



Abteilung I
A-1623/2018

Urteil vom 16. Mai 2019

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (geldwerte Leistungen).

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) bezweckt insbesondere [...]. A. _____ ist gemäss den unbestritten gebliebenen Angaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, nachfolgend auch: Vorinstanz) Alleinaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelzeichnungsberechtigung.

B.

Am 10. März 2015 informierte die Steuerverwaltung des Kantons [...] die ESTV dahingehend, dass in der Veranlagung der Steuerpflichtigen betreffend das Jahr 2012 bei der Gewinnsteuer Aufrechnungen für geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand vorgenommen worden seien (die Unterlagen zu dieser Mitteilung befinden sich nicht in den Akten).

C.

Die ESTV ging davon aus, dass es sich bei diesen Aufrechnungen um geldwerte Leistungen der Gesellschaft zugunsten des Verwaltungsrats handle und darauf Verrechnungssteuern geschuldet seien, was sie der Steuerpflichtigen erstmals am 30. September 2015 mitteilte. Ausserdem machte sie diese darauf aufmerksam, dass sie die Akten der Abteilung Strafsachen und Untersuchung übergeben habe. Nach Korrespondenz mit der Steuerpflichtigen (bzw. deren Verwaltungsrat) sowie Abklärungen kürzte die ESTV die von ihr bisher angenommenen geldwerten Leistungen um zwei Positionen.

D.

Nachdem die ESTV die Steuerpflichtige insbesondere aufgefordert hatte, Beweismittel beizubringen, aus denen die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen hervorgehe, erliess sie am 11. Juli 2017 eine Verfügung, wonach die Steuerpflichtige für das Jahr 2012 Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 26'958.75 sowie einen Zins von 5 % seit dem 30. Januar 2013 schulde.

E.

Gegen diese Verfügung erhob die Steuerpflichtige am 7. August 2017 Einsprache und verlangte deren kostenpflichtige Aufhebung.

F.

Nach weiterer Korrespondenz sowie Abklärungen seitens der ESTV erliess diese am 16. Februar 2018 einen Einspracheentscheid, in dem sie die Einsprache vom 7. August 2017 teilweise guthiess und die Verrechnungssteuerforderung auf Fr. 11'495.75 festsetzte. Zudem sei ein Verzugszins von 5 % seit 30. Januar 2013 zu entrichten.

G.

Am 16. März 2018 erhob die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, den genannten Einspracheentscheid vollumfänglich aufzuheben, was bedeute, dass sie der ESTV nichts betreffend geldwerte Leistungen aus dem Jahr 2012 schulde. Es sei auch kein Verzugszins zu entrichten. Sie beantragt eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.--. Weiter wird die Zustellung der Lohnausweise der Herren D._____ und E._____ (Mitarbeiter bei der Vorinstanz) verlangt und schliesslich ein Bericht betreffend die Strafuntersuchung.

H.

Die Vorinstanz verlangt in ihrer Vernehmlassung vom 30. April 2018 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführerin nimmt am 21. Mai 2018 Stellung.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern dies entscheidwesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1

VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach grundsätzlich (vgl. E. 2) einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführerin beantragt zwar die vollumfängliche Aufhebung des Einspracheentscheids vom 16. Februar 2018. Gleich darauf hält sie jedoch fest, dass dies bedeute, dass sie für das Jahr 2012 keine Verrechnungssteuern aus geldwerten Leistungen schulde. Daraus ergibt sich für das Bundesverwaltungsgericht, dass sie den ersten Teil von Ziff. 1 des Dispositivs des Einspracheentscheids, mit dem die Einsprache teilweise gutgeheissen wird, nicht anfecht, und sich nur gegen den letzten Satzteil von Dispositivziffer 1 (Abweisung der Einsprache im Übrigen) und Ziff. 2 des Dispositivs des Einspracheentscheids, mit dem sie konkret zur Bezahlung von Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 11'495.75 zuzüglich Verzugszins von 5 % seit 30. Januar 2013 verpflichtet wird, wehrt.

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 Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 988, 990 und 998; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23 und 26; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.54).

2.

Vorab ist auf die Anträge der Beschwerdeführerin, ihr bzw. ihrem Alleinaktionär und Verwaltungsrat seien die Lohnausweise von zwei näher genannten Mitarbeitern der Vorinstanz (E. 2.1) und ein Bericht zur Strafuntersuchung (E. 2.2) zuzustellen. Sie bezieht sich für Letzteres auf ein Schreiben der Vorinstanz vom 30. September 2015. In diesem Schreiben teilt ihr die

Vorinstanz mit, dass sie die Akten der Abteilung Strafsachen und Untersuchung übergeben habe, damit diese über die Eröffnung eines Strafverfahrens befinden könne.

