Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-6000/2008
{T 0/2}

Urteil vom 13. Juli 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Nadine Mayhall.

Parteien

X._____,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.

A.a Die X._____, ..., bezweckt u.a. den Erwerb und das Halten von Beteiligungen.

A.b Am 25. und 26. Januar 2005 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der X._____ eine Buchprüfung der Jahre 2000 bis 2003 durch. Sie stellte dabei fest, dass A._____, ... (CZ), bis zum Jahr 2003 100% der X._____ über die B._____, ... (FL), und seit dem Jahre 2003 über die C._____, ... (CY), hielt. Gemäss Aktennotiz vom 26. Januar 2005 stellte die ESTV weiter fest, dass die im Jahre 2000 an die C._____ und die D._____, ... (CY), gewährten Darlehen von Fr. ... bzw. EUR ... im Jahre 2003 mit den Passivdarlehen gegenüber dem Aktionär verrechnet wurden. Diese Darlehen wurden während der Jahre 2000 bis 2002 nicht verzinst, worin die ESTV eine geldwerte Leistung erblickte.

A.c Die ESTV hielt zudem fest, dass die Passivdarlehen "Aktionär" nicht verzinst worden seien und die X._____ eine ungenügende Eigenfinanzierung aufweise. Bezüglich der Positionen "Wechselschulden" bzw. "Zinsaufwand" sei ersichtlich, dass ein Wechsel der X._____ gegenüber der Tochtergesellschaft E._____, ... CZ, bestehe.

A.d Die Ausstellung des Wechsels geht auf folgenden Sachverhalt zurück: Im Jahre 2000 erwarb die X._____ von ihrer Tochtergesellschaft, E._____, eine Beteiligung an der Gesellschaft F._____. In der Annahme, die Haltedauer werde kurz ausfallen, stellte die X._____ zur Begleichung des Kaufpreises einen Wechsel in Höhe des Kaufpreises von ... Tschechischen Kronen (CZK) aus. Aufgrund eines unerwarteten Rechtsstreits war es ihr jedoch über längere Zeit gerichtlich verboten, über die Aktien der F._____ zu verfügen. Die Verkäuferin und Tochtergesellschaft, E._____, musste deshalb sogenannte "Penalty Fees", d.h. Strafgebühren, welche buchhalterisch als ausserordentliche Erträge erfasst wurden, an die X._____ bezahlen. Diese veränderten Umstände führten zu einer verlängerten Haltedauer des Wechsels bis zur Freigabe der gesperrten Aktien. Der Wechsel musste aufgrund der am Sitz der E._____ geltenden tschechischen Rechtsvorschriften einen Ertrag abwerfen, welcher unter der Position "ausserordentlicher Ertrag" der Erfolgsrechnungen der

X._____ der Jahre 2001, 2002 und 2003 verbucht wurde. Die Verzinsung des Wechsels erfolgte zu 5 %. Die eben genannten "Penalty Fees" wurden dabei so ausgestaltet, dass sie die Zinszahlungen der X._____ auf dem Wechsel über die hier interessierenden Jahre hinweg betragsmässig, in CZK ausgedrückt, ausglichen, in Landeswährung umgerechnet aber sogar ein Überschuss von Fr. ... zugunsten der X._____ resultierte.

B.

Mit Entscheid vom 23. Februar 2007 erkannte die ESTV, die X._____ schulde ihr Fr. ... an Verrechnungssteuer, zuzüglich Zins zu 5 % ab dem 31. Januar 2001. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, die Unverzinsbarkeit der Darlehen an die nahestehenden Gesellschaften C._____ und D._____ stelle gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) und Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung dar. Dabei sei nicht relevant, ob diese Darlehen mit Eigen- oder Fremdkapital finanziert seien oder ob Passivdarlehen verzinst würden oder nicht. Eine Verzinsung von Fremdkapital sei aber für die Bestimmung des Mindestzinssatzes der Aktivdarlehen massgebend. Würden Aktivdarlehen an Beteiligte oder ihnen Nahestehende aus Fremdkapital finanziert, setzten sich die als angemessen betrachteten Zinssätze aus den Selbstkosten plus einem Zuschlag von 0.5 % zusammen, mindestens aber die von der ESTV periodisch publizierten Zinssätze. Der von der X._____ in der Höhe von CZK ... herausgegebene und auf der Passivseite bilanzierte Wechsel für die Finanzierung des Beteiligungskaufs der F._____ sei vorliegend zu 5 % verzinst worden. Die Aktivdarlehen seien deshalb zu 5.5 % zu verzinsen. Bei der Berechnung der geldwerten Leistung rechnete die ESTV zugunsten des Aktionärs einen Passivzins im Umfang des nicht verdeckten Grundkapitals an. Sie erwog zudem, ein direkter Zusammenhang zwischen der Entrichtung der sog. "Penalty Fees" der E._____ zugunsten der X._____ und der Verzinsung des Wechsels sei nicht gegeben, auch wenn die entsprechenden Beträge abgestimmt worden seien und bei der X._____ zu einem Ertragsüberschuss führten. Es handle sich um zwei verschiedene Tatbestände; auch buchhalterisch sei der Zins als Aufwand und die "Penalty Fees" als ausserordentlicher Ertrag erfasst worden, womit der Wechsel nicht als unverzinslich zu betrachten sei.

C.

Mit Einspracheentscheid vom 19. August 2008 wies die ESTV die Einsprache der X._____ vom 28. März 2007 (grundsätzlich) ab. Sie legte jedoch, in teilweiser Gutheissung der Einsprache, die Fälligkeitsdaten für den Verzugszins neu fest. Im Entscheid vom 23. Februar 2007 hatte die ESTV die geldwerte Leistung auf Fr. ... abgerundet. Im Einspracheentscheid vom 19. August 2008 hingegen erhob sie die Verrechnungssteuer auf einem ungerundeten Betrag von Fr. ... und erkannte somit, dass die X._____ eine Verrechnungssteuer von Fr. ... (35 % von Fr. ...) zu bezahlen habe.

D.

Mit Eingabe vom 19. September 2008 erhob die X._____ (nachfolgend Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte, der Einspracheentscheid der ESTV vom 19. August 2008 sei unter Kostenfolge aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie keine geldwerte Leistung erbrachte habe; eventualiter sei die Berechnung einer geldwerten Leistung unter Beizug der massgeblichen Zinssätze für Darlehen in Fremdwährung zu bestimmen. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Anträge im Wesentlichen wie folgt: Der Wechsel sei im Betrag von CZK ... zur Begleichung des Kaufpreises der Beteiligung an der F._____ ausgestellt worden. Da der Kaufpreis durch die Ausstellung des Wechsels beglichen worden sei, entspreche der Wechselschuld auf der Fremdkapitalseite die Beteiligung F._____ auf der Aktivenseite. Daraus erhelle, dass die Darlehen an die C._____ und die D._____ nur aus unverzinstem Fremdkapital finanziert werden konnten. Es könne somit nicht, wie von der ESTV behauptet, von Selbstkosten von 5 %, welche für die Verzinsung der Wechselschuld aufgewendet worden seien, ausgegangen werden, sondern von Fremdkosten von 0 %. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Haltedauer des ausgestellten Wechsels habe sich wegen des gerichtlichen Verfügungsverbots über die Aktien an der F._____ unerwartet verlängert. Aufgrund der für die Wechselgläubigerin, die E._____, geltenden tschechischen Rechtsvorschriften habe der Wechsel einen Ertrag für die E._____ abwerfen müssen. Zwecks Beibehaltung der Unverzinsbarkeit der Kaufpreisforderung sei eine Kausalstrafe ("Penalty Fee") seitens der E._____ an die Beschwerdeführerin in genau gleicher Höhe gegenüber gestellt worden. Es habe denn auch kein Geldfluss stattgefunden, da durch die Verrechnung der Beträge "die anfängliche Unverzinslichkeit des Wechsels erreicht worden" sei. Es handle sich dabei nicht um getrennte

Rechtsgeschäfte. Ihren Eventualantrag begründet die Beschwerdeführerin damit, dass es sich bei den Aktivdarlehen um Darlehen in Fremdwährungen handle, womit tiefere Soll-Zinssätze anwendbar seien.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 6. November 2008 schloss die Vorinstanz auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde und hielt an ihren bisherigen Ausführungen fest.

F.
Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – mit der nachfolgend in E. 1.2 gemachten Einschränkung – einzutreten. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-310/2009 vom 7. Mai 2010 E. 1.3, BVGE 2007/24 E. 1.3; vgl. schon René Rhinow/Beat Krähenmann, Schwei-

zerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Die Beschwerdeführerin beantragt u.a., es sei festzustellen, dass sie keine geldwerte Leistung erbracht habe. Es kann jedoch bereits anhand ihres Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die beanstandete Steuerforderung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 1.3). Entsprechend fehlt es in dieser Konstellation an einem schutzwürdigen Interesse im Sinne von Art. 25 Abs. 2 VwVG, weshalb auf das Feststellungsbegehren der Beschwerdeführerin nicht einzutreten ist.

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführer können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) auch die Rüge der unrichtigen und unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) und – grundsätzlich – auch diejenige der Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG) erheben.

Verwaltungsverordnungen sollen eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs insbesondere im Ermessensbereich sicherstellen. Als solche sind sie für die als eigentliche Adressaten figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn sie nicht klarerweise einen verfassungs- oder gesetzeswidrigen Inhalt aufweisen (Michael Beusch, in: Martin Zweifel/Peter Athanas[Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Bd. 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel etc. 2000, Rz. 15 ff. zu Art. 102); nicht verbindlich sind sie dagegen für die Justizbehörden. Die Gerichtsbehörden sollen Verwaltungsverordnungen bei ihrer Entscheidung allerdings mitberücksichtigen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Dies gilt um so mehr, als es nicht ihre Aufgabe ist, als Zweitinterpreten des der Verwaltungsverordnung zugrunde liegenden Erlasses eigene Zweckmässigkeitsüberlegungen an die Stelle des Vollzugskonzepts der zuständigen Behörde zu setzen (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005 S. 613 ff. mit weiteren Hinweisen; zum Ganzen statt vieler: BGE 126 II 275 E. 4; BVGE 2007/41 E. 3.3).

Entsprechend ist festzuhalten, dass Verwaltungsverordnungen – wie namentlich Merkblätter und Rundschreiben von Steuerverwaltungen – nicht als verbindliche Rechtssätze und damit nicht als Bundesrecht im Sinne von Art. 49 Bst. a VwVG gelten (André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.173). Hält sich eine Verwaltungsbehörde hingegen im Einzelfall nicht an eine eingelebte Praxis, so können sich in diesem Zusammenhang namentlich Fragen der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) stellen (vgl. dazu anstatt vieler: Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich etc. 2006, Rz. 507 ff.).

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

2.2 Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital erweist (Art. 20 Abs. 1 VStV). Die Gesetzmässigkeit der genannten Verordnungsbestimmung wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (BGE 115 Ib 274 E. 9a, 110 Ib 321 E. 3, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 2.2).

2.3 Zu den geldwerten Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts namentlich Zuwendungen zu rechnen, welche unter folgenden Umständen gewährt werden (vgl. BGE 115 Ib 274 E. 9b mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundes-

gerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2, 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, jeweils mit Hinweisen):

- Die Gesellschaft erhält keine gleichwertige Gegenleistung, und die Erfolgsrechnung wird dadurch belastet;

- die Aktionäre oder die ihnen nahe stehenden Personen kommen in den Genuss einer Leistung, die aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt worden wäre;

- das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung muss für die Organe der Gesellschaft erkennbar sein.

2.4 Nach ständiger Rechtsprechung gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahestehenden Dritten ausgerichtet werden und die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben. Als nahe stehende Personen gelten dabei solche, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuernden Leistung betrachtet werden müssen (Urteile des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2.2 mit Hinweisen, 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2, 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2 [veröffentlicht in Steuerrevue {StR} 2009 S. 915], 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.2, 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.1, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.2). Als (Gewinnvorwegnahme und somit) geldwerte Leistung gilt auch der Verzicht auf Darlehens- und Verzugszinsen zugunsten von Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.4.2; siehe auch Urteile des Bundesgerichts 2A.355/2004 vom 20. Juni 2005 E. 3.3 [veröffentlicht in StR 2005 S. 963]; W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Rz. 3.24 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VstG). In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären und auch keine Kapitalrückzahlung darstellen, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (Urteile des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2.2, 2C_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.2 [veröffentlicht in StR 2009 S. 915], 2C_335/2008

vom 13. Oktober 2008 E. 2.2 [veröffentlicht in Rivista ticinese di diritto {RtiD} 2009 I S. 492]).

2.5 Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleich behandelt wie offene Gewinnausschüttungen (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21 Rz. 13). In der Lehre wird terminologisch zwischen verdeckten Gewinnausschüttungen einerseits und Gewinnvorwegnahmen andererseits unterschieden (kritisch zu dieser Terminologie: Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2.2, welches einwendet, eine Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns könne nicht als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet werden, da handelsrechtlich gar keine Gewinne "vorweggenommen" werden könnten).

3.

3.1 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sogenannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Gemäss dem diese Verpflichtungen konkretisierenden Art. 21 VStV ist die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art), aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der ESTV zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30-tägige Frist am Tage, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird, zu laufen (Art. 21 Abs. 3 VStV). Wird die Jahresrechnung nicht innert sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres genehmigt, so hat die Gesellschaft der ESTV vor Ablauf des siebten Monats den Grund der Verzögerung und den mutmasslichen Zeitpunkt der Rechnungsabnahme mitzuteilen (Art. 21 Abs. 4 VStV). Diese Einreichungs- bzw. Mitteilungspflichten gelten auch und selbst dann, wenn keine Dividenden

oder andere steuerbare Leistungen ausgerichtet werden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.1).

3.2 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. Dies ergibt sich implizit aus Art. 39 und Art. 41 Bst. a VStG (vgl. schon Urteil des Bundesgerichts vom 10. November 1974, [veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht {ASA} 44 S. 390 E. 1]; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 25. Juni 1996 [veröffentlicht in ASA 65 S. 922 E. 3a]). 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. Fehlen schlüssige Anhaltspunkte, ist auf Erfahrungswerte abzustellen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. August 1988 [veröffentlicht in ASA 57 S. 514 E. 2a mit Hinweisen]). Die Veranlagungsbehörde stellt im Rahmen der Ermessensveranlagung das «wahrscheinlich Wahre» fest (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.1; vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs [«dealing at arm's length»], ASA 77 S. 658 ff., insbesondere S. 665 [mit weiteren Hinweisen auf die Lehre in Fn. 32] und S. 669 ff.).

3.3 Sind die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung einmal 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 3.2, 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 2 [veröffentlicht in StR 2009 S. 588, mit Hinweisen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.1; vgl. zu der insoweit vergleichbaren Situation bei der Mehrwertsteuer [anstelle vieler] das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4).

3.4 Bei der Überprüfung einer zulässigerweise erfolgten Ermessenseinschätzung auferlegt sich das Bundesverwaltungsgericht auch im Verrechnungssteuerrecht – in Weiterführung der ständigen Rechtsprechung der SRK – eine gewisse Zurückhaltung und setzt nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (hierzu und zum Ganzen: Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004 [veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden {VPB} 69.43 E. 4a, mit Hinweisen]; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.1; vgl. etwa für den Bereich der Mehrwertsteuer auch [anstelle vieler] das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5460/2008 vom 12. Mai 2010 E. 2.5.4 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 2.162).

4.

4.1 Wie oben dargelegt (vgl. E. 2.4) unterstehen geldwerte Leistungen in Form von Zinsverzichten auf Forderungen und Darlehen gegenüber Aktionären und ihnen nahe stehenden Dritten der Verrechnungssteuer. Die ESTV erlässt jährlich Merkblätter betreffend die Zinssätze für die Berechnung geldwerter Leistungen.

4.2 Für die Bemessung der geldwerten Leistung an Aktionäre bzw. Gesellschafter oder an ihnen nahe stehende Dritte in Form von unverzinslichen oder ungenügend verzinster Vorschüsse in Schweizer Franken unterscheidet die ESTV gemäss ihrer Verwaltungspraxis zwei Konstellationen:

- Vorschüsse aus Eigenkapital und keine Fremdkapitalverzinsung,
- Vorschüsse, die aus Fremdkapital finanziert werden.

Die erste Konstellation betreffend stellte die ESTV in den Jahren 2000, 2001 und 2002 auf einen Zinssatz von mindestens 3.25 % ab (so die Merkblätter Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen der ESTV vom 31. Januar 2000, vom 31. Januar 2001 und vom 28. Januar 2002, Ziff. 1.1). Für Vorschüsse, welche aus Fremdkapital finanziert werden, wurde nach der Verwaltungspraxis der ESTV auf die Selbstkosten plus einen Zinsecart von 0.25 bis 0.5 % abgestellt, mindestens jedoch auf einen Zinssatz von 3.25 % (Merkblätter Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen der ESTV vom 31. Januar 2000, vom 31. Januar 2001 und vom 28. Januar 2002, Ziff. 1.2).

Vorschüsse an Beteiligte oder ihnen nahe stehende Dritte in fremder Währung sind nach der Verwaltungspraxis der ESTV im Umfang der verzinslichen Verpflichtungen zu den Fremdkapitalzinssätzen zuzüglich eines Zuschlags von 0.5 %, mindestens jedoch zu fest vorgesehenen Zinssätzen zu verzinsen. Diese betrugen für Vorschüsse in EUR im Jahre 2000 5.5 %, im Jahre 2001 5 % und im Jahre 2002 5.5 % (vgl. dazu etwa das Rundschreiben der ESTV Zinssätze für fremde Währungen für die Berechnung von geldwerten Leistungen vom 26. März 2004, Ziff. 1.2 und 4).

5.

5.1 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen darauf verzichtet, auf Darlehensforderungen an Nahestehende Zins zu fordern. Sie hat dadurch auf Ertrag verzichtet. Auf diesem Ertragsverzicht schuldet sie die Verrechnungssteuer, soweit sie die Verzichte unabhängigen Dritten unter gleichen Umständen nicht gewährt hätte.

Ebenso ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin die vorliegenden geldwerten Leistungen nicht ordnungsgemäss deklariert hat (oben, E. 3.1). Entsprechend war die ESTV berechtigt und verpflichtet, das Ausmass der steuerbaren Leistung nach Ermessen festzusetzen (oben, E. 3.2).

5.2 Die unter Fremdkapital verbuchte Wechselschuld der Beschwerdeführerin wurde gemäss den Akten zu 5 % verzinst (vgl. Prom. note X._____, ... [Calculation of interest for 2000 and 2001]; act. 8k); siehe auch Erfolgsrechnungen der Jahre 2000 bis 2003; act. 3-6). Die Beschwerdeführerin verfügte somit über zu 5 % verzinstes Fremdkapital. Zur Berechnung der geldwerten Leistung auf den den nahestehenden Gesellschaften C._____ und D._____ gewährten Darlehen, die während der hier interessierenden Jahre unbestrittenermassen nicht verzinst wurden, stellte die ESTV deshalb auf die ausgerichteten Zinsen auf Fremdkapital von 5 % als Selbstkosten ab. Da die Darlehensbeträge weniger als Fr. 10 Millionen betrugen, rechnete sie einen Zinsecart von 0.5 % hinzu, womit sich ein Zinssatz auf den an die C._____ und D._____ gewährten Darlehen von 5.5 % ergab. Sie erwog ferner, dass auch gemäss dem Rundschreiben der ESTV vom 14. Februar 2005 betreffend Zinssätze für fremde Währungen (siehe E. 4.2 hiervor), die Selbstkosten der Beschwerdeführerin auf dem Fremdkapital plus ein Zinsecart von 0.5 % als Basis für die Be-

rechnung der geldwerten Leistungen auf den unverzinsten Aktivdarlehen massgebend seien. Somit ergebe sich auch gemäss diesem Rundschreiben ein Zinssatz von 5.5 %.

5.3 Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, der Wechsel im Betrag von CZK ... sei zur Begleichung des Kaufpreises der Beteiligung an der F._____ ausgestellt worden. Da der Kaufpreis durch die Ausstellung des Wechsels beglichen worden sei, entspreche der Wechselschuld auf der Fremdkapitalseite die Beteiligung F._____ auf der Aktivenseite. Daraus erhelle, dass die Darlehen an die C._____ und die D._____ nur aus unverzinstem Fremdkapital finanziert werden konnte. Es könne somit nicht, wie von der ESTV behauptet, von Selbstkosten von 5 %, welche für die Verzinsung der Wechselschuld aufgewendet wurden, ausgegangen werden, sondern von Fremdkosten von 0 %. Weiter sei, zwecks Beibehaltung der Unverzinsbarkeit der Kaufpreisforderung, eine Kausalstrafe ("Penalty Fee") seitens der E._____ an die Beschwerdeführerin in genau gleicher Höhe gegenüber gestellt worden. Durch die Verrechnung der Beträge sei "die anfängliche Unverzinslichkeit des Wechsels erreicht worden". Die Verzinsung und die "Penalty Fees" stünden in einem direkten Zusammenhang und es handle sich dabei nicht um getrennte Rechtsgeschäfte. Somit habe die Beschwerdeführerin kein verzinsbares Fremdkapital aufgewiesen, womit aus der Unverzinsbarkeit der Aktivdarlehen keine geldwerte Leistung resultieren könne.

5.4

5.4.1 Geldwerte Leistungen wie namentlich der Verzicht auf Darlehenszinsen unterliegen in dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wären und auch keine Kapitalrückzahlung darstellen, der Verrechnungssteuer (E. 2.4). Massgebend für die Berechnung der geldwerten Leistung ist damit der Zinssatz, welcher unter unbeteiligten Dritten vereinbart worden wäre (so ausdrücklich auch Urteil des Bundesgerichts 2A.355/2004 vom 20. Juni 2005 [veröffentlicht in StR 2005, S. 963 ff., E. 3.4 am Anfang]).

Hat die ESTV – wie vorliegend zulässigerweise – das Ausmass der geldwerten Leistung nach Ermessen festgesetzt, so obliegt es nach ständiger Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen, den Beweis für die Unrichtigkeit der Schätzung zu erbringen (E. 3.3). Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung zulässig erfolgter Er-

messenseinschätzungen Zurückhaltung und setzt nur dann sein eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz, wenn dieser bei der Schätzung grössere Ermessensfehler unterlaufen sind (E. 3.4).

Die Verwaltungspraxis betreffend die Berechnung von geldwerten Leistungen in Form von unverzinslichen oder ungenügend verzinster Vorschüsse einer Gesellschaft an Aktionäre bzw. Gesellschafter oder an ihnen nahe stehende Dritte (siehe dazu oben, E. 4) ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht verbindlich (oben, E. 1.3). Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass für die Berechnung dieser geldwerten Leistungen somit letztlich nicht der durch die Verwaltungspraxis festgelegte, sondern derjenige Zinssatz massgeblich zu sein hat, welcher unter unbeteiligten Dritten vereinbart worden wäre. Wurde somit das Ausmass einer solchen geldwerten Leistung zulässigerweise durch die ESTV nach Ermessen festgesetzt, so steht dem Steuerpflichtigen dagegen durchwegs der Nachweis einer marktüblichen Verzinsung offen. Ein solcher Nachweis kann insbesondere durch eine unabhängige und konkrete Bankofferte und – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2A.355/2004 vom 20. Juni 2005 [veröffentlicht in StR 2005, S. 963 ff., E. 3.4]) – namentlich gestützt auf allgemein publizierte Informationen renommierter Fachmedien erbracht werden.

Nicht ausreichend für einen solchen Nachweis wird hingegen in aller Regel die blosse Kritik am angefochtenen Entscheid dahingehend sein, die ESTV habe ihre eigene Verwaltungspraxis unzutreffend ausgelegt oder angewendet. Verwaltungsverordnungen sind keine verbindlichen Rechtssätze, deren Auslegung oder Anwendung das Bundesverwaltungsgericht zu überprüfen hätte; sie werden von einer Gerichtsbehörde vielmehr bei Entscheidungen mitberücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (vgl. dazu ausführlich oben, E. 1.3). Insbesondere angesichts der Zurückhaltung, die sich das Bundesverwaltungsgericht bei der Überprüfung einer zulässig erfolgten Ermessenseinschätzung auferlegt (vgl. dazu oben, E. 3.4), hat der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht somit nicht lediglich darzulegen, dass bei einer abweichenden Auslegung oder Anwendung der einschlägigen Verwaltungspraxis der ESTV auch auf einen anderen Zinssatz hätte abgestellt werden können. Der Beschwerdeführer hat vielmehr den Nachweis der Unrichtigkeit der Schätzung durch die Vorinstanz zu er-

bringen, wobei als Massstab auf die marktübliche Verzinsung abzustellen ist; dieser Nachweis kann – wie bereits dargelegt – namentlich durch eine unabhängige und konkrete Bankofferte oder gestützt auf allgemein publizierte Informationen renommierter Fachmedien erbracht werden.

5.4.2 Im angefochtenen Einspracheentscheid stellte die ESTV für die Berechnung der geldwerten Leistung in Form von Zinsverzicht auf Darlehen auf einen Zinsertrag von 5.5 % ab (oben, E. 5.2). Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Beschwerdeschrift enthält keinerlei Ausführungen dazu und insbesondere keine Nachweise dafür, dass dieser Zinssatz nicht als marktüblich angesehen werden könne. Die Beschwerdeführerin begnügt sich vielmehr damit aufzuzeigen, wie die Verwaltungspraxis der ESTV (vgl. dazu oben, E. 4) ihrer Ansicht nach auszulegen und anzuwenden gewesen wäre und welcher Zinssatz bei einer ihrer Auffassung nach zutreffenden Auslegung und Anwendung der massgeblichen Verwaltungspraxis resultiert hätte. Dass die Vorinstanz anlässlich der Anwendung ihrer Verwaltungspraxis die Beschwerdeführerin etwa rechtsungleich oder gar willkürlich behandelt hätte, ist weder geltend gemacht worden noch ersichtlich.

Es ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin vorliegend nicht nachgewiesen hat, dass die ermessensweise erfolgte Festlegung der strittigen geldwerten Leistung durch die Vorinstanz unrichtig erfolgt wäre. Die eingereichte Beschwerde erweist sich damit als unbegründet.

6.

6.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine angefochtene Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes beruht, wobei die angefochtene Verfügung nicht wegen Unangemessenheit zuungunsten einer Partei geändert werden darf, es sei denn, sie werde zugunsten einer Gegenpartei geändert (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Eine solche Berichtigung wird nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur vorgenommen, wenn der betroffene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 241 E. 5; 108 Ib 227 E. 1b; 105 Ib 348 E. 18a mit Hinweisen). Die Rechtsprechungsorgane sind in der Regel zurückhaltend, wenn es darum geht, einen vorinstanzlichen Entscheid zuungunsten einer Partei zu ändern. Ihr soll aus der Ergreifung des

Rechtsmittels kein Nachteil erwachsen, sofern dies nicht zur richtigen Durchsetzung des Bundesrechts notwendig erscheint oder der Sachverhalt unrichtig oder unvollständig festgestellt wurde (vgl. MADELEINE CAMPRUBI, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, Rz. 6 zu Art. 62; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.200). Mit anderen Worten sollte eine Abänderung des vorinstanzlichen Entscheids zuungunsten einer Partei nur mit grosser Zurückhaltung, das heisst bei Vorliegen neuer Tatsachen oder Verfehlungen und nur als eigentliche Notbremse gegen ungesetzliche und ungerechte Fehlentscheide erfolgen (ANDRÉ MOSER, in: Moser/Uebersax, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.13 mit weiteren, Rz. 3.93 mit Hinweis; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1378/2006 vom 27. März 2008 E. 2.9). Gegen eine reformatio in peius können u.a. Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit bzw. der Gleichbehandlung im Unrecht sprechen, insbesondere wenn eine Vielzahl anderer Verfügungen am selben Rechtsmangel leiden (dürften) und – weil sie mangels Anfechtung rechtskräftig geworden sind – nicht mehr angepasst werden können (vgl. BGE 119 V 241 E. 5; THOMAS HÄBERLI, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Rz. 25 zu Art. 62; vgl. zum Ganzen: ANNETTE GUCKELBERGER, Zur reformatio in peius vel melius in der schweizerischen Bundesverwaltungsrechtspflege nach der Justizreform, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 2010 S. 96 ff., S. 111 f.).

6.2 Die ESTV hat die der Verrechnungssteuer unterliegenden geldwerten Leistungen (Verzicht auf eine angemessene Verzinsung) unter Anrechnung einer möglichen Verzinsung des Passivdarlehens im Rahmen von nicht verdecktem Eigenkapital berechnet. Mit anderen Worten hat die Vorinstanz einen Teil der nicht vereinnahmten (Aktiv-)Zinsen mit nicht bezahlten – und auch nicht verbuchten – (Passiv-)Zinsen verrechnet und nur auf dem Differenzbetrag die Verrechnungssteuer erhoben (siehe die detaillierte Berechnung in E. 3.1 und 3.2 des Einspracheentscheides vom 19. August 2008). Ob ein solches Vorgehen Bundesrecht verletzt, kann offen bleiben (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 4.2). Selbst wenn dies nämlich der Fall wäre, erschiene die Korrektur dieses Vorgehens der Vorinstanz nicht von erheblicher Bedeutung im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts, zumal es sich hier um eine Ermessenseinschätzung handelt, bei deren Überprüfung sich das Bundes-

verwaltungsgericht eine gewisse Zurückhaltung auferlegt (vgl. E. 3.4 hievor). Zudem sprechen vorliegend auch Gesichtspunkte der Rechtsgleichheit gegen eine Abänderung des angefochtenen Einspracheentscheids zuungunsten der Beschwerdeführerin. Auf eine reformatio in peius im Sinne von Art. 62 Abs. 2 VwVG wird somit verzichtet.

7.

7.1 Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2), und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen.

7.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 4'500.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel de Vries Reilingh	Nadine Mayhall

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: