



Abteilung I
A-2782/2022

Urteil vom 30. April 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

A. _____ AG,
(...),
vertreten durch
lic. iur. LL.M. Rolf Wüthrich, Fürsprecher,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (geldwerte Leistung / Meldeverfahren).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die A._____ AG (nachfolgend: Steuerpflichtige) mit Sitz in (Ort) (Kanton) wurde am (Datum) im Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt (Zweck).

A.b In der im vorliegenden Verfahren in Frage stehenden Periode (1. September 2010-31. August 2015; vgl. nachfolgend E. 7.1.1) gehörten gemäss Angaben der Steuerpflichtigen sowohl sie wie auch die damalige B._____ AG (heute: B.b._____ AG; nachfolgend: B._____ AG) mit Sitz in (Ort) (heute: Ort) zum C._____ -Konzern. Die Steuerpflichtige wurde zu 100% von der C.a._____ (Land) gehalten, welche ihrerseits von der C.b._____, (Land), gehalten wurde. Innerhalb des C._____ -Konzerns ist die C.b._____ (Land), die Topholdinggesellschaft. Sie wird wiederum durch (...) C.c._____ gehalten. Die B._____ AG war eine 49%-ige indirekte Tochtergesellschaft der C.b._____ (Land).

B.

B.a Im Februar 2016 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) bei der B._____ AG eine Buchprüfung betreffend die Steuerjahre 2011-2015 durch. Dabei stellte sie u.a. fest, dass die B._____ AG Lohnkosten (sowie mit diesen direkt zusammenhängende Kosten) – teils mit einem Aufschlag von 5% – verbundenen Gesellschaften weiterverrechnet hatte. In diesem Zusammenhang forderte sie die B._____ AG mit E-Mail vom 2. Februar 2016 auf, zur (teilweisen) Weiterverrechnung von Lohnkosten von X._____ an die Steuerpflichtige Stellung zu nehmen und Belege einzureichen.

B.b Mit E-Mail vom 11. März 2016 übermittelte die B._____ AG der ESTV eine gemeinsame Stellungnahme der B._____ AG und der Steuerpflichtigen zu den Lohnkosten von X._____. Die Gesellschaften führten darin zusammengefasst aus, sie hätten die an X._____ bezahlten Lohnkosten einschliesslich Reisespesen für die Jahre 2011-2015 überprüft und seien zum Schluss gekommen, dass diese weder der B._____ AG belastet noch der Steuerpflichtigen hätten weiterverrechnet werden dürfen. X._____ arbeite seit dem Jahr 2000 für die C._____ -Gruppe und sei seit der Gründung der B._____ AG im Jahr (Jahr) als Assistentin bei dieser angestellt gewesen. Ab 2011 habe (...), Y._____, der zu diesem Zeitpunkt bereits seit längerem nicht mehr mit der C._____ -Gruppe verbunden gewesen sei, immer mehr von den Arbeitsleistungen von X._____ profitiert. Obwohl weder die direkten oder indirekten Teilhaber der

B. _____ AG und der Steuerpflichtigen noch diesen nahestehende Personen von den Zahlungen profitiert hätten, seien die B. _____ AG und die Steuerpflichtige einverstanden, die in diesem Zusammenhang entstandene Verrechnungssteuerforderung zu bezahlen. Sie listeten dabei die ihrer Meinung nach von der Steuerpflichtigen ausgerichteten geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X. _____ wie folgt auf:

	Lohnzahlung	Reisespesen	Total geldwerte Leistung	35% VSt
2011	Fr. 42'876	Fr. 8'771	Fr. 51'647	Fr. 18'076
2012	Fr. 71'350	Fr. 15'990	Fr. 87'340	Fr. 30'569
2013	Fr. 107'849	Fr. 27'528	Fr. 135'377	Fr. 47'382
2014	Fr. 92'856	Fr. 53'814	Fr. 146'670	Fr. 51'335
2015	Fr. 73'439	Fr. 34'534	Fr. 107'973	Fr. 37'791
Total			Fr. 529'007	

B.c Am 2. Mai 2016 fand eine Besprechung zwischen der ESTV einerseits sowie dem Vertreter der B. _____ AG und der Steuerpflichtigen andererseits statt.

C.

C.a Mit Schreiben vom 20. Mai 2016 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen Verrechnungssteuern von insgesamt Fr. 299'092.25 in Rechnung. Dabei stellte sie auf die folgenden Leistungen der Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X. _____ ab:

	Geldwerte Leistungen	35% VSt
2011	Fr. 54'229	
2012	Fr. 91'707	

2013	Fr. 142'146	
2014	Fr. 154'003	
2015	Fr. 113'372	
Total	Fr. 555'457	Fr. 194'409.95

Ferner nahm sie eine Aufrechnung der erbrachten Leistung ins Hundert vor, woraus der Steuerbetrag von insgesamt Fr. 299'092.25 resultierte.

C.b Am 22. Juni 2016 bezahlte die Steuerpflichtige den in Rechnung gestellten Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 299'092.25 vorbehaltlos. Den mit separater Verzugszinsabrechnung vom 13. Juli 2016 in Rechnung gestellten Verzugszins von 5% ab Fälligkeit bis zum Tag der Entrichtung der Steuer in der Höhe von Fr. 30'946.15 bezahlte die Steuerpflichtige am 26. Juli 2016 ebenfalls vorbehaltlos.

C.c Mit Schreiben vom 19. September 2016 deklarierte die Steuerpflichtige die folgenden weiteren, in ihrem Geschäftsjahr 2015/2016 (1. September 2015 bis 31. August 2016) ausgerichteten geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit den Lohnzahlungen an X. _____:

Geldwerte Leistungen	Fr. 66'577
Aufschlag Faktor 1.05 für erbrachte Dienstleistungen	Fr. 69'906
Bruttodividende (Aufrechnung ins Hundert)	Fr. 107'547
Abzurechnende VSt	Fr. 37'642

D.

D.a Rund drei Jahre später teilte die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 der ESTV mit, sie habe den Sachverhalt noch einmal überprüft und sei zum Schluss gekommen, dass die erhobene Verrechnungssteuer im Meldeverfahren erledigt werden könne und deshalb nicht geschuldet sei. Sie beantragte, es sei ihr die irrtümlich bezahlte Verrechnungssteuer von Fr. 299'092.25, zuzüglich darauf geschuldetem Zins ab

22. Juni 2016, zu erstatten; und es sei ihr der auf den irrtümlich in Rechnung gestellten Steuern bezahlte Verzugszins von Fr. 30'946.15, zuzüglich darauf geschuldetem Zins ab 25. Juli 2016, zu erstatten. Sie reichte überdies die ausgefüllten Formulare zur Meldung der Verrechnungssteuern auf steuerbaren Leistungen in Höhe von insgesamt Fr. 555'457.– für die Jahre 2011-2015 ein.

Zur Begründung machte sie zusammengefasst geltend, in Anwendung von Art. 12 Abs. 2 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) würden bezahlte Steuern und Zinsen, die nicht durch Entscheid der ESTV festgesetzt worden sind, zurückerstattet, sobald feststehe, dass sie nicht geschuldet waren. Das Schreiben vom 20. Mai 2016 sei gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht als Verfügung zu qualifizieren und die durch sie bezahlten Verrechnungssteuern seien somit nicht durch Entscheid der ESTV rechtskräftig festgesetzt worden. Bei geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis sei das Meldeverfahren gemäss Art. 20 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) zuzulassen. Gestützt auf Art. 20 VStG in Verbindung mit Art. 70c VStG finde das Meldeverfahren auf alle per / ab dem 1. Januar 2011 nicht rechtskräftig festgesetzten Verrechnungssteuerforderungen rückwirkend Anwendung. Bei den von ihr in den Jahren 2011 bis 2015 an die B._____ AG geleisteten Zahlungen habe es sich um Zahlungen zwischen Konzerngesellschaften gehandelt. Die ESTV habe [Herrn Y._____] fälschlicherweise als direkt Begünstigten der Zahlungen angesehen. Das Meldeverfahren würde demnach auf diese Zahlungen Anwendung finden. Eventualiter sei das Meldeverfahren gestützt auf Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV anzuwenden. Die Steuerpflichtige ersuchte um Erlass einer abweisenden Verfügung, sollte dem Antrag nicht stattgegeben werden.

D.b Mit Schreiben vom 19. Dezember 2019 bestätigte die ESTV den Erhalt des Schreibens und informierte die Steuerpflichtige, dass das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommen könne, da der Begünstigte der steuerbaren Leistungen eine natürliche Person mit Wohnsitz in der Schweiz sei und es sich um eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 VStG handle.

D.c Mit Schreiben vom 16. Januar 2019 (recte: 2020) ersuchte die Steuerpflichtige erneut um Erlass einer anfechtbaren Verfügung.

E.

E.a Mit Entscheid vom 30. Juni 2020 verfügte die ESTV gestützt auf Art. 41 VStG, die Steuerpflichtige schulde ihr Fr. 299'092.25 an Verrechnungssteuern. Dieser Betrag sei am 22. Juni 2016 zu Recht bezahlt worden (Dispositiv-Ziff. 1). Zudem schulde die Steuerpflichtige auf dem Steuerbetrag von Fr. 299'092.25 einen Verzugszins von Fr. 30'946.15 (5% ab Fälligkeit bis zum Tage der Entrichtung der Steuer). Dieser Betrag sei ihr am 26. Juli 2016 zu Recht bezahlt worden (Dispositiv-Ziff. 2). Auf das Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung vom 6. Dezember 2019 werde nicht eingetreten (Dispositiv-Ziff. 3).

Zur Begründung führte die ESTV zusammengefasst aus, die Steuerpflichtige habe sowohl anlässlich der Rechnungsstellung vom 20. Mai 2016 als auch mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 (Antrag Meldeverfahren) die geldwerte Leistung vollumfänglich anerkannt. Es gehe lediglich darum, das Meldeverfahren, d.h. eine andere Modalität der Entrichtung der Verrechnungssteuerschuld, zur Anwendung zu bringen. Damit liege kein Fall einer Rückforderung einer nichtgeschuldeten Steuer nach Art. 12 VStV vor. Mit der Anerkennung und Bezahlung der Steuerforderung sei die Forderung letztlich «untergegangen». Es bestehe demnach kein Anspruch auf das Meldeverfahren i.S.v. Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Überdies könne die Verrechnungssteuer nach erfolgter Zahlung gemäss der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts nur noch einem Rückerstattungsverfahren und nicht mehr einem Meldeverfahren unterworfen werden.

E.b Mit Eingabe vom 27. August 2020 erhob die Steuerpflichtige Einsprache gegen den Entscheid der ESTV vom 30. Juni 2020. Sie beantragte, die Dispositiv-Ziff. 1 des Entscheids sei aufzuheben und ihr Gesuch betreffend Rückerstattung der nicht geschuldeten Verrechnungssteuer von Fr. 299'092.25 sei gutzuheissen. Zudem sei die Dispositiv-Ziff. 2 des Entscheids aufzuheben und ihr Gesuch betreffend Rückerstattung der nicht geschuldeten Verzugszinsen von Fr. 30'964.15 gutzuheissen. Überdies sei die Dispositiv-Ziff. 3 des Entscheids aufzuheben, auf ihr Gesuch um Meldung statt Steuerentrichtung sei einzutreten und es sei dieses gutzuheissen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten der ESTV.

Die Steuerpflichtige machte u.a. geltend, in dem Umfang, in dem die Arbeit von X. _____ indirekt ihr (der Steuerpflichtigen) zu Gute gekommen sei, sei die Weiterverrechnung der Lohnkosten an sie gerechtfertigt gewesen

und es habe keine geldwerte Leistung vorgelegen. Überdies habe die ESTV auf den durch sie (die Steuerpflichtige) getragenen Auslagen als Handlingfee einen Kostenaufschlag von 5% berechnet, welcher die geldwerte Leistung künstlich erhöht habe und willkürlich sei.

E.c Mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 forderte die ESTV die Steuerpflichtige auf, innert 30 Tagen Nachweise für die Behauptung zu erbringen, dass sie indirekt von den Arbeitsleistungen von X. _____ profitiert habe und somit in diesem Umfang keine geldwerte Leistung vorliege. Ebenfalls nachzuweisen habe sie, dass der Kostenaufschlag von 5% aufgrund der Anzahl der bearbeiteten Rechnungen überhöht sei. Es seien alle mit der Tätigkeit von X. _____ zusammenhängenden Unterlagen einzureichen, wie insbesondere Verträge und Korrespondenz betreffend die von X. _____ ausgeübte Tätigkeit sowie sämtliche Buchhaltungsunterlagen und die der Gesellschaft gestellten Rechnungen für die Refakturierung des betroffenen Teils der Lohnforderungen.

E.d Nach zweimal gewährter Fristerstreckung liess die Steuerpflichtige der ESTV mit Schreiben vom 18. März 2021 fristgerecht eine Stellungnahme zu den im Schreiben vom 1. Dezember 2020 aufgeworfenen Fragen zukommen. Als Beilage übermittelte sie der ESTV u.a. Kopien der Arbeitsverträge von X. _____ vom 25. September 2006, 6. September (recte: Mai) 2009, 21. Januar 2010, 18. März 2013 und 3. März 2015 sowie 26 Rechnungen, die die B. _____ AG zwischen April 2012 und August 2015 im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X. _____ an sie gerichtet hatte.

E.e Mit Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 wies die ESTV die Einsprache gegen den Entscheid vom 30. Juni 2020 vollumfänglich ab (Dispositiv-Ziff. 1). Die ESTV verfügte, die Steuerpflichtige schulde die Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 299'092.25 (35% der ins Hundert aufgerechneten geldwerten Leistungen von Fr. 854'549.25). Diesen Betrag habe die Steuerpflichtige mit Valuta 22. Juni 2016 zu Recht bezahlt (Dispositiv-Ziff. 2). Auf dem Steuerbetrag von insgesamt Fr. 299'092.25 schulde die Steuerpflichtige einen Verzugszins von 5%, ausmachend Fr. 30'946.15. Diesen Betrag habe die Steuerpflichtige mit Valuta 26. Juli 2016 zu Recht bezahlt (Dispositiv-Ziff. 3). Auf das Gesuch um Meldung der steuerbaren Leistung statt Entrichtung der Steuer vom 6. Dezember 2019 werde nicht eingetreten (Dispositiv-Ziff. 4).

Mit Bezug auf die Höhe der geldwerten Leistungen führte die ESTV aus, die Steuerpflichtige habe mit Schreiben vom 18. März 2021 nur 26

Rechnungen zur in Frage stehenden Periode eingereicht, obwohl sie im Schreiben selbst von 44 Rechnungen gesprochen habe. Die eingereichten Rechnungen deckten die streitbetroffene Periode nicht annähernd ab und der ausgewiesene Rechnungsbetrag der 26 Rechnungen betrage insgesamt weniger als die zuvor von der Steuerpflichtigen deklarierten Leistungen. Es müsse deshalb davon ausgegangen werden, dass die Steuerpflichtige die Rechnungen unvollständig eingereicht habe. Auch seien keine Buchhaltungsunterlagen wie etwa Kontoblätter eingereicht worden. Aufgrund der Mitwirkungspflichtverletzung der Steuerpflichtigen und der unvollständig eingereichten Rechnungen sei für sie (die ESTV) nicht ersichtlich, «wie viele Lohnkosten inkl. Spesen» für X. _____ in der Zeitperiode 2011-2015 von der Steuerpflichtigen tatsächlich bezahlt und als Aufwand verbucht worden seien. Da die Steuerpflichtige keine zuverlässigen, sondern lediglich unvollständige und widersprüchliche Angaben gemacht habe, bleibe ihr (der ESTV) nur die Möglichkeit, die Höhe der geldwerten Leistungen nach Ermessen festzusetzen. Um von haltbaren Grundlagen auszugehen und um zu beurteilen, ob die von ihr in der Rechnung vom 20. Mai 2016 angenommenen Leistungen von insgesamt Fr. 555'457.– dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahekämen, habe sie (die ESTV) die internen Akten ihrer Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) herangezogen. Daraus sei ersichtlich geworden, dass die Steuerpflichtige der ASU mit Schreiben vom 9. Februar 2018 die in Frage stehenden Rechnungen für die Jahre 2011-2015 beinahe vollständig eingereicht habe. Diese Rechnungen der B. _____ AG an die Steuerpflichtige wiesen ein Total von Fr. 621'573.49 auf und lägen damit sogar höher als der von ihr (der ESTV) angenommene Betrag von Fr. 555'457.–. Unabhängig davon, aus welchem Grund sie (die ESTV) auf dem von der Steuerpflichtigen deklarierten Betrag einen Leistungszuschlag von 5% vorgenommen habe, scheine der Betrag von Fr. 555'457.– dem mutmasslich wirklichen Sachverhalt daher näher zu kommen als der von der Steuerpflichtigen deklarierte Betrag von Fr. 529'007.–. Auf eine reformatio in peius werde jedoch zu Gunsten der Steuerpflichtigen verzichtet.

F.

F.a Mit Eingabe vom 23. Juni 2022 erhebt die Steuerpflichtige (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 24. Mai 2022 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

«1. Der Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 sei aufzuheben.

2. Der Beschwerdeführerin sei die Verrechnungssteuer in der Höhe von CHF 299'092.25 zurückzuerstatten.
3. Der Beschwerdeführerin sei der Zins in der Höhe von CHF 30'946.15 zurückzuerstatten.
4. Der Beschwerdeführerin sei ein Zins von 5% auf dem Betrag in der Höhe von CHF 299'092.25 vom 26. Juli 2016, eventualiter seit 6. Dezember 2019, bis zum 31. Dezember 2021 zu erstatten.
5. Der Beschwerdeführerin sei ein Zins von 4% auf dem Betrag in der Höhe von CHF 299'092.25 ab dem 01. Januar 2022 zu erstatten.
6. Eventualiter sei der Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer im Umfang von CHF 14'242.00 zurückzuerstatten.
7. Eventualiter sei der Beschwerdeführerin der Zins im Umfang von CHF 1'698.58 zurückzuerstatten.
8. Eventualiter sei [der] Beschwerdeführerin ein Zins von 5% auf dem Betrag in der Höhe von CHF 15'940.58 seit dem 26. Juli 2016, eventualiter seit 6. Dezember 2019 bis zum 31. Dezember 2021, zu erstatten.
9. Der Beschwerdeführerin sei ein Zins von 4% auf dem Betrag in der Höhe von CHF 15'940.58 ab dem 1. Januar 2022 zu erstatten.
10. Subeventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Ergänzung des Sachverhalts zurückzuweisen und diese anzuweisen, nach Gewährung des rechtlichen Gehörs neu über die Sache zu entscheiden.
11. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.»

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, es seien die Akten aus dem bisherigen Verfahren vollständig zu edieren und ihr für eine kurze Einsichtnahme zuzustellen. Überdies sei der Entscheid zu anonymisieren.

F.b Mit Eingabe vom 30. August 2022 reicht die Vorinstanz ihre Vernehmung inkl. der amtlichen Akten ein. Sie stellt die folgenden Anträge:

- «1. Die Beschwerde der A. _____ AG vom 23. Juni 2022 sei abzuweisen.
2. Die von der A. _____ AG geschuldete Verrechnungssteuer sei neu auf Fr. 316'636.58 festzusetzen, wobei die A. _____ AG Fr. 299'092.25 mit Valuta 22. Juni 2016 bereits bezahlt hat.
3. Der auf dem Steuerbetrag von Fr. 316'636.58 von der A. _____ AG geschuldete Verzugszins sei neu auf Fr. 33'961.60 festzusetzen, zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 30. September 2015 bis zum

31. Dezember 2021 auf dem Betrag von Fr. 17'544.33 und Verzugszins gemäss der Zinssatzverordnung EFD (aktuell 4%) ab dem 1. Januar 2022 bis zum Tag der Entrichtung, ebenfalls auf dem Betrag von Fr. 17'544.33. Dabei hat die A. _____ AG Fr. 30'946.15 mit Valuta 26. Juli 2016 bereits bezahlt.
4. Eventualiter sei die von der A. _____ AG geschuldete Verrechnungssteuer neu auf Fr. 307'775.06 festzusetzen, wobei die A. _____ AG Fr. 299'092.25 mit Valuta 22. Juni 2016 bereits bezahlt hat.
 5. Eventualiter sei der auf dem Steuerbetrag von Fr. 307'775.06 von der A. _____ AG geschuldete Verzugszins neu auf Fr. 32'189 festzusetzen, zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 30. September 2015 bis zum 31. Dezember 2021 auf dem Betrag von Fr. 8'682.81 und Verzugszins gemäss der Zinssatzverordnung EFD (aktuell 4%) ab dem 1. Januar 2022 bis zum Tag der Entrichtung, ebenfalls auf dem Betrag von Fr. 8'682.81. Dabei hat die A. _____ AG Fr. 30'946.15 mit Valuta 26. Juli 2016 bereits bezahlt.
 6. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.»

F.c Mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 übermittelt das Bundesverwaltungsgericht ein Doppel der Vernehmlassung der Vorinstanz vom 30. August samt Beilagenverzeichnis und Beilagen im Original an die Beschwerdeführerin.

F.d Mit Eingaben vom 14. Oktober 2022 und 20. Oktober 2022 nimmt die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung und reicht weitere Unterlagen sowie eine Kostennote zu den Akten. Sie beantragt, von einer Änderung der Verfügung zu ihren Ungunsten sei abzusehen, falls wider Erwarten die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung als erfüllt betrachtet werden und eine Berechnungsvariante der Vorinstanz akzeptiert werden sollte.

F.e Mit Eingaben vom 27. Oktober 2022 und 18. November 2022 nimmt die Vorinstanz unaufgefordert zu den Eingaben der Beschwerdeführerin vom 14. bzw. 20. Oktober 2022 Stellung. Mit Eingabe vom 18. November 2022 teilt die Vorinstanz u.a. mit, dass sie nicht weiter an ihren Anträgen gemäss Ziff. I.2 und I.3 der Vernehmlassung vom 30. August 2022 festhalte. An den restlichen, wie folgt lautenden Anträgen halte sie jedoch weiterhin fest:

- «1. Die Beschwerde der A. _____ AG vom 23. Juni 2022 sei abzuweisen.
2. Die von der A. _____ AG geschuldete Verrechnungssteuer sei neu auf Fr. 307'775.06 festzusetzen, wobei die A. _____ AG Fr. 299'092.25 mit Valuta 22. Juni 2016 bereits bezahlt hat.
3. Der auf dem Steuerbetrag von Fr. 307'775.06 von der A. _____ AG geschuldete Verzugszins sei neu auf Fr. 32'189 festzusetzen, zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 30. September 2015 bis zum 31. Dezember 2021 auf dem Betrag von Fr. 8'682.81 und Verzugszins gemäss der Zinssatzverordnung EFD (aktuell 4%) ab dem 1. Januar 2022 bis zum Tag der Entrichtung, ebenfalls auf dem Betrag von Fr. 8'682.81. Dabei hat die A. _____ AG Fr. 30'946.15 mit Valuta 26. Juli 2016 bereits bezahlt.
4. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.»

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensparteien und die Beweismittel wird – soweit dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt hier nicht vor. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 24. Mai 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 unter Vorbehalt des in E. 1.3 Ausgeführten einzutreten.

1.3

1.3.1 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet der vorinstanzliche Entscheid als Anfechtungsobjekt den Rahmen, der den möglichen Umfang des Streitgegenstands begrenzt (BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; 133 II 35 E. 2). Letzterer darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens weder erweitert noch qualitativ verändert werden; er kann sich höchstens verengen und um nicht mehr streitige Punkte reduzieren, grundsätzlich aber nicht ausweiten (BGE 144 II 359 E. 4.3; 142 I 155 E. 4.4.2; 136 II 457 E. 4.2; BVGE 2016/13 E. 1.3.4). Fragen, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat, darf die zweite Instanz nicht beurteilen; sonst würde in die funktionelle Zuständigkeit der ersten Instanz eingegriffen. Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, prüft das Bundesverwaltungsgericht nur die Rechtsfrage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht eingetreten ist (Urteil des BVGer A-5000/2018, A-2996/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.5.1; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER/MARTIN KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.7 f.).

1.3.2 Im Rahmen ihrer Beschwerdebegründung beantragt die Beschwerdeführerin unter anderem, es sei ihr zu gestatten, die Verrechnungssteuerschuld auf einer allfälligen geldwerten Leistung durch Meldung zu erledigen (Beschwerde Rz. 153, 155, 159). Im angefochtenen Einspracheentscheid ist die Vorinstanz auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer nicht eingetreten (vgl. Sachverhalt Bst. E.e). Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist daher lediglich zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer eingetreten ist. Insoweit die Beschwerdeführerin beantragt, es sei ihr die Entrichtung durch Meldeverfahren zu gestatten, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

1.4

1.4.1 Gemäss Art. 62 Abs. 2 VwVG kann das Bundesverwaltungsgericht eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht. Eine solche Berichtigung zuungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 142 V 337 E. 3.1; 119 V 241 E. 5; 108 Ib 227 E. 1b; Urteile des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 1.3.1; A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 1.7; A-4728/2011 vom 20. August 2012 E. 3, je m.H.). Eine Steuerkorrektur von erheblicher Bedeutung erblickte das

Bundesverwaltungsgericht etwa in der Erhöhung einer Nachforderung von Fr. 88'572.20 um 10% (Fr. 8'857.20) auf Fr. 97'429.40 (vgl. Urteil des BVGer A-5431/2015 vom 28. April 2016 E. 3.4). Keine erhebliche Bedeutung der Korrektur sah das Bundesverwaltungsgericht in einem Fall, bei welchem eine Steuerforderung auf Fr. 361'118.– statt richtigerweise auf Fr. 379'523.– festgesetzt worden war (vgl. Urteil des BVGer A-412/2013 vom 4. September 2014 E. 5.4.2). Auch eine Erhöhung der Abgabeforderungen von Fr. 36'308.15 auf Fr. 38'714.45 bzw. Fr. 1'309.10 auf Fr. 1'390.85 wurde als nicht erheblich eingestuft (vgl. Urteil des BVGer A-667/2015 vom 15. September 2015 E. 5).

Beabsichtigt das Bundesverwaltungsgericht, die angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei zu ändern, so bringt es der Partei diese Absicht zur Kenntnis und räumt ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung ein (Art. 62 Abs. 3 VwVG). Zugleich ist die von der Verschlechterung der Rechtslage bedrohte Partei ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass sie ihr Rechtsmittel bis zur Eröffnung des Endurteils zurückziehen kann, womit die angefochtene Verfügung in Rechtskraft erwachsen würde (BGE 122 V 166 E. 2; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.201). Eine *reformatio in peius* kann auch von der Vorinstanz beantragt werden. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um ein eigentliches Rechtsbegehren, sondern lediglich um eine prozessuale Anregung (vgl. Urteil des BVGer A-2657/2014 vom 1. Juni 2015 E. 2.2; THOMAS HÄBERLI, in: Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], VwVG Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], N. 30 zu Art. 62).

1.4.2 In ihrer Vernehmlassung beantragt die Vorinstanz eine Neufestsetzung der geschuldeten Verrechnungssteuer auf Fr. 316'636.58, eventualiter auf Fr. 307'775.06. In der Stellungnahme vom 18. November 2022 teilt sie mit, dass sie an ihrem Antrag auf Neufestsetzung auf Fr. 307'775.06 (nicht aber dem Antrag auf Neufestsetzung auf Fr. 316'636.58) festhalte. Die Beschwerdeführerin hält hingegen die Voraussetzungen einer *reformatio in peius* für nicht erfüllt (Stellungnahme vom 14. Oktober 2022, Rz. 54).

1.4.3 Ob die Voraussetzungen einer *reformatio in peius* vorliegend erfüllt sind, ist im Rahmen der materiellen Beurteilung zu prüfen (vgl. E. 7.4).

1.5 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).

1.6

1.6.1 Das Verfahren vor der ESTV wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht werden von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (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).

1.6.2 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 m.w.H.).

1.6.3 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, a.a.O., Rz. 3.140).

1.6.4 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 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. 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).

1.7 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück. Ein solcher Rückweisungsentscheid rechtfertigt sich vor allem dann, wenn weitere Tatsachen festgestellt werden müssen und ein umfassendes Beweisverfahren durchzuführen ist (statt vieler: Urteil des BVGer A-2900/2014 vom 29. Januar 2015 E. 1.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.194). Eine Rückweisung rechtfertigt sich zudem bei Gehörsverletzungen, sofern sie nicht geheilt werden können, etwa bei mangelhafter Begründung durch die Vorinstanz (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4878/2020 vom 12. April 2022 E. 1.7; A-5186/2019 vom 28. August 2020 E. 1.6 m.H.).

1.8 Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 143 II 268 E. 4.3.1; 143 II 202 E. 8.5; 140 II 80 E. 2.5.3 m.w.H.). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; 129 II 114 E. 3.1). Das Bundesgericht hat sich bei der Auslegung von Erlassen stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2014/8 E. 3.3). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (statt vieler: BGE 143 V 114 E. 5.2; BVGE 2016/25 E. 2.6.4.1).

2.

Vorab ist auf den prozessualen Antrag der Beschwerdeführerin einzugehen, im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht seien die vollständigen Strafverfahrensakten der ASU sowie weitere fehlende Verfahrensakten zu edieren und ihr Einsicht in diese zu gewähren.

2.1

2.1.1 Der Beschwerdeführerin wurde mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 Einsicht in die Verfahrensakten gewährt, die die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht zusammen mit ihrer Vernehmlassung eingereicht hat (vgl. Sachverhalt Bst. F.b). Dabei handelt es sich um zwei Ordner: Ordner 1 (Verwaltungsverfahrensakten der ESTV) und Ordner 2 (Auszug aus den Strafverfahrensakten der ESTV). Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, diese Akten seien unvollständig. Zum einen lägen die vollständigen Strafverfahrensakten der ASU nicht vor. Die Vorinstanz habe diese Akten selbst teilweise beigezogen und damit vermischt. Es sei ihr Einsicht in die vollständigen Strafverfahrensakten zu gewähren. Überdies würden weitere Verfahrensakten fehlen. So liege ihr die Handnotiz des Revisors der ESTV, welche als Grundlage für die Besprechung vom 2. Mai 2016 gedient habe, vor (Stellungnahme vom 14. Oktober 2022, Rn. 2 ff.).

2.2 Die Vorinstanz weist den Vorwurf, nicht sämtliche Verfahrensakten betreffend das vorliegende Verwaltungsverfahren eingereicht zu haben, zurück (Stellungnahme vom 27. Oktober 2022, Ziff. 1).

2.3

2.3.1 Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör. Er dient einerseits der Aufklärung des Sachverhalts, andererseits stellt er ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht. In gesetzlicher Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 26 Abs. 1 VwVG vor, dass die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf hat, die Akten in ihrer Sache einzusehen (vgl. Urteile des BVer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 2.2.2 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; A-584/2020 vom 24. August 2021 E. 2.1).

2.3.2 Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden; ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig

davon, ob aus Sicht der Behörde die fraglichen Akten für den Ausgang des Verfahrens bedeutsam sind (vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.1; Urteil des BGer 2C_989/2020 vom 29. April 2021 E. 4.1). Nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen verwaltungsinterne Akten (BGE 132 II 485 E. 3.4; 125 II 473 E. 4.1). Als verwaltungsintern gelten Akten, denen für die Behandlung eines Falles kein Beweischarakter zukommt, welche vielmehr ausschliesslich der verwaltungsinternen Willensbildung dienen und somit nur für den verwaltungsinternen Gebrauch (Eigengebrauch) bestimmt sind (wie z.B. Entwürfe, Anträge, Notizen, Mitberichte, Hilfsbelege, Entscheidentwürfe usw.) (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, N. 65 zu Art. 26, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Der Anspruch auf Akteneinsicht bezieht sich überdies nur auf die jeweilige Sache und nicht darüber hinaus. Art. 26 VwVG gewährt weder ein Einsichtsrecht in die Akten eines «anderen» (nicht die jeweilige Partei betreffenden) Verfahrens, noch verschafft er einen Zugriff auf die Akten anderer Behörden, solange die entscheidende Behörde sie nicht – von Amtes wegen oder auf Antrag einer Partei – beizieht oder auf diese verweist (BVGE 2018 IV/5 E. 7.3 und 7.4.2; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar VwVG, N. 59 zu Art. 26).

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

Damit die Aktenführung den an sie gestellten Anforderungen gerecht wird, muss sie vollständig, systematisch und transparent sein. Vollständigkeit bedeutet, dass die Behörde alles in den Akten festzuhalten hat, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann. Die Akten müssen somit lückenlos alles enthalten, was als Entscheidungsgrundlage dienen kann. Davon sind jedoch Akten, welche nicht bestehen oder nicht in das Verfahren beigezogen wurden, nicht umfasst (BGE 138 V 218 E. 8.1.2; Urteile des BGer 2C_989/2020 vom 29. April 2021 E. 4.2; 2C_516/2020 vom 2. Februar 2021 E. 6.2).

2.3.4 Wird der Beizug von Unterlagen beantragt, die noch nicht Bestandteil der Gerichtsakten bilden, handelt es sich nicht um eine Frage der Akteneinsicht, sondern um einen Beweisantrag (sog. Editionsantragsrecht) (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, a.a.O., Rz. 3.91a; BERNHARD

WALDMANN/JÜRIG BICKEL, VwVG Praxiskommentar, N. 12 zu Art. 33). Im Steuerverfahren finden die Vorschriften über die vorgängige Anhörung (Art. 30 ff. VwVG) keine Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG; vgl. E. 1.6.1). Es entspricht jedoch dem allgemeinen, aus dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör folgenden Grundsatz, dass die angebotenen Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, die rechtserheblichen Tatsachen festzustellen (vgl. Urteil des BGer 2C_188/2010, 2C_194/2010 vom 24. Januar 2011 E. 6.5). Die Beweisabnahmepflicht korreliert mit dem Recht des Betroffenen, Beweisanträge zu stellen und beantragte Beweise abnehmen zu lassen. Die Pflicht zur Beweisabnahme besteht unter der Voraussetzung, dass der Beweis form- und fristgerecht beantragt wird, der Beweisantrag erheblich und das anerbote Beweismittel zulässig ist. Der Beweis muss sich auf einen rechtserheblichen Umstand beziehen und tauglich sein, diesen Umstand zu beweisen (BVGE 2018 IV/5 E. 11.1). Aus dem Beweisantrag muss zumindest implizit hervorgehen, welche rechtserheblichen Tatsachen der Betroffene damit zu beweisen gedenkt bzw. – bei Beweislast der Behörden oder der Gegenpartei – in Bezug auf welche Tatsachen er den Gegenbeweis zu erbringen beabsichtigt (BGE 144 II 427 E. 3.3.2; Urteil des BGer 1P.452/2003 vom 18. November 2003 E. 2.2.3; WALDMANN/BICKEL, VwVG Praxiskommentar, N. 8 zu Art. 33). Auch wenn alle formellen und materiellen Voraussetzungen der Beweisabnahmepflicht erfüllt sind, kann die Behörde von der Beweisabnahme absehen, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt bereits hinreichend geklärt ist (antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3; BVGE 2018 IV/5 E. 11.1; WALDMANN/BICKEL, VwVG Praxiskommentar, N. 22 zu Art. 33).

2.4

2.4.1 Vorliegend hat die ESTV im Nachgang zu einer Kontrolle bei der B._____ AG der Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer zunächst in Rechnung gestellt (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) und diese dann, nachdem die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 die Rückvergütung «irrtümlich bezahlter Verrechnungssteuern» gefordert hatte, mit Entscheid vom 30. Juni 2020 bzw. Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 gestützt auf Art. 41 VStG festgesetzt (vgl. Sachverhalt Bst. E.a und E.e). Dabei handelt es sich um das Steuererhebungsverfahren. Zusätzlich dazu hat die Vorinstanz im Laufe des Steuererhebungsverfahrens ein Verwaltungsstrafverfahren, offenbar gegen unbekannte Täterschaft, eröffnet (vgl. Ausführungen/Beweisofferte der Beschwerdeführerin zum Schreiben der ESTV an die Beschwerdeführerin vom 9. Januar 2018 [Beschwerde, Rz. 76]; dieses befindet sich nicht in den Verfahrensakten). Die

Beschwerdeführerin wurde im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens, offenbar als Auskunftsperson, aufgefordert, Unterlagen einzureichen, was sie mit Schreiben vom 9. Februar 2018 getan hat. Die Vorinstanz hat die von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsstrafverfahren eingereichten Unterlagen (insb. Rechnungen der B. _____ AG an die Beschwerdeführerin für die Jahre 2011-2015) von Amtes wegen beigezogen und diese zum Abgleich mit den von der Beschwerdeführerin im Steuererhebungsverfahren eingereichten Unterlagen verwendet (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. I.18 und II. 5.5; ausführlich dazu nachfolgend E. 6).

2.4.2 Mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 wurde der Beschwerdeführerin Einsicht in sämtliche Akten des Steuererhebungsverfahrens inkl. der beigezogenen Akten aus dem Verwaltungsstrafverfahren gewährt (vgl. Sachverhalt Bst. F.c). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bestehen vorliegend keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass weitere Dokumente existieren, die zu Unrecht nicht in die amtlichen Akten aufgenommen wurden. Die von der Beschwerdeführerin eingereichte handschriftliche Notiz ist mit keinem Datum versehen und lässt sich keinem Autor zuordnen. Nur schon aus diesem Grund ist sie als Beweismittel untauglich. Selbst wenn es sich dabei tatsächlich um eine Gesprächsnotiz des damals zuständigen Steuerrevisors handeln sollte, wäre diese als verwaltungsinterne Akte einzustufen, die vom Akteneinsichtsrecht rechtsprechungsgemäss nicht erfasst ist (vgl. E. 2.3.2). Abgesehen von den Unterlagen, die die Beschwerdeführerin im Verwaltungsstrafverfahren selbst eingereicht hat, hat die Vorinstanz überdies keine Unterlagen aus diesem Verfahren beigezogen. Das Steuererhebungsverfahren gründet demnach auch nicht auf anderen im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens gewonnen Erkenntnissen. Die Beschwerdeführerin ist zudem nach ihren eigenen Angaben nicht Verfahrenspartei des Verwaltungsstrafverfahrens. Die übrigen Strafverfahrensakten waren demnach nicht Teil der Verfahrensakten im Steuererhebungsverfahren vor der Vorinstanz und die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern die Vorinstanz verpflichtet gewesen sein soll, diese von sich aus beizuziehen.

2.4.3 Es bleibt zu prüfen, ob dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Edition bzw. Beizug der vollständigen Akten des Verwaltungsstrafverfahrens stattzugeben ist.

2.4.3.1 Vorausschickend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin lediglich generell festhält, es sei ihr Einsicht in die vollständigen Akten des Verwaltungsstrafverfahrens zu gewähren, «damit sie sich rechtsgenügend

gegen das Beschwerdeobjekt wehren» könne. Sie führt jedoch nicht aus, welche rechtserheblichen Tatsachen sie damit zu beweisen oder zu widerlegen gedenkt bzw. inwiefern diese Akten für das Steuererhebungsverfahren bedeutsam sein könnten. Für das Bundesverwaltungsgericht ergibt sich dies auch nicht implizit aus den Eingaben der Beschwerdeführerin. Es ist demnach fraglich, ob der Beweisantrag die formellen Voraussetzungen erfüllt (vgl. E. 2.3.4).

2.4.3.2 Diese Frage kann jedoch offenbleiben. Die Beschwerdeführerin hat dem Bundesverwaltungsgericht sämtliche im streitbetroffenen Zeitraum im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X. _____ an sie gestellten Rechnungen eingereicht. Diese decken den Zeitraum vom 1. September 2010-31. August 2015 – im Gegensatz zu den von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsstrafverfahren eingereichten Rechnungen – vollständig ab (vgl. insbesondere die Rechnungen vom 29. Oktober 2010 und 20. Dezember 2010 betreffend Dienstleistungen «bis Oktober 2010» bzw. «bis Dezember 2010» sowie die Rechnung vom 29. August 2011 betreffend den Zeitraum Juli/August 2011, welche sich nicht in den beigezogenen Akten des Verwaltungsstrafverfahrens befinden). Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht ist der rechtserhebliche Sachverhalt damit erstellt. Auf die Edition sämtlicher Akten des Verwaltungsstrafverfahrens kann in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (E. 2.3.4).

2.4.4 Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Edition der vollständigen Strafverfahrensakten sowie Einsicht in dieselben ist abzuweisen.

3.

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe ihre Verfahrensrechte verletzt. Diese formellen Rügen sind teilweise eng verbunden mit den materiellen Rügen der Beschwerdeführerin, weshalb sie zusammen mit diesen zu behandeln sind (zur geltend gemachten Verletzung des rechtlichen Gehörs im Zusammenhang mit der Ermessensveranlagung der Vorinstanz siehe E. 6). Bereits an dieser Stelle wird auf die Rüge eingegangen, die Vorinstanz habe die parallel geführten Straf- und Erhebungsverfahren in problematischer Weise vermischt, womit sie insbesondere das nemo-tenetur-Prinzip verletzt habe (Beschwerde, Rn. 73 ff.).

3.1

3.1.1 Die ESTV trifft alle Verfügungen und Entscheide, welche die Erhebung der Verrechnungssteuer notwendig macht; sie trifft einen Entscheid insbesondere dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die

Überwälzungspflicht bestritten wird (Art. 41 Bst. a VStG). Weiter erklärt Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt («Strafbestimmungen») das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) für anwendbar. Verfolgende und urteilende Verwaltungsbehörde im Sinne jenes Gesetzes ist die ESTV (Art. 67 Abs. 1 VStG). Im VStrR wird klar zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht (vgl. Art. 63 VStrR) zum einen und dem Strafverfahren (vgl. Art. 62 VStrR) zum anderen unterschieden: Während für die Strafverfolgung grundsätzlich das VStrR massgebend ist (vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG), finden auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzu-entrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes Anwendung (Art. 63 Abs. 1 VStrR; vgl. auch BGE 115 Ib 216 E. 3a; 114 Ib 94 E. 5b).

Für das Verwaltungsverfahren gelten die strafprozessualen Garantien nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 [nicht in BGE 140 II 194 publizierte] E. 4.1; OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: Kommentar VStrR], Art. 12 N. 25). Die Pflicht zur Nachzahlung von Steuern ohne punitiven Charakter bildet keine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; vgl. dazu MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 3. Aufl. 2020, Rz. 479; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.4 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.1).

3.1.2 Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren zum einen und das Strafverfahren zum andern getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; A-2592/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.2.2 [angefochten vor BGer]). Freilich erklärt das Bundesgericht, dass in Konstellationen, bei welchen «parallel ein konnexes Strafverfahren geführt wird, eine Forcierung der Aussage- bzw. Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren mittels direktem oder indirektem Zwang (Androhung

von Sanktionen bzw. eines negativen Beweisschlusses im Falle des Schweigens) problematisch sein könnte, da so dem strafprozessualen Schweigerecht des Beschuldigten entgegengewirkt würde» (BGE 144 II 427 E. 2.3.1; 142 IV 207 E. 8.3; Urteil des BGer 2C_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) kann ein Verstoß gegen das in Art. 6 Abs. 1 EMRK garantierte Recht auf ein faires Verfahren vorliegen, wenn bei der Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren Zwang oder Druck ausgeübt wird und die Möglichkeit besteht, die auf diesem Wege erlangten Informationen im Strafprozess gegen dieselbe Person zu verwenden (Urteil des EGMR Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012, 11663/04, Ziff. 52 ff.; vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.5 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.2).

3.1.3 Zwar dürfen Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren aufgrund des strafprozessualen Verbots des Selbstbelastungszwangs (vgl. E. 3.1.2) unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abzustellen. Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, können im parallelen Steuererhebungsverfahren auch grundsätzlich verwendet werden. Insoweit ist nämlich von einem Beizug der Verwaltungsstrafakten auszugehen, was gesetzlich erlaubt ist (Art. 36 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 3.2.8 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; A-2592/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.3.3 [angefochten vor BGer]; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.3).

Das Bundesgericht hat mit Bezug auf die direkten Bundessteuern festgehalten, dass sich aus dem nemo-tenetur-Grundsatz keine Vorgaben für die Gestaltung des Nachsteuerverfahrens ergeben, und zwar unabhängig davon, ob dieses vor, parallel oder nach dem Steuerstrafverfahren durchgeführt wird. Die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden im (Verwaltungs-)Strafverfahren die gültigen Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten, ist für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich und begründet insofern keine «Vorwirkung» des

nemo-tenetur-Grundsatzes (BGE 144 II 427 E. 2.3.3; Urteile des BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2; 2C_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.4).

3.2

3.2.1 Wie oben dargelegt, handelt es sich bei dem vorliegend zu beurteilenden Verfahren um das Steuererhebungsverfahren, welches parallel zu einem Verwaltungsstrafverfahren geführt wird. Die Vorinstanz hat gewisse Akten – namentlich die von der Beschwerdeführerin als Auskunftsperson im Verwaltungsstrafverfahren eingereichten Unterlagen – von Amtes wegen beigezogen und diese als Vergleichsgrösse zu den von der Beschwerdeführerin im Steuererhebungsverfahren eingereichten Unterlagen verwendet (vgl. E. 2.4.1). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann darin weder eine unzulässige Vermischung des Steuererhebungsverfahrens mit dem Verwaltungsstrafverfahren noch ein Verstoß gegen den nemo-tenetur-Grundsatz erblickt werden.

3.2.2 Es ist grundsätzlich zulässig, im Bereich der Verrechnungssteuer ein Steuererhebungsverfahren und ein Verwaltungsstrafverfahren parallel zu führen (vgl. E. 3.1.2; Urteil des BVGer A-2592/2019 vom 8. Juni 2022 E. 4.2.3 [angefochten vor BGer]). Das Steuererhebungsverfahren richtet sich nach den Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des VStG und die strafprozessualen Garantien kommen nicht zur Anwendung (vgl. E. 3.1.1). Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, der nemo-tenetur-Grundsatz sei infolge des Beizugs der von ihr im Verwaltungsstrafverfahren eingereichten Rechnungen verletzt, ist ihr bereits aus diesem Grund nicht zu folgen. Es ist grundsätzlich zulässig, Beweismittel, die im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, im parallelen Steuererhebungsverfahren zu verwenden (vgl. E. 3.1.3).

3.2.3 Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts begründet der nemo-tenetur-Grundsatz auch keine «Vorwirkung» für das Veranlagungsverfahren (vgl. E. 3.1.3). Eine allfällige Verletzung des nemo-tenetur-Grundsatzes und dessen Folgen wären im Rahmen des Verwaltungsstrafverfahrens zu prüfen, sollte die Beschwerdeführerin in diesem Verfahren beschuldigt werden. Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, sie sei durch die Androhung der Vornahme einer Ermessensveranlagung im Verwaltungsverfahren gezwungen worden, sich selbst zu belasten, kann sie deshalb im vorliegend zu beurteilenden Steuererhebungsverfahren nichts zu ihren Gunsten ableiten. Ohnehin wurde der Beschwerdeführerin die Vornahme einer Ermessensveranlagung vorliegend eben gerade

nicht vorgängig angedroht (vgl. dazu nachfolgend E. 6). Die Beschwerdeführerin hat der Vorinstanz auch keine Beweismittel «unter Druck» zukommen lassen, die sie nicht bereits vorher im Verwaltungsstrafverfahren (als Auskunftsperson) übermittelt hatte (vgl. E. 2.2.3). Von einer Selbstbelastung unter Zwang kann daher keine Rede sein.

3.3 Zusammengefasst erweist sich die Rüge der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe das Steuererhebungsverfahren in unzulässiger Weise mit dem Verwaltungsstrafverfahren vermischt, als unbegründet. Die von der Vorinstanz beigezogenen Unterlagen des Verwaltungsstrafverfahrens sind im vorliegenden Steuererhebungsverfahren grundsätzlich verwertbar und durften von der Vorinstanz für den Einspracheentscheid beigezogen werden (zur Modalität des Beizugs und der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Gehörsverletzung siehe nachfolgend E. 6). Zumal die Beschwerdeführerin die in Frage stehenden Rechnungen aber von sich aus im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nochmals eingereicht hat (vgl. E. 2.4.3.2), erübrigt es sich, auf die beigezogenen Unterlagen abzustellen.

4.

4.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genusscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in der vorliegend anwendbaren, zwischen dem 1. Januar 2008 und dem 31. Dezember 2019 gültig gewesenen Fassung [AS 2007 4791]).

4.2 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. Ohne Einfluss auf das Entstehen der Steuerforderung bleibt damit eine Veranlagung (vgl. Urteil des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 7.3; Urteile des BVGer A-4910/2018 vom 12. August 2020 E. 3.2.1; A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2; MICHAEL BEUSCH, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die

Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [hiernach: VStG-Kommentar], N. 1 zu Art. 12; W. ROBERT PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, 1971, N. 1.2 zu Art. 12). Der Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, bestimmt sich grundsätzlich nach dem Zivilrecht (Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2; A-578/2015 vom 17. August 2015 E. 3.1.1; PFUND, a.a.O., N. 2.2 zu Art. 12 Abs. 1). 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 Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] [OR, SR 220]; Urteile des BVGer A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.2; A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.5).

4.3

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

4.3.2 Die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung ist bei Kapitalerträgen die Ausnahme und kann gestattet werden, wenn die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (Art. 20 Abs. 1 VStG, in der seit dem 15. Februar 2017 geltenden Fassung i.V.m. Art. 70c VStG, in Kraft seit 15. Februar 2017 [AS 2017 497]; Urteile des BVGer A-4263/2020 vom 5. Juli 2022 E. 3.8; A-4682/2018 vom 16. August 2019 E. 3.5.2; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 180). Gemäss Art. 20 Abs. 2 VStG (in der seit dem 15. Februar 2017 geltenden Fassung i.V.m. Art. 70c VStG) umschreibt der Bundesrat die Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist. Das Meldeverfahren ist insbesondere bei Dividendenausschüttungen und geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis zuzulassen (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG). Gemäss Art. 20 Abs. 3 VStG (in der seit dem 1. Januar 2019 geltenden Fassung) wird das Meldeverfahren in den Fällen nach Art. 16 Abs. 2^{bis} Bst. a und b VStG unabhängig davon gewährt, ob die Meldung der steuerbaren Leistung, das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens oder die Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren rechtzeitig erfolgt oder nicht.

4.4

4.4.1 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 % (Überwälzungspflicht [E. 4.4.2]; 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, a.a.O., N. 1.1 zu Art. 16 m.H.). Es handelt sich hierbei aber nicht um eine Zahlungsfrist, denn die Steuer ist unaufgefordert und spätestens bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu entrichten (BEUSCH, VStG-Kommentar, N. 6 zu Art. 16; PFUND, a.a.O., N. 1.3 zu Art. 16; Urteil des BVGer A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.6).

4.4.2 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. Für die Berechnung der geschuldeten Verrechnungssteuer wird sie auf die Bruttoleistung, das heisst «ins Hundert», hochgerechnet. Es wird mithin die Bruttoleistung berechnet, die – vermindert um den Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer – der tatsächlich ausgerichteten Leistung entspricht (vgl. MAJA BAUER-BALMELLI/ROBERT DESAX, VStG-Kommentar, N. 17 ff. zu Art. 14).

4.5

4.5.1 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Absatz 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Verzugszinse sind akzessorisch zur Hauptforderung (vgl. dazu BEUSCH, Untergang, a.a.O., 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 (MICHAEL BEUSCH/MORITZ SEILER, VStG-Kommentar, N. 22 zu Art. 16).

Kein Verzugszins ist geschuldet, wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung

erfüllt sind, sei es nach Art. 20 VStG und seinen Ausführungsbestimmungen, sei es nach Art. 20a VStG und seinen Ausführungsbestimmungen oder dem im Einzelfall anwendbaren internationalen Abkommen und den Ausführungsbestimmungen zu diesem Abkommen (vgl. Art. 16 Abs. 2^{bis} Bst. a, a^{bis} und b VStG, in der seit 1. Januar 2019 geltenden Fassung, [AS 2019 433; BBI 2018 2325] i.V.m. Art. 70c VStG, in Kraft seit 15. Februar 2017, [AS 2017 497; BBI 2015 5331 5365]).

4.5.2 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 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 Verordnung des EFD über die Verzugs- und die Vergütungszinssätze auf Abgaben und Steuern [Zinssatzverordnung des EFD, SR 631.014]). Ab dem 1. Januar 2024 beträgt der Zinssatz 4.75% (Art. 1 i.V.m. Anhang der Zinssatzverordnung des EFD).

4.6 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Die Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich der Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.3.1 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]; A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1; A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.4.1).

4.7 Die Verrechnungssteuerforderung verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Die Verjährung der Steuerforderung beginnt nicht oder steht still, solange die Steuerforderung sichergestellt ist oder keiner der Zahlungspflichtigen Wohnsitz im Inland hat (Art. 17 Abs. 2 VStG). Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG

wird die Verjährung unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten einer zahlungspflichtigen Person sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einer zahlungspflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem. Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG gegenüber allen Zahlungspflichtigen. Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede Mitteilung der ESTV an die steuerpflichtige Person, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen (siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 3.3.6; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.2).

Eine absolute Verjährung von Verrechnungssteueransprüchen ist gesetzlich nicht vorgesehen (vgl. BGE 126 II 49 E. 2d; Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 6.7).

4.8 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 VStV) 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; 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).

4.8.1 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 (Urteil

des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

4.8.2 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 Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1). Sind die Voraussetzungen 1 und 2 erfüllt, so wird die Erkennbarkeit und der im Beteiligungsverhältnis liegende Rechtsgrund der Leistung vermutet (Urteile des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1; 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 2.3 i.f.; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.5; Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 E. 4.2.2.3 i.f. [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023]).

4.8.3 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).

4.8.4

4.8.4.1 Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 4.8.2 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 (vgl. E. 4.8.3) – 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 m.H.).

4.8.4.2 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 (vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1 i.f.; 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).

4.8.4.3 Nahestehende Personen (vgl. E. 4.8.2 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; STEFAN OESTERHELT/MARCO MÜHLEMANN/MICHAEL 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).

4.8.4.4 Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein (vgl. oben E. 4.8.2; 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], N. 112 ff zu Art. 58; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, DBG-Kommentar, N. 112 zu Art. 58; a.A. HELBLING/DUSS/DUBACH, VStG-Kommentar, N. 148a zu Art. 4, 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 das BGer mit Urteil 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 i.f. [bestätigt durch das BGer mit Urteil 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023], je m.w.H.).

4.9

4.9.1 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. 1.6.4) – 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 m.H.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; DUSS/HELBING/DUBACH, VStG-Kommentar, N. 132a zu Art. 4). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 4.8.2). 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 (Urteil des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 5.5.3 [angefochten vor BGer]).

4.9.2 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 sein, das heisst zum

Beweis der in Frage stehenden Tatsache geeignet und notwendig sowie dem Steuerpflichtigen zumutbar (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, N. 4 zu Art. 39 VStG).

4.9.3 Ist das Vorliegen einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung nachgewiesen, wofür nach der allgemeinen steuerrechtlichen Beweislastverteilung die ESTV beweisbelastet ist, macht aber die Steuerpflichtige über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben, so ist dieses nach Ermessen festzusetzen. Ansonsten würde eine steuerpflichtige Gesellschaft, die – obwohl sie könnte (oder können sollte) – keine Angaben macht, gegenüber dem pflichtbewussten Steuerpflichtigen privilegiert und säumiges, unkooperatives Verhalten belohnt. Bei der Ermessensveranlagung haben die Steuerbehörden auf den gewöhnlichen Lauf der Dinge und auf das Verhalten des Steuerpflichtigen abzustellen. Sie müssen von haltbaren Grundlagen ausgehen. Die Ermessensveranlagung soll dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahe kommen. Im Zweifelsfall sind die Steuerbehörden nicht verpflichtet, den für den Steuerzahler günstigsten Sachverhalt zugrunde zu legen (vgl. Urteile des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 5.5; 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2; Urteile des BVGer A-4749/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 5.6.1; A-5444/2017 vom 22. März 2018 E. 2.9.3; A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.5; BEUSCH/SEILER, VStG-Kommentar, N. 9 zu Art. 13 VStG).

4.9.4 Im Beschwerdeverfahren kann die Steuerpflichtige das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung sowie die Schätzung der ESTV anfechten. Die Beweislast dafür, ob die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung gegeben sind sowie für die Begründung der daraus resultierenden Veranlagung liegen bei der ESTV. Bei der Prüfung der Richtigkeit der von der Vorinstanz vorgenommenen Ermessensveranlagung auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung und setzt nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung erhebliche Ermessensfehler unterlaufen sind. Sind die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung erfüllt, obliegt es der Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen. Dabei hat sie sich mit den Elementen der vorgenommenen Ermessensveranlagung im Einzelnen zu befassen und aufzuzeigen, dass und inwiefern die Schätzung nicht auf haltbaren Grundlagen beruht (vgl. Urteile des BGer 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 5.5; 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2; Urteile des BVGer

A-4749/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 5.6.2; A-2153/2019 vom 3. August 2020 E. 6.5.2; A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.7).

4.10

4.10.1 Bezahlte (Verrechnungs-)Steuern und Zinsen, die nicht durch Entscheidung der ESTV festgelegt worden sind, werden zurückvergütet, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren (Art. 12 Abs. 1 VStV).

4.10.2 Eine Voraussetzung für die Rückvergütung gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStV ist die Bezahlung einer Nichtschuld (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2). Dies ist unter anderem dann gegeben, wenn bei der Zahlung ein steuerbarer Tatbestand gefehlt hat und die versteuerte Leistung gar nicht Gegenstand der Verrechnungssteuer ist. Beruht die Zahlung nicht auf einem rechtskräftigen Entscheid, so wird die zu Unrecht entrichtete Steuer rückvergütet (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.8.1; PFUND, a.a.O., N. 5 ff. Vorbem. zu Art. 17).

5.

Vorliegend ist zunächst zu prüfen, ob die ESTV im Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 das Vorliegen von geldwerten Leistungen i.S.v. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 VStV zu Recht bejaht hat.

5.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin der B. _____ AG in den Geschäftsjahren 2011-2015 die Lohnkosten von X. _____ sowie damit zusammenhängende Kosten teilweise erstattet hat (zur Höhe bzw. Berechnung der geldwerten Leistungen siehe nachfolgend E. 6 und 7).

Den diversen Eingaben der Beschwerdeführerin lässt sich der folgende Hintergrund für diese Zahlungen entnehmen: X. _____ sei seit (ungefähre Zeitangabe) oder dem Jahr (...) für den C. _____-Konzern tätig gewesen. Sie sei zunächst bei der D. _____ SA, (Ort), angestellt gewesen, welche jedoch infolge erheblicher Verluste im Geschäftsjahr (...) ihren Geschäftsbetrieb eingestellt habe. Aufgrund ihrer Herkunft sowie der zwischenzeitlichen Bekanntschaft [zu Y. _____] sei klar gewesen, dass X. _____ im Zuge der Liquidation der D. _____ SA nicht entlassen würde. Um eine Entlassung zu verhindern, habe die Beschwerdeführerin als Muttergesellschaft der D. _____ SA einen Teil des Lohnes von X. _____ übernommen. Die damals in diesem Zusammenhang vorgenommenen Abklärungen hätten ergeben, dass die Übernahme der

Lohnkosten durch die Muttergesellschaft (die Beschwerdeführerin) eine verdeckte Kapitaleinlage bei einer Tochtergesellschaft sei, welche keine verrechnungssteuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen würde. Zwischen (Jahr) und (Jahr) sei X. _____ in (Ort) bei verschiedenen Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin angestellt gewesen. Nach der Gründung der B. _____ AG anfangs (Jahr) sei das Arbeitsverhältnis auf diese übertragen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei den verantwortlichen Personen bei der Beschwerdeführerin (wohl) entgangen, dass X. _____ durch die Übertragung des Arbeitsverhältnisses auf die B. _____ AG nicht mehr weiter bei einer der Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin angestellt war. In den Jahren (...-...) sei die Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin stark in [...] involviert gewesen, sodass (untergeordneten) Personalfragen wie diejenige von X. _____ gezwungenermassen nicht die nötige Aufmerksamkeit gewidmet werden konnte bzw. wurde. Die Aufteilung der Lohnkosten von X. _____ sei vermutungsweise in den Folgejahren bei der Beschwerdeführerin nicht mehr hinterfragt worden und die Angelegenheit habe sich zu einem «Selbstläufer» entwickelt.

Die an die Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen der B. _____ AG seien jeweils durch die Buchhaltungsabteilung der Beschwerdeführerin erfasst worden. Das Buchhaltungsteam der Beschwerdeführerin, einschliesslich der internen Kontrollorgane, sei für die Erfassung der Buchungen und die Kontrolle der Zahlungen zuständig gewesen. Aufgrund der hohen Anzahl der monatlich zu erfassenden Transaktionen seien bei Zahlungen in der Praxis lediglich hohe externe Rechnungen oder solche mit unbekanntem oder unüblichem Rechnungssteller vor der Visierung geprüft worden. Die in Frage stehenden Rechnungen hätten konzerninterne Rechnungen mit kleineren Beträgen dargestellt, sodass diese rückwirkend betrachtet durch die Maschen der Kontrolle gefallen seien. Die Steuerbarkeit der ausgerichteten Leistungen sei den zuständigen Personen aufgrund eines Subsumtionsirrtums (Tochtergesellschaft als Empfängerin der Leistung/Kapitaleinlage) nicht bewusst gewesen bzw. die Selbstdeklarationspflicht für die Verrechnungssteuer sei nicht erkannt worden.

Ab (Jahr) habe [Y. _____] mehr und mehr von den Arbeitsleistungen von X. _____ profitiert. Dieser sei bis (Jahr) als (...) noch aktiv in der Gruppe tätig gewesen. Von (Jahr) bis (Jahr) sei er dem Konzern noch als (Funktion) zur Verfügung gestanden. Bis (Jahr) sei er zudem [Funktion bei der C.c. _____] gewesen. Als (Funktion) habe [Y. _____] nebst eines (nicht durch die schweizerische Gesellschaft bezahlten) Beraterhonorars gemäss Beratervertrag auch administrative Unterstützung in Form eines

Sekretariats zugestanden. Aufgrund der über die Jahre gewachsenen freundschaftlichen Beziehung bzw. der örtlichen Nähe [zu Y. _____] habe sich X. _____ bestens zur Besetzung dieser administrativen Stabsstelle im Interesse des Gesamtkonzerns, einschliesslich des Interesses der Beschwerdeführerin, geeignet. Die Beschwerdeführerin habe in der Periode zwischen (Jahr) und (Jahr) ein erhebliches Wachstum erlebt und eine zentrale Stellung innerhalb des Konzerns eingenommen. Durch die teilweise Tragung der Sekretariatskosten habe die Beschwerdeführerin als Mitglied des Geschäftskonglomerates einen kleinen Beitrag an die zwischen [Y. _____] und der Gruppe vereinbarte Kostentragung geleistet. Der Geschäftsstandort Schweiz habe in der Zeit, (...), bei der Konzernleitung eine erhöhte Aufmerksamkeit genossen, wovon die Beschwerdeführerin ebenfalls profitiert habe.

In den Akten befinden sich die Kopien aller im fraglichen Zeitraum von der B. _____ AG an die Beschwerdeführerin gestellten Rechnungen im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X. _____ (vgl. näher dazu E. 7). Zudem befinden sich Kopien der folgenden Arbeitsverträge in den Akten (vgl. Beilagen 3-7 zur Eingabe vom 18. März 2021):

- Unbefristeter Arbeitsvertrag vom (Datum) zwischen X. _____ und der E. _____ AG betreffend Anstellung als «*sécretaire de direction*», mit Arbeitsort (Ort, Ort und Ort), gültig ab dem 1. Oktober 2006.
- Unbefristeter Arbeitsvertrag vom (Datum) zwischen X. _____ und der B. _____ AG (damals B. _____) betreffend Anstellung als «*assistante en administration et marketing*» zu 80% (mit Arbeitsort [...]) und «*assistante d'Y. _____*» zu 20% (mit Arbeitsort [Ort, Ort und Ort]), gültig ab dem 1. März 2009.
- Unbefristeter Arbeitsvertrag vom (Datum) zwischen X. _____ und der B. _____ AG (damals [...]) betreffend Anstellung als «*Administration / Reception Assistant (80% for B. _____)*» und «*Assistant for Y. _____ (20%)*» mit Arbeitsort (Ort, Ort und Ort), gültig ab dem 1. Januar 2010.
- Unbefristeter Arbeitsvertrag vom (Datum) zwischen X. _____ und der B. _____ AG (damals [...]) betreffend Anstellung als «*Management Assistant*» zu 100% mit Arbeitsort (Ort), gültig ab 1. September 2012.

- Befristeter Arbeitsvertrag vom (Datum) zwischen X._____ und der B._____ AG (damals [...]) betreffend Anstellung als «Management Assistant» zu 100% mit Arbeitsort (Ort), gültig vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Oktober 2016. Unter Punkt 6 («special agreements») ist notiert: «*Confidentiality: In her role as personal assistant to Y._____ the Employee has knowledge about [...]. The complete confidentiality shall be observed also for these matters.*»

5.2 Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bestreitet die Beschwerdeführerin nicht (mehr), dass die ersten drei Voraussetzungen einer geldwerten Leistung (vgl. E. 4.8.2) erfüllt sind.

5.2.1 Leistung ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung:

Die Beschwerdeführerin hat der B._____ AG in den Jahren 2011-2015 Rechnungen betreffend die Lohnkosten und damit verbundene Aufwendungen von X._____ teilweise erstattet, obwohl diese ihr keinerlei Arbeitsleistungen erbracht hat. Vielmehr war X._____ in den fraglichen Jahren zunächst zu 80% als Assistentin für die B._____ AG und zu 20% als Assistentin für [Y._____] tätig (vgl. Arbeitsvertrag vom [Datum], gültig ab dem 1. Januar 2010); später dann offenbar nur noch als Assistentin für [Y._____] (vgl. Arbeitsverträge vom [Datum] und [Datum]).

Die Beschwerdeführerin führte in ihrer Eingabe vom 18. März 2021 an die ESTV aus, sie habe indirekt von den Arbeitsleistungen von X._____ für [Y._____] profitiert, da dieser dem Konzern als (Funktion) zur Verfügung gestanden habe. Sie habe im fraglichen Zeitraum eine zentrale Stellung innerhalb des Konzerns wahrgenommen. Den von der Beschwerdeführerin zu den Akten gereichten Unterlagen lässt sich entnehmen, dass Y._____ ab (Jahr) [der C.b _____] als (Funktion) zur Seite stand (vgl. Beilagen 1 und 2 zur Eingabe vom 18. März 2021).

Die Angaben der Beschwerdeführerin sind jedoch zu wenig konkret, damit vom Vorliegen einer Gegenleistung ausgegangen werden könnte. Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat, kennt das schweizerische Steuerrecht – mit Ausnahme einzelner Bestimmungen – keine Konzernsichtweise. Rechtsgeschäfte zwischen Gesellschaften eines gleichen Konzerns sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden (vgl. E. 4.8.4.2). Es ist zwar gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht ausgeschlossen, dass in einer Unternehmensgruppe eine Konzerngesellschaft gewisse

vertragliche Verpflichtungen, die der gesamten Gruppe zugutekommen, übernimmt und die entsprechenden Verpflichtungen innerhalb der Unternehmensgruppe aufgeteilt werden. In diesem Fall hat die betreffende Gesellschaft jedoch gegenüber den Steuerbehörden aufzuzeigen, dass die fraglichen Aufwendungen *für sie selbst* geschäftsmässig begründet sind, etwa indem sie eine gruppeninterne Vereinbarung betreffend die (teilweise) Verpflichtungsübernahme vorlegt und Angaben macht, welche es als nachvollziehbar erscheinen lassen, dass überhaupt und in welchem Ausmass sie tatsächlich von den im Interesse der Gruppe übernommenen Verpflichtungen profitiert hat (vgl. Urteil des BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 5.1.2.4 f.). Solche konkreten Angaben (etwa zur gruppeninternen Verteilung der Kosten im Zusammenhang mit der Beratertätigkeit [von Y._____] und zu daraus für sie resultierenden zusätzlichen Erträgen) hat die Beschwerdeführerin vorliegend nicht gemacht, womit ihr der Nachweis der behaupteten Gegenleistung misslingt. Die Beschwerdeführerin bestreitet im Rahmen der Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht denn auch zu Recht nicht mehr, dass sie der B.____ AG Leistungen ohne gleichwertige Gegenleistung erbracht hat (Beschwerde, Rz. 37f., 86).

5.2.2 Direkte oder indirekte Zuwendung an einen Inhaber von Beteiligungsrechten der Gesellschaft:

Rechtsprechungsgemäss handelt es sich bei juristischen Personen, die vom gleichen Aktionär beherrscht werden, wie etwa bei Gesellschaften derselben Gruppe, um nahestehende Personen (E. 4.8.4.3). Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin waren sie (die Beschwerdeführerin) und die B.____ AG in der in Frage stehenden Periode beide (indirekte) Tochtergesellschaften der C.b____ (sie zu 100%, die B.____ AG zu 49%) und gehörten zum C.____-Konzern (vgl. Schreiben der Beschwerdeführerin vom 6. Dezember 2019, vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Dem Bundesverwaltungsgericht liegen keine weiteren Informationen zu den Beteiligungsverhältnissen vor. Mit der Beschwerdeführerin ist jedoch davon auszugehen, dass die Zahlungen an eine nahestehende Person erfolgten (Beschwerde, Rz. 90).

Gemäss der Beschwerdeführerin hat entweder die B.____ AG (in Anwendung der sog. Direktbegünstigungstheorie) oder aber (bei Anwendung der Dreieckstheorie) die Cb.____ als Leistungsempfängerin zu gelten (Beschwerde, Rz. 87 ff.). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, kann die Frage, wer als Leistungsempfänger zu gelten hat, vorliegend offenbleiben. So oder anders erfolgten die fraglichen Leistungen an eine nahestehende

Person, was von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten wird. Für die Erfüllung des Tatbestands der geldwerten Leistung ist es nicht erforderlich, dass nachgewiesen wird, wer konkret, d.h. mit Namen und Adresse, in den Genuss der fraglichen Leistungen gekommen ist (vgl. Urteile des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.5; A-5210/2014 vom 30. März 2015 E. 2.3.3; HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II § 3 N. 306).

5.2.3 Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis:

Die Beschwerdeführerin hätte die Leistungen mangels einer gleichwertigen Gegenleistung nicht unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten erbracht. Deren Ursache liegt somit im Beteiligungsverhältnis. Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

5.3 Umstritten ist hingegen, ob der ungewöhnliche Charakter der Leistung für die Beschwerdeführerin bzw. ihre Organe *erkennbar* war.

5.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, es habe sich bei den in Frage stehenden Rechnungen für sie um gruppeninterne Rechnungen mit geringfügigem Betrag gehandelt. Interne Weiterverrechnungen innerhalb von Gruppen seien üblich und einzelne Rechnungen würden praxismässig aufgrund der hohen Arbeitsbelastung der zuständigen Personen und der Komplexität der gruppeninternen Organisation oft nicht im Detail hinterfragt. Es sei unrealistisch und stehe in keinem Verhältnis, wenn verlangt werde, dass ihre Organe als Teil einer weltweit tätigen Gruppe sich mit jeder noch so kleinen Zahlung im Detail auseinandersetzen müssten und die rechtlichen und steuerlichen Konsequenzen zu überprüfen hätten. Schliesslich müsse die Nichterkennung des Missverhältnisses auch daraus abgeleitet werden, dass die fraglichen Aufwände durch die Übernahme durch sie (die Beschwerdeführerin) direktsteuerlich von einer steuerwirksamen in eine steuerneutrale Sphäre verschoben worden seien. Die B. _____ AG sei im Kanton (...) ordentlich besteuert worden, während sie (die Beschwerdeführerin) als Holdinggesellschaft nicht den kantonalen Gewinnsteuern unterlegen habe.

5.3.2 Zunächst ist festzuhalten, dass die Frage der Erkennbarkeit des ungewöhnlichen Charakters der Leistung rechtsprechungsgemäss nach objektiven Kriterien zu beurteilen ist (vgl. E. 4.8.4.4). Ob die Beschwerdeführerin bzw. ihre handelnden Organe das Missverhältnis tatsächlich erkannten und ob sie in Begünstigungsabsicht handelten, ist demnach nicht

entscheidend. Die Beschwerdeführerin vermag daher nichts aus ihrem Einwand abzuleiten, sie bzw. ihre Organe hätten das Missverhältnis tatsächlich nicht erkannt, weil solche Rechnungen (aufgrund der hohen Arbeitsbelastung der zuständigen Personen und der Komplexität der gruppeninternen Organisation) praxisgemäss nicht überprüft würden. Ohnehin stehen diese Angaben der Beschwerdeführerin im Widerspruch zu den von ihr im Einspracheverfahren gemachten Ausführungen. Demnach war X. _____ vor der Gründung der B. _____ AG im Jahre (...) bei verschiedenen Tochtergesellschaften der Beschwerdeführerin angestellt. Die damals vorgenommenen Abklärungen hätten ergeben, dass die Übernahme der Lohnkosten durch die Muttergesellschaft (die Beschwerdeführerin) eine verdeckte Kapitaleinlage bei der Tochtergesellschaft sei, welche keine verrechnungssteuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen würde. Nach der Übertragung des Arbeitsverhältnisses von X. _____ auf die B. _____ AG sei den verantwortlichen Personen (wohl) entgangen, dass X. _____ nicht mehr länger bei einer Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin angestellt sei (Einsprache vom 27. August 2020, S. 3-4). Diese Ausführungen implizieren, dass die Beschwerdeführerin bzw. ihre Organe um die fehlende gleichwertige Gegenleistung wussten, sich jedoch möglicherweise in einem (rechtlich unbeachtlichen) Subsumtionsirrtum hinsichtlich der Steuerbarkeit der Leistungen befanden.

5.3.3 Vorliegend ist das Missverhältnis eindeutig ausgewiesen, zumal die Beschwerdeführerin die Lohnkosten von X. _____ *ohne konkrete Gegenleistung* teilweise übernommen hat (vgl. E. 5.2). Auch handelt es sich beim Gesamtbetrag der fraglichen Rechnungen in Höhe von insgesamt Fr. 571'582.26 (vgl. nachfolgend E. 7) objektiv betrachtet nicht um einen geringfügigen Betrag. Steht die Leistung in einem eindeutig ausgewiesenen Missverhältnis zur erhaltenen Gegenleistung, so wird die Erkennbarkeit des Missverhältnisses rechtsprechungsgemäss vermutet (vgl. E. 4.8.4.4; Urteil des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 4.1 m.w.H.). Diese Vermutung greift vorliegend.

5.3.4 Insoweit die Beschwerdeführerin geltend macht, sie bzw. ihre Organe hätten das Missverhältnis auch bei pflichtgemässem Handeln nicht erkennen können, ist ihr ebenfalls nicht zu folgen.

5.3.5 Die Verbuchung betriebsfremden Aufwands auf dem Betriebskonto einer Aktiengesellschaft stellt einen groben Verstoss gegen die Buchführungsregeln dar (vgl. BGE 135 II 86 E. 3.1; Urteil des BGer 2C_433/2016, 2C_434/2016 vom 30. Mai 2016 E. 7.1; im Zusammenhang mit verdeckten

Gewinnentnahmen: PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl., 2022 [nachfolgend: Aktienrecht], § 1 N. 131, § 13 N. 151 f.). Es ist Aufgabe des Verwaltungsrats, geeignete Massnahmen zu treffen, um eine ordnungsgemässe Buchhaltung und Rechnungslegung sicherzustellen: Die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und der Finanzplanung sind unübertragbare Aufgaben des Verwaltungsrats (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Dieser ist u.a. verantwortlich für die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und der Rechnungslegung. In grösseren Unternehmen hat der Verwaltungsrat zudem für die Einrichtung eines auf die Qualität der Rechnungslegung ausgerichteten internen Kontrollsystems zu sorgen (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 OR; BÖCKLI, Aktienrecht, § 9 N. 419 ff.). Dieses muss den Besonderheiten der Gesellschaft angepasst und geeignet sein, seine Funktionen zu erfüllen (BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N. 210). Auch bei im Vergleich zum Gesamtaufwand und der Grösse des Konzerns geringen Beträgen und bei konzerninternen Überweisungen muss demnach sichergestellt werden, dass kein betriebsfremder Aufwand verbucht wird, um Verstösse gegen die Buchführungsregeln zu verhindern. Bei pflichtgemäsem Vorgehen wären die geldwerten Leistungen für die Beschwerdeführerin bzw. ihre Organe somit erkennbar gewesen.

Schliesslich hat die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 27. August 2020 an die ESTV selbst eingeräumt, dass der Übernahme der Lohnkosten von X. _____ nicht die nötige Aufmerksamkeit gewidmet worden sei und sich die Sache im Laufe der Zeit zu einem «Selbstläufer» entwickelt habe (Einsprache vom 27. August 2020, S. 4).

5.3.6 Nach dem Ausgeführten hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass der ungewöhnliche Charakter der Leistungen für die Beschwerdeführerin erkennbar war. Die ESTV hat das Vorliegen von geldwerten Leistungen zu Recht bejaht.

6.

In einem nächsten Schritt ist auf die Höhe bzw. die Berechnung der geldwerten Leistung einzugehen. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob die ESTV einen rechtsgenügenden Anlass hatte, eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

6.1

6.1.1 Die Vorinstanz setzte die Höhe der steuerbaren Leistung im Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 nach Ermessen auf Fr. 555'457.– fest.

Zur Begründung führte sie zusammengefasst aus, sie (die ESTV) habe bei der ursprünglichen Rechnungsstellung auf die Zahlen abgestellt, welche die Beschwerdeführerin ihr gegenüber selbst deklariert habe, ohne ihr nähere Unterlagen dazu zukommen zu lassen. Zusätzlich sei damals nach einer Besprechung mit der Beschwerdeführerin bzw. deren Vertreter auf den deklarierten geldwerten Leistungen von Fr. 529'007.– ein Kostenaufschlag von 5% vorgenommen worden, woraus sich der genannte Betrag von Fr. 555'457.– ergeben habe (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und B.c).

Der Betrag von Fr. 555'457.– stelle aber unabhängig davon, ob dieser Kostenaufschlag tatsächlich vorgenommen werden müsse (was die Beschwerdeführerin bereits im Einspracheverfahren bestritt), vorliegend die Höhe der geldwerten Leistung dar. Sie (die ESTV) habe die Beschwerdeführerin erstmals mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 aufgefordert, sämtliche Buchhaltungsbelege und ihr (der Beschwerdeführerin) gestellte Rechnungen für die Refakturierung eines Teils der Lohnkosten und der Reiseauslagen und Spesen für die Arbeitstätigkeit von X. _____ einzureichen, damit sie die Höhe der geldwerten Leistungen überprüfen könne. Die Beschwerdeführerin habe daraufhin mit Schreiben vom 18. März 2021 lediglich 26 Rechnungen für die Periode 2011-2015 eingereicht, obwohl sie selbst im Schreiben von 44 Rechnungen gesprochen habe. Diese seien somit unvollständig gewesen. Wie sich die einzelnen, monatlich stark unterschiedlichen Rechnungsbeträge zusammensetzten, habe von ihr überdies nicht nachvollzogen werden können. Buchhaltungsunterlagen wie beispielsweise Kontoblätter habe die Beschwerdeführerin keine eingereicht. Die Beschwerdeführerin habe damit ihre Mitwirkungspflicht verletzt. Insgesamt sei für sie (die ESTV) die Höhe der Lohnkosten inkl. Spesen von X. _____, welche in der Zeitperiode 2011-2015 von der Beschwerdeführerin tatsächlich bezahlt und als Aufwand verbucht worden seien, nicht ersichtlich gewesen. Um von haltbaren Grundlagen ausgehen zu können und zu beurteilen, ob die in der Rechnung vom 20. Mai 2016 angenommenen Leistungen von insgesamt Fr. 555'457.– dem wirklichen Sachverhalt möglichst nahekommen, habe sie (die ESTV) die internen Akten der ASU als Vergleich herangezogen. Daraus sei ersichtlich geworden, dass die Beschwerdeführerin der ASU die in Frage stehenden Rechnungen für die Jahre 2011-2015 beinahe vollständig eingereicht habe. Das Rechnungstotal dieser 46 Rechnungen betrage Fr. 621'573.49 und liege damit sogar höher als der von ihr angenommene Betrag von Fr. 555'457.– (inkl. Kostenaufschlag). Wieso die Beschwerdeführerin lediglich Fr. 529'007.– deklariert habe, sei nicht nachvollziehbar. Jedenfalls komme der Betrag von Fr. 555'457.– dem mutmasslich wirklichen Sachverhalt (Fr. 621'573.49)

näher. Da die Zusammensetzung der Rechnungsbeträge vorliegend nicht abschliessend nachvollzogen werden könne, werde zu Gunsten der Beschwerdeführerin auf eine reformatio in peius verzichtet.

6.1.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht. Zur Wahrung ihres rechtlichen Gehörs sei die Vorinstanz verpflichtet gewesen, ihr eine Nachfrist zur Einreichung der fehlenden Rechnungen zu setzen, unter Androhung eines Ermessensentscheids. Wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid selbst festgehalten habe, seien die von ihr (der Beschwerdeführerin) mit Schreiben vom 18. März 2021 eingereichten Unterlagen «offensichtlich» unvollständig gewesen. Beim Versand des Schreibens vom 18. März 2021 sei ihr beim Zusammenstellen der Beilagen wohl ein Kopier- oder Sortierfehler unterlaufen, so dass nicht sämtliche Rechnungen als Beilage dem Schreiben beigelegt wurden. Es habe keinen Grund für sie gegeben, der Vorinstanz die in Frage stehenden Rechnungen vorzuenthalten, zumal sie ihr diese – wie von der Vorinstanz zu Recht festgehalten habe – im Verwaltungsstrafverfahren bereits als Auskunftsperson übergeben habe. Da sich die Rechnungen bereits bei der ASU befunden hätten, habe jedenfalls kein Untersuchungsnotstand bzw. eine nicht mehr zu behebende Ungewissheit bezüglich des rechtserheblichen Sachverhalts bestanden. Die Vornahme einer Ermessenseinschätzung sei daher auch unverhältnismässig gewesen.

6.2

6.2.1 Ist das Vorliegen einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung nachgewiesen, macht aber die Steuerpflichtige über das Ausmass der steuerbaren Leistungen keine zuverlässigen Angaben, so ist dieses nach Ermessen festzusetzen (E. 4.9.3). Seine Mitwirkungspflichten verletzt, wer rechtmässig zur Mitwirkung aufgefordert wurde und sich dieser Aufforderung pflichtwidrig und in schuldhafter Weise widersetzt (E. 4.9.2).

6.2.2 Vorliegend hatte die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 11. März 2016 den Gesamtbetrag der von ihr in den Steuerjahren 2011-2015 der B._____ AG bezahlten Rechnungen im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X._____ mit Fr. 529'007.– beziffert (vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Im Schreiben vom 6. Dezember 2019, mit welchem die Beschwerdeführerin der ESTV mitteilte, sie habe den Sachverhalt nochmals überprüft, stellte die Beschwerdeführerin den Gesamtbetrag der bezahlten Rechnungen nicht in Frage, sondern machte (lediglich) geltend, die erhobene Verrechnungssteuer könne im Meldeverfahren erledigt werden und sei deshalb nicht geschuldet (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Auch in ihrer

Einsprache vom 27. August 2020 stellte die Beschwerdeführerin in tatsächlicher Hinsicht nicht in Abrede, Rechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 529'007.– an die B._____ AG bezahlt zu haben. Sie beanstandete jedoch (erstmalig) den von der ESTV vorgenommenen Kostenaufschlag von 5% (sowie die rechtliche Qualifikation als geldwerte Leistungen). Im Schreiben vom 18. März 2021 äusserte sich die Beschwerdeführerin nicht zum Gesamtbetrag der bezahlten Rechnungen.

6.2.3 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz machte die Beschwerdeführerin somit im Verlaufe des Verfahrens bis zum Einspracheentscheid keine widersprüchlichen oder unzuverlässigen Angaben zur Höhe der von ihr an die B._____ AG überwiesenen Beträge. Sie hielt vielmehr stets an ihrer Darstellung des Sachverhalts fest, wonach sie der B._____ AG im streitbetreffenden Zeitraum Rechnungen im Gesamtbetrag von Fr. 529'007.– im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X._____ bezahlt habe. Es trifft zwar zu, dass die Beschwerdeführerin die ausgehend vom Gesamtbetrag von Fr. 555'457.– (Fr. 529'007.– plus Kostenaufschlag von 5%) berechnete Verrechnungssteuerforderung am 22. Juni 2016 vorbehaltlos bezahlt hat. Sie hat den Gesamtbetrag von Fr. 555'457.– auch ihrem Antrag um Meldung der Verrechnungssteuer zugrunde gelegt (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Dass ein solcher Kostenaufschlag geschuldet sei, beruhte jedoch nicht auf den Angaben der Beschwerdeführerin, sondern entsprach vielmehr der Auffassung der ESTV, die in diesem Zusammenhang grundsätzlich die Beweislast für das Vorliegen einer geldwerten Leistung (samt Kostenaufschlag) trägt (vgl. E. 4.9.1). Dass die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren bestritt, dass ein solcher Aufschlag geschuldet sei, kann ihr nicht als Widersprüchlichkeit angelastet werden.

6.2.4 Für das Bundesverwaltungsgericht ist auch nicht erstellt, dass die Beschwerdeführerin sich der Aufforderung zur Mitwirkung pflichtwidrig und in schuldhafter Weise widersetzt hätte. Die ESTV forderte die Beschwerdeführerin erstmalig mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 auf, ihr die mit der Tätigkeit von X._____ zusammenhängenden Unterlagen einzureichen (vgl. Sachverhalt Bst. E.c). Dieser Aufforderung kam die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 18. März 2021 fristgerecht nach, wobei sie ausführte, sie lasse der ESTV «die in Frage stehenden Rechnungen der [B._____ AG] an die A._____ für die Periode 2011-2015 und die damit zusammenhängenden elektronischen Kontrollberichte des Buchhaltungssystems» zukommen. In der Beilage befanden sich dagegen weder die vollständigen Rechnungen für die besagte Zeitperiode noch Kontrollberichte. Mit Blick auf die gewählte Formulierung im besagten Schreiben

scheint die Möglichkeit eines Versehens oder eines Kopierfehlers nicht von vornherein ausgeschlossen zu sein. Dies umso mehr, als die Beschwerdeführerin – wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid festhielt – zumindest die fraglichen Rechnungen im parallel geführten Verwaltungsstrafverfahren eingereicht hatte. Vor diesem Hintergrund durfte die Vorinstanz nicht ohne weiteres auf eine Verletzung der Mitwirkungspflicht schliessen, sondern wäre verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin auf die Unvollständigkeit der Unterlagen hinzuweisen und ihr die Gelegenheit zur Stellungnahme bzw. zur Nachreichung der vollständigen Unterlagen zu geben.

6.2.5 Da die Beschwerdeführerin weder unvollständige oder widersprüchliche Angaben zur Höhe der von ihr bezahlten Rechnungen gemacht noch ihre Mitwirkungspflicht in erkennbarer Weise verletzt hatte, waren die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung im Zeitpunkt des Einspracheentscheids nicht erfüllt.

6.2.6 Hinzu kommt, dass die Vorinstanz für den Einspracheentscheid Akten aus dem Verwaltungsstrafverfahren beizog, ohne die Beschwerdeführerin vorgängig darüber zu informieren. Damit hat sie das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt:

6.2.6.1 Wie bereits eingangs dargelegt, ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV der Anspruch auf rechtliches Gehör, welcher als Teilgehalt auch das Recht auf Akteneinsicht umfasst (vgl. E. 2.3.1). Eine notwendige Bedingung für die Wahrnehmung des Rechts auf Akteneinsicht sowie für die Ausübung des damit in engem Zusammenhang stehenden Rechts auf Äusserung besteht darin, dass die Behörde die Parteien davon in Kenntnis setzt, wenn sie dem Dossier neue Akten beifügt, die für die Entscheidungsfindung wesentlich sind (BGE 128 V 272 E. 5bb; 124 II 137 E. 2b; Urteil des BGer 8C_147/2007 vom 27. Februar 2008 E. 4.2). Dies gilt zumindest für neue entscheidungswesentliche Akten, die die Parteien nicht kennen und auch nicht kennen können (BGE 132 V 387 E. 6.2; Urteil des BGer 1P.55/2007 vom 15. März 2007 E. 2.32).

6.2.6.2 Zwar waren der Beschwerdeführerin die von der Vorinstanz beigezogenen Akten bekannt, da sie diese selber im Verwaltungsstrafverfahren eingereicht hatte. Die beigezogenen Akten stimmten jedoch sowohl umfangmässig wie auch mit Bezug auf den Zeitraum nicht mit den von der Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren eingereichten Unterlagen überein. Vor diesem Hintergrund wäre die Vorinstanz verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin zu Wahrung ihres rechtlichen Gehörs vorgängig

darüber in Kenntnis zu setzen, dass die besagten Akten der ASU beigezogen wurden und ihr damit die Gelegenheit zur Wahrung ihres Rechts auf Akteneinsicht sowie zur Stellungnahme zur Diskrepanz zu den von ihr eingereichten Unterlagen einzuräumen.

Dadurch hätte sich nicht zuletzt das folgende Missverständnis betreffend die Höhe der im fraglichen Zeitraum bezahlten Rechnungen vermeiden lassen: Die Vorinstanz hielt gestützt auf die beigezogenen Unterlagen aus dem Verwaltungsstrafverfahren fest, es sei von einem mutmasslich wahren Rechnungstotal von Fr. 621'573.49 auszugehen (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.5.5). Dabei hatte sie jedoch fälschlicherweise nach dem 31. August 2015 ausgestellte Rechnungen miteinbezogen, die in zeitlicher Hinsicht gar nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind. Aufgrund des vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr der Beschwerdeführerin (1. September-31. August) sind vorliegend nur Rechnungen bis und mit 31. August 2015 zu berücksichtigen, was die Vorinstanz im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht anerkannt hat (vgl. Vernehmlassung, Ziff. II.4.4.3). Die in ihrem Geschäftsjahr 2015/2016 (1. September 2015 bis 31. August 2016) erfolgten geldwerten Leistungen deklarierte die Beschwerdeführerin mit separatem Schreiben vom 19. September 2016 (Sachverhalt Bst. C.c).

6.2.6.3 Indem die Vorinstanz den Einspracheentscheid ohne vorgängige Information der Beschwerdeführerin über den Beizug der Unterlagen der ASU erliess, hat sie deren Anspruch auf Wahrung ihres rechtlichen Gehörs verletzt. Immerhin ist die Gehörsverletzung als nicht besonders schwerwiegend einzustufen, da der Beschwerdeführerin die beigezogenen Akten bereits bekannt waren bzw. sie diese sogar selbst eingereicht hatte.

6.2.7 Zusammengefasst lagen zum Zeitpunkt des Einspracheentscheids keine rechtgenügenden Gründe vor, um eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Überdies hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt, in dem sie ohne vorgängige Orientierung die Akten aus dem Verwaltungsstrafverfahren beizog und den Einspracheentscheid unter Verwendung dieser Akten fällte. Der Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 erweist sich demgemäss als nicht bundesrechtskonform.

6.3 Die Beschwerdeführerin beantragt, die Sache sei an die Vorinstanz zurückzuweisen und diese sei anzuweisen, nach Gewährung des rechtlichen

Gehörs neu über die Sache zu entscheiden (Subeventualbegehren Nr. 10, Beschwerde Rz. 70).

6.3.1 Gemäss Art. 61 Abs. 1 VwVG entscheidet die Beschwerdeinstanz in der Sache selbst oder weist diese ausnahmsweise mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurück (vgl. E. 1.7). Vorliegend rechtfertigt sich eine Rückweisung an die Vorinstanz nicht. Der Sachverhalt ist im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht vollständig erstellt und die Durchführung eines Beweisverfahrens daher nicht erforderlich (vgl. E. 1.7).

6.3.2 Auch die festgestellte Gehörsverletzung rechtfertigt vorliegend keine Rückweisung an die Vorinstanz.

6.3.2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung (BGE 132 V 387 E.5.1). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler: BGE 147 IV 340 E. 4.11.3; 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-3193/2018 und A-3194/2018 vom 7. Mai 2019 E. 9.6; A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 5.1.2).

6.3.2.2 Vorliegend ist die erfolgte Gehörsverletzung als nicht besonders schwerwiegend einzustufen (vgl. E. 6.2.6.3). Das Bundesverwaltungsgericht verfügt überdies in den sich vorliegend stellenden Sach- und Rechtsfragen über dieselbe Kognition wie die Vorinstanz, und der Beschwerdeführerin stehen vor Bundesverwaltungsgericht dieselben Mitwirkungsrechte wie vor der Vorinstanz zu. Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz würde somit zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen. Unter diesen Umständen ist im Sinne der Heilung des Mangels praxisgemäss von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen.

6.3.3 Das Subeventualbegehren Nr. 10 (Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Ergänzung des Sachverhalts und Neuentscheidung nach Gewährung des rechtlichen Gehörs) ist demnach abzuweisen. Die erfolgte Gehörsverletzung wird jedoch bei der Verteilung der Verfahrenskosten zu berücksichtigen sein.

7.

In einem nächsten Schritt ist auf die Höhe der erfolgten geldwerten Leistung einzugehen.

7.1

7.1.1 Wie bereits erwähnt, ist im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht zwischen den Parteien nicht (mehr) streitig, dass in zeitlicher Hinsicht für die Berechnung der geldwerten Leistungen auf die Periode vom 1. September 2010-31. August 2015 abzustellen ist (vgl. E. 6.2.6.2; Vernehmlassung Ziff. II.4.4.3).

7.1.2 Ferner stimmen die Parteien überein, dass zwei von der Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 20. Oktober 2022 ans Bundesverwaltungsgericht eingereichte Rechnungen (vom 29. Oktober 2010 für die Periode bis Oktober 2010 bzw. vom 20. Dezember 2010 für die Periode bis Dezember 2010) im vorliegenden Verfahren wegen bereits eingetretener Verjährung nicht zu berücksichtigen sind (Stellungnahme der ESTV vom 18. November 2022, S. 2). Den auf diesen Rechnungen angebrachten Stempeln ist zu entnehmen, dass die entsprechenden Beträge am 29. Oktober 2010 bzw. 21. Dezember 2010 überwiesen wurden. Die steuerbaren Leistungen wurden demnach noch im Jahr 2010 fällig, womit auch die Steuerforderung im Kalenderjahr 2010 entstand (E. 4.2). Die Verrechnungssteuerforderung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (vgl. E. 4.7). Zum Zeitpunkt der von der ESTV durchgeführten Buchprüfung bei der B. _____ AG (im Februar 2016) waren die entsprechenden Forderungen demnach bereits verjährt.

Im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen ist, ob auch ein allfälliger Anspruch auf Nachleistung der Verrechnungssteuer betreffend diese zwei Rechnungen gestützt auf Art. 12 VStrR verjährt wäre. Art. 12 VStrR verleiht der Bundesverwaltung einen eigenständigen Anspruch, der von der Abgabeforderung separat ist (vgl. Urteil des BGer 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023 [zur Publikation vorgesehen] E. 5.3). Ein solcher Anspruch wird von der Vorinstanz vorliegend nicht geltend gemacht.

7.1.3 Als Beilage zur Beschwerde vom 23. Juni 2022 hat die Beschwerdeführerin u.a. 44 zwischen dem 14. März 2011 und dem 28. August 2015 an sie gestellte Rechnungen der B._____ AG (damals B._____) zu den Akten gereicht. Diese Rechnungen decken den Zeitraum von Januar 2011 bis August 2015 ohne Unterbruch ab. Im Betreff sind jeweils für den ersten (meist höheren) Betrag «*Reinvoicing according to the agreement between V._____ and W._____*» sowie für die weiteren Beträge «Kosten gemäss Beilage» bzw. «*expenses (see attached details)*» oder Einzelangaben («Swisscom», «Airticket», «travel expenses», «OIB», «ausbezahlte Überstunden», «Bonus») vermerkt. Zusätzlich ist jeweils die Mehrwertsteuer auf diesen Beträgen ausgewiesen.

Gesamthaft ergibt sich aufgrund dieser Rechnungen, dass die Beschwerdeführerin der B._____ AG im streitbetroffenen Zeitraum die folgenden Beträge im Zusammenhang mit den Lohnkosten von X._____ überwiesen hat:

	Netto	MWST	Total
Geschäftsjahr 2011	Fr. 30'491.24	Fr. 2'422.98	Fr. 32'914.22
Geschäftsjahr 2012	Fr. 80'449.97	Fr. 6'436.–	Fr. 86'885.97
Geschäftsjahr 2013	Fr. 118'009.–	Fr. 9'440.73	Fr. 127'449.73
Geschäftsjahr 2014	Fr. 133'460.23	Fr. 10'676.81	Fr. 144'137.04
Geschäftsjahr 2015	Fr. 166'847.50	Fr. 13'347.80	Fr. 180'195.30
Total	Fr. 529'257.94	Fr. 42'324.32	Fr. 571'582.26

7.1.4 Vor Bundesverwaltungsgericht ebenfalls nicht (mehr) streitig ist, dass auf den von der Beschwerdeführerin bezahlten Rechnungen an die B._____ AG kein Kostenaufschlag (für eine allenfalls an die B._____ AG erbrachte Lohnadministration) geschuldet ist (Vernehmlassung, Ziff. II.4.1).

7.2 Streitig ist hingegen, ob die geldwerte Leistung dem insgesamt bezahlten Bruttorechnungsbetrag von Fr. 571'582.26 entspricht (so die Vorinstanz) oder ob die Mehrwertsteuer für die Berechnung der geldwerten Leistung auszuklammern ist (so die Beschwerdeführerin).

7.2.1

7.2.1.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe die auf den Rechnungen als Mehrwertsteuer ausgewiesenen Beträge jeweils auf einem «Durchlaufkonto MWST» (Konto [...] Vorsteuerguthaben) verbucht, zusammen mit den anderen aufgelaufenen Vorsteuern im Rahmen der Mehrwertsteuerabrechnung geltend gemacht und mit ihrer Mehrwertsteuerschuld verrechnet. Der auf den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuerbetrag habe daher trotz Bezahlung bei ihr nicht zu einer Entreicherung geführt und es läge in diesem Umfang keine geldwerte Leistung vor. Diese Überlegung habe sie – in Absprache mit dem damals zuständigen Revisor der ESTV – ihrer ursprünglichen Berechnung der geldwerten Leistungen im Frühjahr 2016 (vgl. Sachverhalt Bst. B) zugrunde gelegt (Beschwerde, Rn. 44 f.). Die damals ausgewiesene Höhe der geldwerten Leistungen (Fr. 529'007.–) erweise sich als korrekt.

7.2.1.2 Die ESTV bestreitet das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem damals zuständigen Revisor betreffend die Ausklammerung der Mehrwertsteuerbeträge. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sei bei der Berechnung der geldwerten Leistung auf den Bruttorechnungsbetrag abzustellen. Obwohl die Ausrichtung einer Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung in den meisten Fällen eine Entreicherung zur Folge habe, sei fraglich, ob eine Entreicherung stets zwingend vorliegen müsse. Jedenfalls entspräche es keiner gängigen Praxis, verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen stets ohne Mehrwertsteuer zu berücksichtigen. Überdies sei auf den Rechnungen zwar ein «Mehrwertsteueranteil» ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe der B._____ AG jedoch einen Teil der Lohnkosten von X._____ bezahlt, ohne hierfür irgendeine Gegenleistung erhalten zu haben, womit den Rechnungen gar kein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zugrunde

gelegen habe. Bei einer gar nicht erbrachten Leistung sei auch kein Vorsteuerabzug zulässig. Demnach würde der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Vorsteuerabzug korrigiert, wenn nicht bereits die Verjährung eingetreten wäre.

7.2.2

7.2.2.1 Vorausschickend ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Beweismittel hinsichtlich der geltend gemachten «Vereinbarung» mit dem zuständigen Steuerrevisor eingereicht hat. Die ESTV war bei der Rechnungstellung offenbar von einem Gesamtbetrag der geldwerten Leistungen von Fr. 529'007.– ausgegangen, zu welchem sie einen Kostenaufschlag von 5% hinzurechnete (vgl. Sachverhalt Bst. B.b und C.a). Der Betrag von Fr. 529'007.– entspricht den von der Beschwerdeführerin selbst gemachten Angaben, welche zu diesem Zeitpunkt auch nicht mit Rechnungen belegt waren (Bst. B.b). Es liegen keinerlei Anhaltspunkte vor, wonach eine Absprache mit dem zuständigen Steuerrevisor hinsichtlich der nun strittigen «Mehrwertsteuerbeträge» getroffen worden sein könnte. Es handelt sich somit um eine reine Parteibehauptung, auf welche nicht weiter einzugehen ist.

7.2.2.2 Die von den Parteien aufgeworfene Frage, ob bei einer verrechnungssteuerrechtlichen geldwerten Leistung (ausgenommen des Falls von Gratisaktien) zwingend eine Entreicherung der Gesellschaft vorliegen muss, kann vorliegend offenbleiben. Selbst wenn dem so wäre, müsste diese Voraussetzung vorliegend als erfüllt erachtet werden. Die Beschwerdeführerin hat die fraglichen Beträge inkl. der ausgewiesenen «Mehrwertsteueranteile» an die B._____ AG überwiesen, obwohl ihr dafür keine gleichwertige Gegenleistung erbracht worden ist (vgl. E. 5.2.1). Damit wurde die Beschwerdeführerin – zumindest in einem ersten Schritt – im Umfang dieser Überweisungen entreichert. Dass die Beschwerdeführerin nach ihren eigenen Angaben die auf den Rechnungen als Mehrwertsteuer ausgewiesenen Beträge später als Vorsteuern geltend gemacht und mit ihrer Mehrwertsteuerschuld verrechnet hat, ändert nichts an diesem Ergebnis. Zwar mag der vorgenommene Vorsteuerabzug bzw. die Verrechnung mit ihrer Mehrwertsteuerschuld die erfolgte Entreicherung aus Sicht der Beschwerdeführerin in diesem Umfang ausgeglichen haben. Die Beurteilung, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, erfolgt jedoch zum Zeitpunkt, in dem die Leistung gewährt wurde. Spätere Entwicklungen können nur insofern berücksichtigt werden, als sie bereits zu diesem Zeitpunkt absehbar waren (vgl. E. 4.8.3).

Dies war mit Bezug auf den vorgenommenen Vorsteuerabzug nicht der Fall. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, durfte die Beschwerdeführerin mangels einer konkreten Gegenleistung für die überwiesenen Beträge nicht davon ausgehen, dass den Rechnungen tatsächlich ein mehrwertsteuerliches Leistungsverhältnis zugrunde liegt. Eine Leistung im Sinne von Art. 3 Bst. c des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) ist die *Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts*, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt. Ein mehrwertsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis ist nur anzunehmen, soweit zwischen der (Haupt-)Leistung (Lieferung oder Dienstleistung gemäss Art. 3 Bst. d und e MWSTG) und der Gegenleistung (Entgelt im Sinne von Art. 24 MWSTG) ein hinreichender Konnex bzw. eine innere wirtschaftliche Verknüpfung besteht (vgl. BGE 140 II 80 E. 2.1; 138 II 239 E. 3.2; 132 II 353 E. 4.1). Vorliegend fehlte es an einer Leistung der B._____ AG an die Beschwerdeführerin, weshalb diese auch nicht davon ausgehen durfte, die als Mehrwertsteuer ausgewiesenen Beträge seien ihr zu Recht in Rechnung gestellt worden bzw. berechtigten sie zum Abzug dieser Beträge als Vorsteuern (Art. 28 MWSTG).

7.2.3 Vorliegend ist demnach von geldwerten Leistungen in Höhe des Bruttorechnungsbetrags, d.h. in Höhe von Fr. 571'582.26 auszugehen.

7.3

7.3.1 Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen. Bei Verletzung der Überwälzungspflicht erfolgt die Aufrechnung der erbrachten Leistung «ins Hundert» (E. 4.3).

7.3.2 Die Beschwerdeführerin bestreitet vorliegend nicht, dass die geldwerte Leistung mangels Überwälzung ins Hundert aufzurechnen ist (vgl. Beschwerde, Rz. 52). Die geldwerten Leistungen erhöhen sich demnach auf insgesamt Fr. 879'357.30 (Fr. 571'582.26 : 65 x 100). Die darauf geschuldete Verrechnungssteuer von 35% würde Fr. 307'775.– betragen (vgl. dazu sogleich E. 7.4).

7.4

7.4.1 Eine Berichtigung zuungunsten einer Partei (reformatio in peius) wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn

der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. E. 1.4.1).

7.4.2 Vorliegend beträgt die Differenz zwischen der im Einspracheentscheid vom 24. Mai 2022 festgesetzten und der geschuldeten Verrechnungssteuer Fr. 8'682.75 (Fr. 307'775 – Fr. 299'092.25). Dies entspricht einer Erhöhung von weniger als 3 %. Rechtsprechungsgemäss kann damit nicht von einer Korrektur von erheblicher Bedeutung ausgegangen werden (vgl. E. 1.4.1). Auf eine *reformatio in peius* ist somit zu verzichten.

7.4.3 Zusammengefasst ist es vorliegend nicht gerechtfertigt, die von der Vorinstanz festgesetzte Verrechnungssteuer zu Ungunsten der Beschwerdeführerin neu festzusetzen. Die Höhe der von der Vorinstanz festgesetzten geschuldeten Verrechnungssteuer (insgesamt Fr. 299'092.25) ist demnach zu bestätigen.

7.5

7.5.1 Gemäss Art. 12 VStV werden bezahlte Steuern und Zinsen, die nicht durch Entscheid der ESTV festgesetzt worden sind, zurückvergütet, sobald feststeht, dass sie nicht geschuldet waren (vgl. E. 4.10.1). Vorausgesetzt ist dabei die Bezahlung einer *Nichtschuld* (vgl. E. 4.10.2).

7.5.2 Vorliegend hat die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 299'092.25 am 22. Juni 2016 entrichtet (vgl. Sachverhalt Bst. C.b). Dieser Betrag war wie oben dargelegt geschuldet (vgl. E. 7.3.2). Eine Rückvergütung ist somit nicht möglich. Der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin ist abzuweisen. Da die Steuer nicht rückzuvergüten ist, erübrigt es sich, auf den von der Beschwerdeführerin beantragten Vergütungszins auf dem Steuerbetrag einzugehen.

7.5.3 Zusammengefasst ist die Höhe der von der Vorinstanz festgesetzten geschuldeten Verrechnungssteuer (insgesamt Fr. 299'092.25) zu bestätigen. Der Antrag um Rückvergütung der Verrechnungssteuer ist abzuweisen.

8.

In einem nächsten Schritt ist auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Bewilligung des Meldeverfahrens einzugehen. Der Streitgegenstand im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht beschränkt sich dabei auf die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Gesuch der Beschwerdeführerin um Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung eingetreten ist (vgl. E. 1.4).

8.1

8.1.1 Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, die Meldung trete als Modalität der Erfüllung der Steuerpflicht an die Stelle der bei Kapitalerträgen üblicherweise vorzunehmenden Steuerentrichtung. Die Beschwerdeführerin habe ihre Steuerpflicht mit der Entrichtung der Verrechnungssteuer am 22. Juni 2016 bereits erfüllt; eine zweimalige Erfüllung (einmal durch Entrichtung und einmal durch Meldung) sei ausgeschlossen. Mit der Erfüllung sei die Steuerforderung in diesem Umfang «untergegangen», weshalb nicht auf das Gesuch um Meldung anstatt Steuerentrichtung einzutreten sei.

8.1.2 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe die Verrechnungssteuer nur deshalb bezahlt, um drohenden weiteren Schaden aufgrund von laufenden Verzugszinsen sowie der Androhung der Einleitung eines Strafverfahrens abzuwenden. Erst der Erlass des Entscheids vom 30. Juni 2020 stelle die die Verrechnungssteuerforderung begründende Verfügung dar. Die Zahlung vom Juni 2016 habe deshalb nicht zum Untergang der Forderung führen können. Gestützt auf Art. 20 VStG i.V.m. Art. 70c VStG finde das Meldeverfahren für Verrechnungssteuerzwecke bei geldwerten Leistungen im inländischen und grenzüberschreitenden Konzernverhältnis auf alle per 1. Januar 2011 nicht rechtskräftig festgesetzten Verrechnungssteuerforderungen Anwendung.

8.2 Insoweit die Beschwerdeführerin geltend machen will, die Steuerforderung sei erst mit dem Entscheid der ESTV vom 30. Juni 2020 entstanden, womit die Steuerforderung mit der Bezahlung im Juni 2016 gar nicht habe erfüllt werden können, kann ihr nicht gefolgt werden. Die Verrechnungssteuerforderung entsteht unmittelbar von Gesetzes wegen, sobald der im Gesetz umschriebene Tatbestand erfüllt ist (vgl. E. 4.2). Die Veranlagung führt lediglich zur Konkretisierung der entstandenen Steuerforderung und ist in diesem Sinne deklaratorisch (vgl. BEUSCH, Untergang, a.a.O., S. 75). Im Zeitpunkt der Bezahlung der Steuerrechnung im Juni 2016 bestand deshalb die streitbetroffene Verrechnungssteuerforderung und konnte auch erfüllt werden.

8.3 Es ist demnach zu prüfen, ob das Meldeverfahren rückwirkend mit Bezug auf eine bereits erfüllte Verrechnungssteuerforderung zur Anwendung kommen kann. Dazu ist Art. 20 VStG ausgehend von seinem Wortlaut auszulegen (vgl. E. 1.8).

8.3.1 Nach Art. 20 Abs. 1 VStG kann der steuerpflichtigen Person gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde (vgl. E. 4.3.2; gleichbedeutend in der französischen und italienischen Fassung: « [s]’il apparaît que le paiement de l’impôt sur les revenus de capitaux mobiliers entraînerait des complications inutiles ou des rigueurs manifestes (...) » bzw. « [q]ualora il pagamento dell’imposta sul reddito di capitali mobili causi complicazioni inutili o rigori manifesti (...) »). Art. 20 Abs. 2 VStG überträgt die Kompetenz zur Umschreibung der Fälle, in denen das Meldeverfahren zulässig ist, an den Bundesrat.

Gemäss Art. 20 Abs. 3 VStG wird das Meldeverfahren in den Fällen nach Art. 16 Abs. 2^{bis} Bst. a und b [wenn die materiellen Voraussetzungen für die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt sind {...}] unabhängig davon gewährt, ob die Meldung der steuerbaren Leistung, das Gesuch um Bewilligung des Meldeverfahrens oder die Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren rechtzeitig erfolgt oder nicht. Diese Bestimmung ist (auch) auf Sachverhalte anwendbar, die vor Inkrafttreten der Änderungen vom 30. September 2016 eingetreten sind, es sei denn, die Steuerforderung sei verjährt oder bereits vor dem 1. Januar 2011 rechtskräftig festgesetzt worden (Art. 70c VStG). Den französischen und italienischen Sprachversionen sind keine inhaltlichen Abweichungen zu entnehmen.

Dem klaren Wortlaut von Art. 20 Abs. 1 VStG ist somit zu entnehmen, dass die Erfüllung der Steuerpflicht durch das Meldeverfahren gestattet werden kann, wenn bei Kapitalerträgen *die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde*. Wurde eine steuerbare Leistung bereits deklariert und die daraus resultierende Steuerschuld beglichen, kann die Voraussetzung der aus der Steuerentrichtung entstehenden unnötigen Umtriebe oder offenbaren Härte naturgemäss nicht vorliegen, weil die Steuerentrichtung gar nicht mehr bevorsteht. Demgemäss spricht der Wortlaut der Bestimmung gegen eine rückwirkende Anwendung des Meldeverfahrens auf bereits erfüllte Verrechnungssteuerforderungen.

Zwar wird das Meldeverfahren gemäss dem Wortlaut von Art. 20 Abs. 3 VStG auch dann gewährt, wenn die Geltendmachung des Anspruchs auf ein Meldeverfahren *nicht rechtzeitig* erfolgt ist. Unter Beiziehung der übrigen Auslegungselemente (insb. die Entstehungsgeschichte von Art. 20 Abs. 3 VStG) erhellt sich jedoch, dass darin kein Anspruch auf eine

rückwirkende Anwendung des Meldeverfahrens auf *bereits erfüllte* Verrechnungssteuerforderungen erblickt werden kann.

8.3.2 Mit Blick auf die historische Auslegung (*Historisches Auslegungselement*) ist festzuhalten, dass die Bundesversammlung in Umsetzung der parlamentarischen Initiativen Palv 13.471 «Abbau von bürokratischen Hürden beim Meldeverfahren» (SR Niederberger) und Palv 13.479 «Klarstellung der langjährigen Praxis beim Meldeverfahren bei der Verrechnungssteuer» (NR Gasche) Art. 20 Abs. 3 VStG erlassen hat. Die Bestimmung ist am 15. Februar 2017 in Kraft getreten (AS 2017 497; Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 13. April 2015 [nachfolgend: Bericht WAK-N vom 13. April 2015]; BBI 2015 5331 5365); wurde jedoch anschliessend geändert (AS 2019 433; Botschaft des Bundesrats vom 28. März 2018 zu einer Änderung des Verrechnungssteuergesetzes [nachfolgend: Botschaft vom 28. März 2018]; BBI 2018 2325; in Kraft getreten am 1. Januar 2019). Bei der letztgenannten Änderung handelt es sich nur um eine formelle Anpassung (Botschaft vom 28. März 2018; BBI 2018 2325, 2343).

Mit Art. 20 Abs. 3 VStG wollte das Parlament sicherstellen, dass das Meldeverfahren bei Kapitalerträgen auch dann anwendbar bleibt, wenn die Fristen für die Deklaration der steuerbaren Leistung oder die Geltendmachung des Anspruchs auf Meldeverfahren (i.d.R. 30 Tage nach Fälligkeit des Ertrags) nicht eingehalten wurden (Bericht WAK-N vom 13. April 2015; BBI 2015 5331, 5346 und 5354; ebenso Botschaft vom 28. März 2018; BBI 2018 2325, 2343). Dass das Parlament eine rückwirkende Anwendung des Meldeverfahrens für *bereits entrichtete* Verrechnungssteuerforderungen ermöglichen wollte, ergibt sich aus den Materialien jedoch nicht. Vielmehr sollte mit der Änderung verhindert werden, dass durch Entrichtung (und nicht durch Meldung) der Verrechnungssteuer unnötiger administrativer Aufwand entsteht, Liquidität aus den Unternehmen abfließt und diesen ein Zinsverlust entsteht (Bericht WAK-N vom 13. April 2015; BBI 2015 5331, 5346; NR Maier für die WAK-N, AB 2015/III NR, S. 1099-1100). D.h. es sollte verhindert werden, dass den betroffenen Unternehmen Nachteile durch die geforderte *Entrichtung* der Verrechnungssteuer entstehen. Dies spricht gegen die Annahme, dass mit Art. 20 Abs. 2 VStG eine rückwirkende Anwendung des Meldeverfahrens für bereits entrichtete Steuerforderungen geschaffen werden sollte.

8.3.3 Nichts anderes ergibt sich aus dem Zusammenhang von Art. 20 VStG mit anderen Bestimmungen (*systematisches Auslegungselement*)

und aus Sinn und Zweck der Bestimmung (*teleologisches Auslegungselement*):

Gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG stellt das Meldeverfahren eine von zwei Arten der Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht dar. Für die Anwendbarkeit des Meldeverfahrens ist somit vorausgesetzt, dass eine *noch zu erfüllende* Steuerforderung vorliegt, was bei einer bereits entrichteten Steuerforderung eben nicht der Fall ist. Wurde die steuerbare Leistung gegenüber der ESTV deklariert und die daraus resultierende Steuerschuld beglichen, ist daher eine Meldung nicht mehr möglich (vgl. in diesem Sinne auch BAUMGARTNER/GHIELMETTI, VStG-Kommentar, N. 77d zu Art. 20).

Überdies wäre eine nachträgliche Bewilligung des Meldeverfahrens für bereits erfüllte Forderungen nur denkbar, wenn gleichzeitig eine Rechtsgrundlage für eine Rückvergütung der entrichteten Verrechnungssteuer bestehen würde. Andernfalls würde in der Tat eine doppelte Erfüllung der Verrechnungssteuer – durch Entrichtung und Meldung – vorliegen. Eine solche Rechtsgrundlage besteht jedoch nicht. Eine Rückvergütung von bezahlten Verrechnungssteuern ist gemäss Art. 12 VStV nur möglich, wenn feststeht, dass diese *nicht geschuldet* waren (vgl. E. 4.10 und 7.5). Vorausgesetzt ist mit anderen Worten die Bezahlung einer Nichtschuld, etwa wenn bei der Zahlung ein steuerbarer Tatbestand gefehlt hat und die versteuerte Leistung gar nicht Gegenstand der Verrechnungssteuer ist (E. 4.10.2). Die Rückvergütung einer zu Recht bezahlten Steuer ist hingegen weder im Gesetz noch auf Verordnungsstufe vorgesehen.

Sinn und Zweck des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen ist die Vermeidung von unnötigen administrativen Umtrieben und besonderen Härten (BAUMGARTNER/GHIELMETTI, VStG-Kommentar, N. 1a zu Art. 20). Auch im Hinblick darauf kann nicht davon ausgegangen werden, dass gestützt auf Art. 20 Abs. 3 VStG ein Anspruch auf rückwirkende Bewilligung des Meldeverfahrens für bereits entrichtete Verrechnungssteuerforderungen besteht, weil in diesem Falle der mit dem Meldeverfahren verfolgte Zweck gar nicht mehr erreicht werden könnte.

8.3.4 Zusammengefasst besteht weder gestützt auf Art. 20 Abs. 1 VStG noch gestützt auf Art. 20 Abs. 3 VStG ein Anspruch auf rückwirkende Bewilligung des Meldeverfahrens für bereits entrichtete Steuerforderungen.

8.3.5 Auch aus dem Urteil des Bundesgerichts BGE 143 II 268 kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. In jenem Urteil hat

das Bundesgericht festgehalten, dass die vorbehaltlose Bezahlung einer durch die ESTV ausgestellten Steuerrechnung nicht mit einem rechtskräftigen Entscheid gleichgesetzt werden kann. Es steht einer Steuerpflichtigen daher offen, gestützt auf Art. 12 Abs. 1 VStV die Rückvergütung einer nicht geschuldeten Steuer zu verlangen, selbst wenn sie die Steuerrechnung vorbehaltlos bezahlt hat (BGE 143 II 268 E. 4.3.3). Vorliegend geht es jedoch nicht um die Rückvergütung einer nicht geschuldeten Steuer, sondern um die Frage der nachträglichen Anwendbarkeit des Meldeverfahrens. Dazu lässt sich dem zitierten Entscheid nichts entnehmen.

8.3.6 Nach dem Ausgeführt ist festzuhalten, dass eine bereits beglichene Verrechnungssteuerforderung nicht Gegenstand des Meldeverfahrens sein kann (vgl. in diesem Sinne auch Abschreibungsentscheid des BVGer A-6930/2019 vom 2. April 2020 E. 4.2). Die Beschwerdeführerin hat die Steuerforderung in Höhe von Fr. 299'092.25 rund dreieinhalb Jahre vor der erstmaligen Beantragung des Meldeverfahrens beglichen. Die Vorinstanz ist demnach zu Recht nicht auf das entsprechende Gesuch eingetreten.

9.

Schliesslich ist zu prüfen, ob der von der Beschwerdeführerin bezahlte Verzugszins in Höhe von Fr. 30'946.15 geschuldet war und von dieser am 26. Juli 2016 zu Recht beglichen wurde (vgl. Sachverhalt Bst. C.b)

9.1 Auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Absatz 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ist gemäss Art. 16 Abs. 2 VStG grundsätzlich ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet (vgl. E. 4.5.1). Vorliegend war die Verrechnungssteuer in Höhe von Fr. 299'092.25 geschuldet, weshalb sich auch die Erhebung eines Verzugszinses auf den nach Ablauf der Fälligkeit ausstehenden Steuerbeträgen als rechtens erweist. Die Beschwerdeführerin bestreitet die Erhebung der Verzugszinsen denn auch nur im Zusammenhang mit ihrer Bestreitung der Hauptforderung (Beschwerde, Rz. 122 ff.). In rechnerischer Hinsicht wird dieser nicht beanstandet.

9.2 Auch der Verzugszins in Höhe von Fr. 30'946.15 wurde demnach zu Recht eingefordert. Der Antrag um Rückerstattung des bezahlten Verzugszinses ist abzuweisen.

10.

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin schliesslich die Anonymisierung des vorliegenden Urteils.

10.1 Gemäss Art. 29 Abs. 2 VGG hat die Veröffentlichung der Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich in anonymisierter Form zu erfolgen. Die Einzelheiten der Anonymisierung einschliesslich der Zuständigkeiten und des Verfahrens sind in den Richtlinien der Präsidentenkonferenz für die Urteilsredaktion, die Zitierung von Quellen und die Anonymisierung von Entscheiden (in Kraft getreten am 1. April 2014, Stand am 15. Dezember 2022) geregelt (vgl. Art. 8 Abs. 3 des Informationsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [SR 173.320.4]). Gemäss Ziff. 7.2 der besagten Richtlinien sind namentlich bei Urteilen im Bereich des Abgaberechts vor der Veröffentlichung sämtliche sensiblen Daten, welche die Identifizierung einer Person ermöglichen (so z.B. Autonummern, Produktnamen, Rechtsvertreter ausnahmsweise bei heiklen Rechtsgebieten etc.); Geburtstage; Ortsnamen; Fallnummern/Referenznummern der beschwerdegegnerischen Behörden und der eidgenössischen Dienste und Ämter sowie Geschäftsgeheimnisse zu anonymisieren.

10.2 Der Antrag der Beschwerdeführerin um Anonymisierung des Urteils erweist sich somit als gegenstandslos.

11.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.3).

12.

12.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Als unterliegende Partei hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten grundsätzlich in vollem Umfang zu tragen. Die Verfahrenskosten sind vorliegend praxisgemäss und dem Aufwand entsprechend auf Fr. 10'000.– festzusetzen. Aufgrund der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz (E. 6.2.6.2 f.) rechtfertigt es sich jedoch, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten teilweise zu erlassen (vgl. Urteile des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 7.1; A-4651/2020 vom 6. Oktober 2020; A-3193/2018 und A-3194/2018 vom 7. Mai 2019 E. 18 m.w.H.). Folglich sind von den auf Fr. 10'000.– festzusetzenden Verfahrenskosten Fr. 7'500.– durch die Beschwerdeführerin zu tragen. Der letztere Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.– zu entnehmen. Der verbleibende

Restbetrag von Fr. 2'500.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

12.2 Der unterliegenden Beschwerdeführerin steht grundsätzlich keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten rechtfertigt es sich jedoch, angesichts der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und der Beschwerdeführerin gestützt auf das Verursacherprinzip eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. auch Urteile des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 7.2; A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 7.2 m.w.H.).

Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat vorliegend eine Kostennote in Höhe von Fr. 40'019.30 für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht zu den Akten gereicht. Diese Ausgaben stehen jedoch nur teilweise in Zusammenhang mit Aufwendungen betreffend die erfolgte Gehörsverletzung (davon auszugehen ist zumindest bei den fakturierten Leistungen von insg. Fr. 2'715.– [exkl. MWST] im Zusammenhang mit der Mitwirkungspflicht). Gestützt auf eine Gesamtwürdigung erachtet es das Bundesverwaltungsgericht als gerechtfertigt, die Parteientschädigung auf insgesamt Fr. 3'750.– festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 VGKE).

(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Der Antrag auf Edition der vollständigen Strafverfahrensakten sowie Einsicht in dieselben wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 10'000.– werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 7'500.– auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 10'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.– wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 3'750.– zu bezahlen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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