2.1

2.1.1 Wäre der Antrag, die Lohnausweise zuzustellen, als Beweisantrag zu verstehen, wäre dieser abzuweisen, weil die Frage einer Herausgabe der Lohnausweise mit der vorliegend zu beurteilenden Frage, ob die Beschwerdeführerin Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen zu entrichten hat, in keinem Zusammenhang steht. Lohnausweisen ist nichts zu entnehmen, was einen Einfluss auf das vorliegende Verfahren haben könnte (vgl. zum Anspruch auf Beweisabnahme und zur sog. antizipierten Beweiswürdigung: BGE 140 I 285 E. 6.3.1, 142 III 360 E. 4.1.1, 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1; Urteil des BVGer A-1133/2018 vom 26. September 2018 E. 1.5.3).

2.1.2 Handelte es sich nicht um einen Beweisantrag, sondern um einen eigenständigen Antrag, so wäre festzuhalten, dass der angefochtene Einspracheentscheid Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen betrifft und die Frage der Herausgabe der Lohnausweise nicht Streitgegenstand darstellt. Insofern wäre auf die Beschwerde nicht einzutreten (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 131 II 200 E. 3.2, Urteile des BGer 2C_71/2017 vom 23. August 2017 E. 4.2, 2C_343/2010 und 2C_344/2010 vom 11. April 2011 [in BGE 137 II 199 nicht publizierte] E. 2.5, Urteile des BVGer A-1022/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3.1, A-7030/2016 vom 17. Januar 2018 E. 1.3.2).

2.2

2.2.1 Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin die Zustellung eines «Berichts zur Strafuntersuchung». Handelt es sich bei diesem Begehren um ein Akteneinsichtsgesuch, ist es abzuweisen, weil in den Verfahrensakten kein solcher Bericht liegt (vgl. Art. 26 Abs. 1 Bst. b VwVG) und ein solcher, so er denn existiert, auch nicht beigezogen werden muss, wird das Strafverfahren doch vom vorliegenden Verfahren unabhängig geführt; somit handelt es nicht um verfahrensbezogene Akten, in welche Akteneinsicht verlangt werden könnte (zum Akteneinsichtsrecht vgl. statt vieler: BGE 132 V 387 E. 3.2).

2.2.2 Abzuweisen ist der Antrag auch, falls die Beschwerdeführerin damit einen Beweisantrag (Editionsantrag) stellen möchte, da nicht ersichtlich ist und nicht dargelegt wird, inwiefern ein «Bericht zur Strafuntersuchung»

entscheidwesentlich sein sollte (vgl. die unter E. 2.1.1 zit. Rechtsprechung).

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

3.2 Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH/MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

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

3.3 Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteile des BGer 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteil des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

3.4

3.4.1 Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV 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_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

3.4.2 Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 20 Rz. 120). 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 zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2 m.Hw.):

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

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

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

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

Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf.

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

3.4.4 Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.2, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.3.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2; in Bezug auf Darlehen: PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., 2017, Art. 58 N. 310).

3.5

3.5.1 Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung (1)). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachge-

mässen 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 zahlreicher] Urteil des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.Hw.).

3.5.2 Diese marktorientierten Vergleichspreise – insbesondere wenn sie auf einer Schätzung beruhen – bewegen sich regelmässig innerhalb einer bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses ([statt zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.Hw.).

3.6 Nahestehende Personen (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung (2)) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. E. 3.4.2 Voraussetzung (3); [statt zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.Hw.).

3.7

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

3.7.2 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 130 III 321 E. 3.2; vgl. auch BGE 140 III 610 E. 4.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 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_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

3.7.3 Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt demnach der Steuerbehörde (Urteile des BGer 2C_674/2015 und 2C_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4, 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.Hw., 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; MARCO DUSS/ANDREAS HELBING/FABIAN DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 Rz. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 3.4.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 3.7.2), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften. Der Begriff der «geschäftsmässigen Begründetheit» stammt aus dem Recht der direkten Steuern und ist bei der Verrechnungssteuer kein – auch kein negatives – Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Immerhin wird aber bei Vorliegen einer (nach direktsteuerlicher Umschreibung) geschäftsmässig begründeten Aufwendung auch bei der Verrechnungssteuer regelmässig keine geldwerte Leistung gegeben sein. Sollte also die ESTV von einer geldwerten Leistung ausgehen dürfen und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu führen haben, wäre dieser unter anderem mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässigen Begründetheit denkbar (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2, Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4).

3.7.4 In zahlreichen Urteilen des Bundesgerichts und Bundesverwaltungsgerichts ist davon die Rede, dass es dem Steuerpflichtigen wegen seiner Pflichten aus Art. 39 VStG zu beweisen obliege, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet sei. Es wird ausgeführt, dass die Steuerbehörde sichergehen können müsse, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend gewesen seien (BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteile des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 4.3, 2C_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3; Urteil des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.3; siehe auch: MARKUS KÜPFER, Kommentar VStG, Art. 39 Rz. 7). Diese Aussage, dass dem Steuerpflichtigen «zu beweisen obliege», dass eine Leistung geschäftsmässig begründet sei, greift jedoch, wie das Bundesverwaltungsgericht in jüngeren Urteilen bereits festgehalten hat, zu kurz. Wie in E. 3.7.3 aufgezeigt, hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass die Tatbestandselemente einer geldwerten Leistung vorliegen; der Steuerpflichtige kann aber, wenn die Steuerbehörde diesen Nachweis erbringt, den Gegenbeweis liefern, dass die Aufwendungen geschäftlich begründet sind (zum Ganzen: BVGE 2011/45 E. 4.3.2.1 f.; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-5210/2014 vom 30. März 2015 E. 2.4). Selbstveranlagungsprinzip und Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2 f., teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

4.

Im vorliegenden Verfahren sind noch zwei Positionen strittig, nämlich einerseits der Privataufwand für den [Wagen 1] und den [Wagen 2] (nachfolgend auch nur als «die beiden Fahrzeuge» bezeichnet) und andererseits eine Zahlung an die Tochter von A._____, B._____, über Fr. 29'400.--. Im Folgenden wird erst auf den Privataufwand betreffend die beiden Fahrzeuge eingegangen (E. 4.1) und anschliessend auf die Zahlung an die Tochter des Alleinaktionärs und einzigen Verwaltungsrates (E. 4.2).

4.1

4.1.1 Die Vorinstanz führt aus, A._____ und seine Ehefrau verfügten über kein privates, auf ihren Namen eingelöstes Fahrzeug. Daher liege die Vermutung nahe, dass die beiden buchhalterisch als Geschäftsfahrzeuge behandelten Fahrzeuge auch für private Zwecke verwendet worden seien. Dabei sei der [Wagen 1] bis am 3. Mai 2012 genutzt worden und danach

der neu angeschaffte [Wagen 2]. Da die tatsächliche Verwendung nicht nachgewiesen sei, insbesondere die Beschwerdeführerin keine diesbezüglich Aufzeichnungen beigebracht habe, werde eine Pauschale gestützt auf das Merkblatt N 1/2007 der ESTV über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern («Merkblatt N 1 / 2007 Naturalbezüge von Selbstständigerwerbenden»; dort Ziff. 5; zu finden unter: www.estv.admin.ch > Dir. Bundessteuer Quellensteuer Wehrpflichtersatz > Direkte Bundessteuer > Fachinformationen > Merkblätter; letztmals aufgerufen am 16. Mai 2019) berechnet. Diese betrage vorliegend Fr. 3'445.--.

Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich in ihrer Beschwerde keine Ausführungen. Sie hält nur pauschal fest, bei allen aufgerechneten Leistungen habe es sich um geschäftlich notwendige Ausgaben gehandelt.

4.1.2 Die 1. Voraussetzung einer geldwerten Leistung (vgl. E. 3.4.2) ist hier erfüllt, weil die Gesellschaft dem Alleinaktionär und dessen Ehefrau das Betriebsfahrzeug zur Verfügung stellte, ohne dass dafür ein Entgelt verlangt wurde. Die Vorinstanz hat diesbezüglich abgeklärt, dass im Jahr 2012 weder auf A._____ noch seine Ehefrau ein Fahrzeug eingelöst war (act. 13 der vorinstanzlichen Akten). Daraus hat sie geschlossen, dass die beiden (nacheinander benutzten) Betriebsfahrzeuge von diesen beiden Personen auch privat genutzt wurden. Dies wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

4.1.3 Damit eine geldwerte Leistung in Betracht kommt, muss die Leistung zudem an den Inhaber der Beteiligungsrechte oder eine ihm nahestehende Person erbracht worden sein. Der Alleinaktionär ist Inhaber der Beteiligungsrechte. Seine Ehefrau gilt als ihm nahestehende Person. Dieses Erfordernis ist also erfüllt (E. 3.4.2, 2. Voraussetzung).

4.1.4 Auch die Anforderung, dass die Leistung an eine unabhängige dritte Person nicht erbracht worden wäre, ist erfüllt: Einer solchen Person wäre das Betriebsfahrzeug nicht ohne Gegenleistung zur Verfügung gestellt worden (E. 3.4.2, 3. Voraussetzung).

4.1.5 Schliesslich ist das Missverhältnis klar erkennbar, wenn eine Leistung ganz ohne Gegenleistung erbracht wird (E. 3.4.2, 4. Voraussetzung).

4.1.6 Damit sind die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung an A._____ und dessen Ehefrau erfüllt.

4.1.7 Der Gegenbeweis gelingt der Beschwerdeführerin nicht. Die private Nutzung der beiden Fahrzeuge wird nicht bestritten. Generell äussert sich die Beschwerdeführerin nicht weiter zu dieser Aufrechnung, sondern bestreitet nur pauschal das Vorliegen einer geldwerten Leistung.

4.1.8 Da es sich nicht um eine Geld-, sondern eine Naturalleistung handelt, ist zu klären, welchen Geldwert die Leistung aufweist.

4.1.8.1 Ziff. 5 des hier anwendbaren Merkblattes N 1/2007 (E. 4.1.1) lautet in Bezug auf die pauschale Ermittlung des Privatanteils an Autokosten:

«Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genutzten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren.»

4.1.8.2 Der [Wagen 1] wurde noch während vier Monaten gefahren. Da über den Kaufpreis nichts bekannt ist, hat die Vorinstanz die im Merkblatt vorgesehenen Fr. 150.-- pro Monat für die Ermittlung des Privatanteils zugrunde gelegt. Dies ergibt für die vier Monate einen Privatanteil von Fr. 600.--. Während der weiteren acht Monate wurde der [Wagen 2] gefahren. Der Kaufpreis beträgt Fr. 48'000.--. Davon hat die Vorinstanz die Mehrwertsteuer von damals 8 % in Abzug gebracht (Kaufpreis geteilt durch 1.08), von diesem Nettokaufpreis 0.8 % ermittelt (wobei sie den Privatanteil für ein ganzes Jahr, also 9.6%, nimmt und diesen durch 12 teilt) und diesem Betrag mit den acht Monaten multipliziert. Dies ergibt einen Privatanteil von (gerundet) Fr. 2'845.--. Insgesamt ergibt sich ein Privatanteil der beiden nacheinander gefahrenen Fahrzeuge von Fr. 3'445.--.

Die Berechnung der Vorinstanz entspricht damit dem Merkblatt.

4.1.9 Es bleibt dabei, dass die Vorinstanz zu Recht in Bezug auf den [Wagen 1] und den [Wagen 2] auf dem Privatanteil von Fr. 3'445.-- die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 1'205.75 (35 % von Fr. 3'445.--) erhoben hat.

4.2 Damit ist zu prüfen, ob es sich bei den Zahlungen von insgesamt Fr. 29'400.-- im Jahr 2012 an B. _____, die Tochter des Alleinaktionärs und einzigen Verwaltungsrats, um geldwerte Leistungen handelt. Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die Vorinstanz mittlerweile die Zahlungen an die zweite Tochter, C. _____, als geschäftsmässig begründet

anerkannt hat, insbesondere weil die Zahlung als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in deren Steuerveranlagung ersichtlich sei.

4.2.1 Die Vorinstanz bringt vor, mit den Aufwandsverbuchungen in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin (im Posten «Buchhaltung/Beratung/Revision») sowie dem Buchungstext «Büroarbeiten vor Ort und Homeoffice PC Unterstützung» liesse sich nicht belegen, dass für die von der Gesellschaft erbrachten Gutschriften entsprechende Gegenleistungen empfangen worden seien. Arbeitsrapporte und Arbeitsverträge habe die Beschwerdeführerin auch auf Aufforderung hin nicht beigebracht. Die Gutschriften von Fr. 29'400.-- seien gemäss der Einkommensveranlagung 2012 von B. _____ nicht in die Bemessungsgrundlage ihres steuerbaren Einkommens eingeflossen.

Die Beschwerdeführerin erklärt zumindest in der Stellungnahme zur Vernehmlassung, es handle sich effektiv um Lohnzahlungen. Weiter macht sie im Schreiben an die Vorinstanz vom 19. Juni 2016 (act. 12 der vorinstanzlichen Akten) geltend, aufgrund des Vertrauensverhältnisses seien weder schriftliche Arbeitsverträge noch Arbeitsrapporte geführt worden. Es sei aber klar, dass der einzige Verwaltungsrat die Geschäfte nicht vollkommen selbstständig führen könne. Auch stelle die Lohnsumme nur einen ganz kleinen Bruchteil des Umsatzes dar.

4.2.2 Die Parteien sind sich einig, dass Zahlungen an B. _____ geflossen sind. Auch handelt es sich bei ihr als Tochter des Alleinaktionärs und einzigen Verwaltungsrats um eine nahestehende Person (mit letzterem ist die 2. Voraussetzung erfüllt; E. 3.4.2). Zu prüfen bleibt, ob der Leistung der Gesellschaft eine angemessene Gegenleistung von B. _____ gegenüberstand, die Leistung in diesem Umfang auch an einen unbeteiligten Dritten erbracht worden wäre. Wäre beides zu verneinen, womit die Voraussetzungen 1 und 3 der geldwerten Leistung erfüllt wären (E. 3.4.2), wäre noch zu prüfen, ob das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung erkennbar war (E. 3.4.2, 4. Voraussetzung). Dabei hat die Vorinstanz nachzuweisen, dass alle Voraussetzungen erfüllt sind (E. 3.7.3).

4.2.3 Die Zahlung an B. _____ unterscheidet sich nach Auffassung der Vorinstanz von jener an C. _____ dadurch, dass die Zahlungen bei Letzterer als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit veranlagt worden seien (gemäss Steuerveranlagung in act. 19 der vorinstanzlichen Akten), bei B. _____ hingegen nicht (act. 22 der vorinstanzlichen Akten).

Es ist es zulässig, dass die Vorinstanz die Steuerveranlagungsverfügungen der Töchter von A. _____ beigezogen und die dortigen Angaben zum Einkommen als Indiz gewertet hat (vgl. E. 3.7.1). Das Bundesverwaltungsgericht prüft nun diese Beweiswürdigung vollumfänglich und ebenfalls frei (E. 1.3 f. und 3.7.1). Dabei fällt auf, dass die Vorinstanz nicht weiter ausführt, warum sie zum Schluss kommt, dass der Betrag von Fr. 29'400.--, den B. _____ von der Beschwerdeführerin erhalten hat, von Ersterer nicht als Einkommen versteuert worden sei. Aus der Steuerveranlagungsverfügung von B. _____ und ihrem Ehemann kann die Vorinstanz, die für das Vorliegen einer geldwerten Leistung beweibelastet ist (E. 3.7.3) jedenfalls ohnehin nichts zu ihren Gunsten ableiten, weil die direktsteuerliche Veranlagung für die Antwort auf die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, nicht ausschlaggebend ist, sondern allenfalls ein Indiz.

Den Akten (in act. 6.9 der vorinstanzlichen Akten) sind Rechnungen zu entnehmen, mit denen B. _____ der Beschwerdeführerin monatlich Fr. 2'450.-- für «Büroarbeiten vor Ort und Homeoffice PC Unterstützung» in Rechnung gestellt hat. Auch erklärt A. _____ im Schreiben vom 23. April 2015 an die Steuerverwaltung des Kantons [...] (act. 4.5 der vorinstanzlichen Akten), welche Arbeiten seine Töchter ausgeführt hätten, nämlich «Management der Kreditoren und Debitoren, Prüfen und Vorbereiten von Zahlungen, operative Tätigkeit, Logistik ([Materialien]), Archivierung der operativen Tätigkeiten und Vorbereiten der Buchungsunterlagen für den Treuhänder» (s.a. die Eingabe an die Vorinstanz vom 19. Juni 2016; act. 12 der vorinstanzlichen Akten). Im Gegensatz zur Vorinstanz hält das Bundesverwaltungsgericht diese Unterlagen für ausreichend, um eine Gegenleistung von B. _____ für die ihr geleisteten Fr. 29'400.-- anzunehmen. Es ist glaubhaft, dass A. _____ – wie die Beschwerdeführerin ausführt – die Arbeiten nicht alleine ausführen konnte. Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, wie sich die Beweislage bei der Auszahlung an B. _____ von jener an C. _____ unterscheidet. Auch C. _____ hat lediglich der Beschwerdeführerin Rechnung gestellt. Ansonsten sind keine Belege vorhanden. Im Übrigen ist auch glaubhaft, dass aufgrund des Vertrauensverhältnisses keine Arbeitsrapporte erstellt und keine schriftlichen Arbeitsverträge abgeschlossen wurden, zumal Schriftlichkeit bei einem Arbeitsvertrag in der Regel nicht verlangt wird (Art. 320 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

4.2.4 Damit wird in Bezug auf den Betrag von Fr. 29'400.--, den B. _____ im Jahr 2012 von der Beschwerdeführerin erhielt, von der beweisbelasteten Vorinstanz (E. 3.7.3) nicht bewiesen, dass eine geldwerte Leistung vorliegt. Das Bundesverwaltungsgericht gelangt vielmehr zur Auffassung, dass der Leistung der Gesellschaft an B. _____ eine angemessene Gegenleistung von Letzterer an Ersterer gegenüberstand, so dass der Betrag auch an eine unabhängige Drittperson bezahlt worden wäre, die die gleiche Gegenleistung erbracht hätte.

4.2.5 Zusammengefasst stellt sich damit die Beweislage in Bezug auf die Leistung an B. _____ so dar, dass nicht von einer geldwerten Leistung ausgegangen werden kann, weil schon die erste Voraussetzung (E. 3.4.2) nicht erfüllt ist. In diesem Punkt ist die Beschwerde daher gutzuheissen.

4.3 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es liege eine «Mehrfachbesteuerung» vor. In Bezug auf die Erfassung der Leistungen mit der Verrechnungssteuer sowie mit der Gewinn- und der Einkommenssteuer ist einerseits darauf hinzuweisen, dass Ersterer im Inlandverhältnis nur als Sicherungssteuer konzipiert ist (E. 3.2) und andererseits darauf, dass jeweils andere Steuerarten vorliegen. In Bezug auf die Konzeption der Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer bleibt festzuhalten, dass die Verrechnungssteuer auch dann zu bezahlen ist, wenn die Steuer, die mittels dieser Verrechnungssteuer gesichert werden soll, bereits bezahlt wurde und ebenso, wenn die Verrechnungssteuer in einem konkreten Fall nicht zurückerstattet wird, weil die Voraussetzungen nicht gegeben sind. Dies bringt das System der Verrechnungssteuer mit der Aufteilung in die Phase der Steuererhebung und jene der Rückerstattung mit sich (vgl. E. 3.2).

4.4 Die Beschwerdeführerin beantragt, sie habe keine Verzugszinsen zu entrichten. Sie begründet diesen Antrag damit, dass keine geldwerten Leistungen vorliegen würden. Die Zinsberechnung an sich kritisiert sie hingegen nicht. Die Höhe der Verzugszinsen entspricht mit 5 % Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212). Auch ist der Beginn des Zinsenlaufs am 30. Januar 2013 nicht zu beanstanden (Art. 16 Abs. 1 und 2 VStG). Auf dem noch geschuldeten Betrag von Fr. 1'205.75 (E. 4.1.9) sind daher die genannten Verzugszinsen von 5 % seit dem 30. Januar 2013 zu entrichten.

5.

5.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens gewinnt die Beschwerdeführerin betragsmässig zu gut 9/10. Die Abweisung der Anträge in E. 2 (bzw. ein allfälliges Nichteintreten) betrifft dagegen untergeordnete Fragen und bleibt in Bezug auf die Kostenfolgen ohne Belang. Die Beschwerdeführerin wird gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG im Ausmass ihres Unterliegens kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten sind gemäss Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) zu bestimmen und werden auf Fr. 2'100.-- festgesetzt. Sie sind der Beschwerdeführerin im Umfang von 1/10 und damit in Höhe von Fr. 210.-- aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'890.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Keine Verfahrenskosten sind Vorinstanzen aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die nicht anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin verlangt eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.--. Ihr sind jedoch im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht keine verhältnismässig hohen Kosten entstanden. Solche macht sie weder geltend noch belegt sie sie. Ihr ist daher keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 4 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, im Übrigen aber abgewiesen. Die Beschwerdeführerin schuldet der Vorinstanz Verrechnungssteuern von Fr. 1'205.75 (auf dem Privatanteil des [Wagens 1] bzw. des [Wagens 2]) zuzüglich Zinsen von 5 % auf diesem Betrag seit dem 30. Januar 2013.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 2'100.-- festgesetzt. Sie werden der Beschwerdeführerin in Höhe von Fr. 210.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'890.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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: