin, sondern ihrem Gesellschafter gehörte. Folgerichtig rechnete sie das Bankkonto der Beschwerdeführerin zu, auf deren Namen es lautete. Die Zurechnung des Kontos an die Beschwerdeführerin stellt diese vor Bundesgericht nicht substantiiert infrage. Sie stört sich vielmehr daran, dass die Vorinstanz auch die Gutschriften auf diesem Konto ihr und nicht ihrem Gesellschafter zugerechnet habe. Wenn jedoch das Konto der Beschwerdeführerin zuzurechnen ist, muss mit der Vorinstanz davon ausgegangen werden, dass dasselbe grundsätzlich auch für die Gutschriften auf diesem Konto gilt. Der Beschwerdeführerin gelingt es nicht aufzuzeigen, dass es offensichtlich unrichtig ist, diese Gutschriften ihr und nicht ihrem Gesellschafter zuzurechnen. Jedenfalls genügt es nicht, wenn die Beschwerdeführerin in Bezug auf eine Reihe dieser Zahlungen in Zweifel zieht, ob sie den Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin betreffen, ohne einwandfrei nachzuweisen, dass sie wirtschaftlich dem Gesellschafter der Beschwerdeführerin zuzurechnen sind.

**4.4.** Die Beschwerdeführerin behauptet weiter, dass die Gutschriften privater und nicht geschäftlicher Natur gewesen seien. Inwiefern dieses Vorbringen für den Verfahrensausgang relevant sein soll (Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. oben E. 2.1), leuchtet nicht ohne Weiteres ein. Streitbetroffen sind nicht unmittelbar die Gutschriften, sondern die Belastungen des nicht deklarierten Kontos, soweit damit geldwerte Leistungen an den Gesellschafter und seine Ehefrau verbunden waren. Selbst wenn die Gutschriften privater Natur und damit als Kapitaleinlagen in die Beschwerdeführerin zu werten wären, käme eine Verrechnung der Gutschriften und Belastungen nur insoweit infrage, als die angeblich zu kompensierenden Rechtsgeschäfte in direktem Zusammenhang zueinander stehen, so dass das eine ohne das andere nicht abgeschlossen worden wäre (vgl. zur direkten Bundessteuer **BGE 144 II 427** E. 6.4.1; **113 Ib 23** E. 4c). Denn soweit der Leistung an den Aktionär eine gleichwertige Gegenleistung desselben gegenübersteht, kann nicht von einer verrechnungssteuerpflichtigen geldwerten Leistung der Gesellschaft ausgegangen werden (vgl. Urteil 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3 mit Hinweisen zur Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer). Ein solcher Zusammenhang zwischen den Gutschriften und Belastungen auf dem nicht deklarierten Bankkonto der Beschwerdeführerin ist hier nicht ersichtlich.

**4.5.** Sodann macht die Beschwerdeführerin geltend, dass einige der Belastungen auf dem Konto, in denen die Vorinstanz geldwerte Leistungen an den Gesellschafter und seine Ehefrau gesehen hat, geschäftlich

begründet gewesen seien und keine geldwerten Leistungen an den Gesellschafter und eine ihm nahestehende Person darstellen. Die betreffenden Ausführungen sind jedoch kaum substantiiert und jedenfalls nicht dazu geeignet, die gegenteiligen Feststellungen der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen.

**4.6.** Die Beschwerdeführerin beanstandet schliesslich, dass die Vorinstanz in Bezug auf die Wohnung in U.\_\_\_\_\_/GR zu Unrecht vom steuerlichen Eigenmietwert ausgegangen sei, um den Wert der geldwerten Leistung zu ermitteln. Zudem sei ein Teil der Wohnung (Büro) von ihr geschäftlich genutzt worden. Auch diese Sachverhaltsrügen sind offensichtlich unbegründet. Es ist zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die Marktmiete - der Verkehrswert der an den Gesellschafter erbrachten Vermietungsleistung - unter dem Eigenmietwert gelegen haben könnte. Dass der Eigenmietwert der Wohnung die Marktmiete überstieg, belegt die Beschwerdeführerin aber nicht einmal ansatzweise. Ebenso wenig ist es offensichtlich unrichtig, dass die Vorinstanz davon ausgegangen ist, die ganze Wohnung werde vom Gesellschafter der Beschwerdeführerin und seiner Frau für gesellschaftsfremde Zwecke genutzt. Selbst wenn diese Wohnung nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin auch über ein Büro und ein Archiv verfügt haben sollte, ist dadurch nicht belegt, dass diese Räumlichkeiten zugunsten der Beschwerdeführerin - und nicht zugunsten ihres Gesellschafters und seiner Ehefrau - genutzt wurden.

## 5.

In materieller Hinsicht beanstandet die Beschwerdeführerin, dass ihre allfällige Steuer- bzw. Rückleistungsschuld nach Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) verjährt sei. Die anderslautende Praxis der Vorinstanz, wonach für Nachleistungsforderungen betreffend die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 11 und 12 VStrR regelmässig eine siebenjährige Verjährungsfrist gelte, sei nicht nachvollziehbar. Die Anwendung dieser Bestimmung sei auf den "Bereich des Strafrechts" zu beschränken.

**5.1.** Die Ansicht der Vorinstanz entspricht nicht nur ihrer eigenen, sondern auch der ständigen Praxis des Bundesgerichts.

**5.1.1.** Nach dieser Praxis findet Art. 12 Abs. 1 VStrR Anwendung, wenn der Bundesverwaltungsgesetzgebung objektiv zuwider gehandelt worden ist, d.h. der objektive Tatbestand einer Bundesverwaltungsstrafrechtsnorm erfüllt wird (vgl. zur Verrechnungssteuer **BGE 141 II 447** E. 8.4; Urteil 2C\_382/2017 vom 13. Dezember 2018 E. 2.1, in: StR 74/2019 S. 301 mit zahlreichen Hinweisen; vgl. zu anderen Abgaben des Bundes **BGE 129 II 160** E. 3.2; Urteil 2C\_372/2021 vom 23. Dezember 2021 E. 4). Dass sich jemand effektiv strafbar gemacht hat, ist nicht erforderlich (**BGE 129 II 160** E. 3.2; Urteil 2C\_382/2017 vom 13. Dezember 2018 E. 2.1, in: StR 74/2019 S. 301). Vorsatz ist nur notwendig, um eine solidarische Haftung des Täters oder Teilnehmers nach Art. 12 Abs. 3 VStrR zu begründen (**BGE 106 Ib 218** E. 2c).

**5.1.2.** Sind die Voraussetzungen nach Art. 12 Abs. 1 VStrR erfüllt, verjährt die Nachleistungsforderung nicht, solange die Strafverfolgung und die Strafvollstreckung nicht verjährt sind (Art. 12 Abs. 4 VStrR; vgl. dazu **BGE 106 Ib 218** E. 2d). Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung für die Hinterziehung von Verrechnungssteuern (Art. 61 lit. a VStG) träte laut Art. 11 Abs. 2 VStrR an sich nach fünf Jahren ein. Da diese Bestimmung im Rahmen der Revision des Allgemeinen Teils des StGB von 2002 nicht an die neuen Verjährungsregeln des StGB angepasst wurde, würde Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB diese Frist eigentlich auf zehn Jahre verdoppeln. Zumindest für gewisse Vergehen gilt jedoch eine kürzere Frist von sieben Jahren (vgl. Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB). Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, gilt für die Übertretungen nach Art. 11 Abs. 2 VStrR praxisgemäss ebenfalls eine Verjährungsfrist von sieben Jahren (**BGE 143 IV 228** E. 4.4; **134 IV 328** E. 2.1; Urteil 6B\_938/2020 vom 12. November 2021 E. 3.4). Die Verfolgungsverjährungsfrist ist eingehalten bzw. die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn innert Frist ein erstinstanzliches verurteilendes Erkenntnis ergeht (Art. 333 Abs. 6 lit. d StGB; **BGE 134 IV 328** E. 2.1). Zudem ruht die Frist während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht (Art. 11 Abs. 3 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 6 lit. c StGB; vgl. **BGE 143 IV 228** E. 5.1). Das Einspracheverfahren gilt für Zwecke von Art. 11 Abs. 3 VStrR als eröffnet und die Verjährungsfrist ruht, sobald die Behörde ihren Entscheid verkündet, gegen den in der Folge Einsprache erhoben wird (**BGE 143 IV 228** E. 5.7).

**5.2.** Die Beschwerdeführerin verlangt der Sache nach eine Änderung der Praxis des Bundesgerichts.

**5.2.1.** Praxisänderungen lassen sich regelmässig nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszwecks, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelter Rechtsanschauung entspricht. Mit Blick auf die Gebote der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) und der Rechtssicherheit muss sich die Praxisänderung auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung als zutreffend erachtet worden ist (**BGE 147 II 13** E. 3.2; **146 I 105** E. 5.2.2 mit Hinweisen; **145 V 50** E. 4.3.1).

**5.2.2.** Für eine Begrenzung des Geltungsbereichs von Art. 12 Abs. 1 VStrR auf effektiv strafbare Verhaltensweisen sind keine ernsthaften sachlichen Gründe ersichtlich. Gegen eine solche Begrenzung

spricht bereits der klare Wortlaut der Bestimmung, wonach die nicht erhobene "Abgabe [...], ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten" ist.

**5.2.3.** Es trifft zwar zu, dass die Gesetzeslage betreffend die Verjährung im Verrechnungssteuerrecht relativ kompliziert ist und sie sowie teilweise die Praxis des Bundesgerichts in der Literatur kritisiert worden sind (vgl. JONAS ACHERMANN, Ruhen verwaltungsstrafrechtlicher - und damit auch abgabenrechtlicher Fristen - Verjährungsfristen, dRSK vom 18. September 2018, Rz. 11; THOMAS JAUSSI, Wegweiser durch den Verjährungsdschungel bei der Verrechnungssteuer und andere wichtige Fristen, StR 73/2018 S. 84, S. 99; STEFAN OESTERHELT, Verjährung der Verrechnungssteuer, EF 2017 S. 533, S. 537 f.). Gewisse Autoren schlagen vor, auf dem Auslegungsweg eine Vereinfachung und Vereinheitlichung der Fristen nach VStG und VStrR nach dem Vorbild von Art. 105 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) herbeizuführen (JAUSSI, a.a.O., S. 92; OESTERHELT, a.a.O., S. 538).

Das Nebeneinander der Verjährungsfristen von Art. 17 VStG und Art. 11 f. VStrR und die daraus fließende Komplexität der Rechtslage sind jedoch keineswegs die Folge eines gesetzgeberischen Versehens. Denn vor Inkrafttreten des VStrR am 1. Januar 1975 hatte bereits das VStG in seiner ursprünglichen Fassung vom 13. Oktober 1965 (AS 1966 371) Regelungen über die Leistungs- und Rückleistungspflicht (Art. 61 Abs. 3) und die Verjährung (Art. 61 Abs. 4 i.V.m. Art. 65) enthalten, die von der Regelung in Art. 17 VStG abwichen. Diese Regelungen wurden knapp zehn Jahre später in weitgehend identischer Form in Art. 11 f. VStrR überführt und in Bezug auf die Verrechnungssteuer für (weiterhin) anwendbar erklärt (Art. 67 Abs. 1 VStG; vgl. Botschaft zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 21. April 1971, BBI 1971 I 993, S. 1019; Urteile 2A.215/1998 vom 4. August 1999 E. 3d, in: ASA 68 S. 438; A.217/1978 vom 22. November 1978 E. 2, in: ASA 48 S. 278; vgl. aber WEIDMANN/OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, StR 62/2007, S. 622 S. 628, die auf die Ausweitung des Kreises der subjektiv leistungspflichtigen Personen nach Art. 12 Abs. 2 VStrR hinweisen). Dass nunmehr zwei Bundesgesetze (verschiedene) Verjährungsfristen für verrechnungssteuerliche Forderungen vorsehen, beruht also auf einem bewussten Entscheid des Gesetzgebers. Ähnliches gilt für die Modifikationen von Art. 11 VStrR durch Art. 333 Abs. 6 StGB (vgl. aber zur Modifikation durch die Rechtsprechung oben E. 5.1.2), die nach dem klaren Gesetzeswortlaut bis zur Anpassung des VStrR an die neuen Regeln des Allgemeinen Teils des StGB gelten sollen. Vor diesem Hintergrund wäre es am Gesetzgeber, sollte er dies wünschen, die Regelung der Verjährung von verrechnungssteuerlichen Forderungen zu vereinheitlichen oder zu vereinfachen, wie er dies im Mehrwertsteuerrecht mit Art. 105 Abs. 3 MWSTG getan hat. Das Bundesgericht ist an alle drei einschlägigen Bundesgesetze gebunden (Art. 190 BV). Es ist ihm entgegen den zitierten Autoren verwehrt, eine solche Anpassung auslegungswise vorzunehmen (vgl. auch OESTERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 20 zu Art. 11 VStrR, die nunmehr nur noch de lege ferenda anregen, die Verjährungsfristen anzupassen).

**5.3.** Damit ist auch der Fall der Beschwerdeführerin auf der Basis der ständigen Praxis des Bundesgerichts zu beurteilen. Dass die Vorinstanz diese Praxis falsch angewendet hätte, macht die Beschwerdeführerin zu Recht nicht geltend. Namentlich hat die Beschwerdeführerin den objektiven Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung (Art. 61 Abs. 1 lit. a VStG) erfüllt, indem sie die geldwerten Leistungen an ihren Gesellschafter und seine Ehefrau in der Höhe von Fr. 737'856.82 (2011) und Fr. 16'625.70 (2012) nicht deklariert hat, wodurch Verrechnungssteuern in der Höhe von gerundet Fr. 258'249 (zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 4. Juli 2012) und in der Höhe von gerundet Fr. 5'819.-- (zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 13. Juli 2013) zu Unrecht nicht erhoben worden sind. Als zur Zahlung der Abgabe verpflichtete Person (Art. 10 Abs. 1 VStG) ist die Beschwerdeführerin zur Nachleistung nach Art. 12 Abs. 2 VStrR verpflichtet. Da die Beschwerdeführerin keine Jahresrechnungen bei der ESTV eingereicht hat, ist für den Beginn der Verjährung nach VStrR auf den Ablauf der 30-tägigen Deklarationsfrist gemäss Art. 21 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) abzustellen (vgl. OESTERHELT, a.a.O., S. 537; OESTERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 23 zu Art. 11 VStrR). Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, wäre die Strafverfolgungsverjährung somit für Betreffnisse des Geschäftsjahrs 2011 am 5. Juli 2019 und für Betreffnisse des Geschäftsjahrs 2012 am 14. Juli 2020 eingetreten (Genehmigung der Jahresrechnungen 2011 bzw. 2012 am 4. Juni 2012 bzw. am 13. Juni 2013; Ende der Deklarationsfrist am 4. Juli 2012 bzw. am 13. Juli 2013). Der Festsetzungsentscheid der ESTV vom 1. Mai 2019, gegen den die Beschwerdeführerin am 30. Mai 2019 Einsprache erhob, bewirkte jedoch den Stillstand der Verfolgungsverjährung (Art. 11 Abs. 3 VStrR). Zudem wurde der Gesellschafter mit Strafbescheid (Art. 64 VStrR) vom 24. Mai 2019 für die eventualvorsätzliche Hinterziehung von Verrechnungssteuern betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012, u.a. begangen im Geschäftsbereich der Beschwerdeführerin, mit einer Busse bestraft. Falls dieser Strafbescheid die hier streitbetreffenden Vorgänge betrifft und zwischenzeitlich rechtskräftig geworden ist oder durch eine Strafverfügung (Art. 70 VStrR) bestätigt wurde, könnte die Verfolgungsverjährung ohnehin nicht mehr eintreten (Art. 333 Abs. 6 lit. d StGB; vgl. **BGE 147 IV 274** E. 1.2; **142 IV 276** E. 5.2; **139 IV 62** E. 1.2). Alsdann wäre unter Umständen die Vollstreckungsverjährung (Art. 11 Abs. 4 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 6 lit. e StGB) zu beachten (vgl. dazu OESTERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 38 ff. zu Art. 11 VStrR). Diese ist aber vorliegend klarerweise noch nicht eingetreten.

**5.4.** Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht erkannt, dass die Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 12 VStrR zur Nachleistung von Verrechnungssteuern verpflichtet ist und diese Forderungen noch nicht verjährt sind. Ihr Urteil verletzt kein Bundesrecht.

**6.**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 6'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**3.**

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. Januar 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler