



Abteilung I
A-550/2016

Urteil vom 18. April 2018

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch Prof. Dr. Urs Behnisch, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2005-2008 (Erhebung).

Sachverhalt:**A.**

A.a Die B. _____ AG (nachfolgend: die Gesellschaft) mit Sitz in C. _____ bezweckte Immobiliengeschäfte aller Art. Sie firmierte ursprünglich unter dem Namen D. _____ AG, später unter den Namen E. _____ AG (Zeit vom 18. März 2000 bis 18. August 2010) und F. _____ AG (Zeit vom 19. August 2010 bis 20. Mai 2013).

A.b Die G. _____ AG (nachfolgend: G. _____) mit Sitz in H. _____ bildete die Immobiliengesellschaft der I. _____ und erbrachte unter anderem auch Dienstleistungen in den Bereichen Instandhaltungsarbeiten sowie Immobilienverwaltung.

Im Jahr 2004 stand die G. _____ im Zusammenhang mit dem Konkurs der I. _____ zum Verkauf. Im Rahmen eines öffentlichen Bieterverfahrens reichte J. _____ am 18. April 2004 im Namen der Gesellschaft eine verbindliche Offerte über rund Fr. 182 Mio. für den Kauf der Aktien der G. _____ ein.

Am 22. Dezember 2004 erhielt die Gesellschaft den Zuschlag. Am 20. Januar 2005 schloss die Gesellschaft mit der K. _____ in Nachlassliquidation sowie der I. _____ in Nachlassliquidation einen Vertrag über den Verkauf von 125'000 Inhaberaktien der G. _____ ab. Der Kaufvertrag kopelte den Erwerb des Aktienkapitals an die Amortisation von Darlehen, welche der G. _____ durch den I. _____-Konzern gewährt worden waren. Aufgrund des Kaufvertrages war die Gesellschaft seit dem 28. April 2005 Eigentümerin der G. _____.

A.c Im Laufe des Jahres 2005 veräusserte J. _____ die von ihm gehaltenen Aktien der Gesellschaft. 34 % der Aktien der Gesellschaft übertrug er dabei an die von ihm zu 100 % beherrschte L. _____ AG (nachfolgend: L. _____). Je 33 % der Aktien der Gesellschaft verkaufte er an die von M. _____ gehaltene N. _____ Inc. (nachfolgend: N. _____) und die von O. _____ gehaltene P. _____ AG (nachfolgend: P. _____).

A.d Mit Fusionsvertrag vom 30. Juni 2011 übernahm die Gesellschaft die Aktiven und Passiven der G. _____. Die G. _____ wurde daraufhin am 5. Juli 2011 im Handelsregister gelöscht.

B.

Nach einer von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend als ASU bezeichnet) durchgeführten besonderen Untersuchung im Sinne von Art. 190 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie reger Korrespondenz zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend auch: ESTV) und der Gesellschaft bzw. ihrem Vertreter verfügte die ESTV mit Entscheid Nr. [...] vom 11. Juni 2015, dass ihr die Gesellschaft Fr. 5'180'753.80 Verrechnungssteuern schulde und unverzüglich zu entrichten habe. Ferner ordnete die ESTV an, dass die Gesellschaft auf dem genannten Steuerbetrag ab Fälligkeit einen Verzugszins von 5 % bis zum Tage der Entrichtung schulde.

Zur Begründung erklärte die ESTV im Wesentlichen, es lägen verschiedene geldwerte Leistungen an Aktionäre bzw. an diesen nahestehende Personen vor.

C.

Gegen diesen Entscheid liess die Gesellschaft am 3. Juli 2015 Einsprache erheben. Sie beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. In prozessualer Hinsicht verlangte sie, das Verfahren sei bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids in einem von der ASU beantragten (Steuer-)Strafverfahren zu sistieren.

D.

Nach weiterer Korrespondenz mit der Gesellschaft wies die ESTV die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2015 vollumfänglich ab, wobei sie auch die Fälligkeitszeitpunkte für die Berechnung des geschuldeten Verzugszins festlegte.

E.

Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Gesellschaft mit Eingabe vom 28. Januar 2016 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Rechtsbegehren stellen (Beschwerde, S. 2):

„A. Prozessuale Rechtsbegehren

1. Der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs sowie Ergänzung des Sachverhaltes an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2. Eventualiter: Das Verfahren sei bis zu den rechtskräftigen Entscheidungen in dem von der Abteilung Strafuntersuchungen der ESTV beantragten (Steuer-/)Strafverfahren zu sistieren.
3. Es sei ein Buchsachverständiger zu ernennen, der den Sachverhaltsbereich betreffend Verbuchung der Dividende Q._____ und weiterer allenfalls unklarer Verbuchungen zu Handen des Gerichts überprüft.
4. Es seien die Akten des Kantonalen Steueramtes Aa._____ aus der Buchprüfung der R._____ AG bzw. der Beschwerdeführerin zu edieren.

B. Materielle rechtliche Rechtsbegehren

5. Der Entscheid betreffend Erhebung von Verrechnungssteuern für die Steuerperioden 2005 bis 2008 betreffend die Beschwerdeführerin sei aufzuheben und von der Erhebung einer Verrechnungssteuer sei abzusehen.
6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Eidgenössischen Steuerverwaltung.“

Im Sinne eines Beweisantrages verlangt die Gesellschaft überdies „die Einvernahme von M._____ im Beisein des Vertreters der Gesellschaft und von J._____“ (Beschwerde, S. 28). In der Begründung des Rechtsmittels stellt die Gesellschaft sodann den Antrag, ihr sei eine „Frist zur materiellrechtlichen Ergänzung der Beschwerde für allfällige Verrechnungssteuerschulden aus den Jahren 2005 bis 2008 oder einem Teil dieser Jahre ansetzen“, soweit das Gericht nicht zum Schluss kommen sollte, dass diese Steuerschulden zwischenzeitlich verjährt sind (Beschwerde, S. 16).

F.

Mit Vernehmlassung vom 10. März 2016 stellt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) den Antrag, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen.

G.

Die Gesellschaft ersuchte mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 22. März 2016 um Einsicht in die Vernehmlassungsbeilagen 20-25. Ferner verlangte sie, die Vorinstanz sei zu verpflichten, die „gesamten relevanten Akten“ – insbesondere beschlagnahmte Steuererklärungen der Gesellschaft für die betreffenden Jahre – vorzulegen, und der Gesellschaft sei Einsicht in die von der Vorinstanz nachzureichenden Dokumente zu ge-

währen. Zudem ersuchte die Gesellschaft wiederum um Edition von Unterlagen beim Kantonalen Steueramt Aa._____. Ferner bat sie um Gewährung der Einsicht in diese Unterlagen.

H.

Mit Instruktionsverfügung vom 31. März 2016 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz auf, die mit der Vernehmlassung eingereichten Beilagen zu vervollständigen.

I.

Mit Schreiben vom 11. April 2016 reichte die Vorinstanz die Vernehmlassungsbeilagen 20-25 in einer vollständigen Version ein.

J.

Mit Instruktionsverfügung vom 15. April 2016 gewährte das Bundesverwaltungsgericht der Gesellschaft Einsicht in die dem Gericht vorliegenden Akten der Vorinstanz.

K.

Die Gesellschaft erklärte mit Replik vom 18. Mai 2016, an ihren Rechtsbegehren festzuhalten.

L.

Die Vorinstanz bekräftigte mit Duplik vom 29. Juni 2016 ihren Antrag auf (kostenpflichtige) Abweisung der Beschwerde.

M.

Mit Eingabe vom 8. November 2016 reichte der Rechtsvertreter der Gesellschaft eine Kostennote ein.

N.

Mittels Fusionsvertrages vom 13. März 2017 wurden die Aktiven und Passiven der Gesellschaft von der A.____ AG mit Sitz in C.____ übernommen. Die Gesellschaft wurde in der Folge im Handelsregister gelöscht. Das Bundesverwaltungsgericht nahm in der Folge anstelle der Gesellschaft deren Rechtsnachfolgerin A.____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) als Beschwerdeführerin im Rubrum auf.

O.

Mit Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 würdigte das Bundesverwaltungsgericht insbesondere die Standpunkte der Verfahrensbe-

teiligten zur Frage, ob die von der ESTV geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen verjährt sind. Es stellte dabei fest, dass die ESTV für die Steuerjahre 2005 und 2006 infolge Verjährung zu Unrecht einen Steuerbetrag von Fr. 4'455'688.60 zuzüglich Verzugszins gefordert hatte. Als noch nicht verjährt qualifizierte das Gericht hingegen allfällige Verrechnungssteuerforderungen (samt Verzugszins) auf in den Steuerjahren 2007 und 2008 (nach Auffassung der ESTV) erbrachten geldwerten Leistungen.

Ferner kam das Gericht in den Erwägungen des Teilurteils und Zwischenentscheids zum Schluss, dass verschiedene verfahrensbezogene Rügen der Beschwerdeführerin unbegründet sind, nämlich insbesondere die (teilweise sinngemässen) Vorbringen,

- die Vorgehensweise der Behörden im vorliegenden Fall käme einer unzulässigen Vermengung von Veranlagungs- und Strafverfahren gleich (vgl. dazu E. 7.1.1-7.1.3 des Teilurteils und Zwischenentscheids),
- die Aktenführung und Handhabung des Akteneinsichtsrechts durch die ASU sei rechtsverletzend (vgl. dazu E. 7.2 des Teilurteils und Zwischenentscheids),
- der Beschwerdeführerin seien in gehörsverletzender Weise nicht alle Dokumente zur Kenntnis gebracht worden (vgl. dazu E. 7.3 des Teilurteils und Zwischenentscheids) und
- die Art und Weise der Bezugnahme auf Aktenstücke im angefochtenen Entscheid verstosse gegen die Begründungspflicht (vgl. E. 7.4 des Teilurteils und Zwischenentscheids).

In den Erwägungen führte das Bundesverwaltungsgericht zudem aus, dass kein Anlass für eine Sistierung des Beschwerdeverfahrens bestehe (E. 7.1.4 des Teilurteils und Zwischenentscheids).

Das Dispositiv des Teilurteils und Zwischenentscheids lautet wie folgt:

„1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 18. Dezember 2015 wird insoweit aufgehoben, als die ESTV damit sinngemäss angeordnet hat, dass die Beschwerdeführerin ihr für die Steuerjahre 2005 und 2006 einen Betrag von insgesamt Fr. 4'455'688.60 sowie Verzugszins von 5 % auf diesem Betrag schulde und unverzüglich zu entrichten habe.

2.

Im Sinne der Erwägungen wird festgestellt, dass die streitige allfällige Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern (samt Verzugszins) betreffend die Steuerjahre 2007 und 2008 noch nicht verjährt ist.

3.

Die Begehren der Beschwerdeführerin, welche sich ausschliesslich auf die in den Erwägungen als nicht stichhaltig gewürdigten verfahrensbezogenen Rügen stützen, werden abgewiesen.

4.

Das Begehren der Beschwerdeführerin um Edition von Akten beim Kantonalen Steueramt Aa. _____ wird abgewiesen.

5.

Im Sinne der Erwägungen bleiben weitere verfahrensleitende Anordnungen vorbehalten.

6.

Im Sinne der Erwägungen werden für das vorliegende Teilurteil keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Beschwerdeführerin wird der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 20'000.- im Umfang von Fr. 15'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Teilurteils zurückerstattet.

7.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Teilurteil nach Eintritt seiner Rechtskraft eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 16'820.- zu bezahlen.

8.

Im Sinne der Erwägungen wird über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Zwischenentscheids mit dem Endentscheid betreffend die Steuerjahre 2007 und 2008 befunden.“

P.

Mit einer unaufgefordert eingereichten, mit verschiedenen Beilagen versehenen Stellungnahme vom 7. September 2017 erklärte die Beschwerdeführerin, an ihren „materiellrechtlichen Rechtsbegehren“ festzuhalten. Sie beantragte zugleich, für die rechtliche Beurteilung allenfalls notwendige, noch nicht vorliegende Dokumente seien bei der Vorinstanz zu edieren. Für den Fall, dass sich die noch streitigen Aufrechnungen nicht bereits aufgrund der vorliegenden Akten beurteilen lassen, verlangt die Beschwerdeführerin zudem, der Sachverhalt sei „durch das Gericht unter Gewährung des rechtlichen Gehörs zu ergänzen“ und allenfalls notwendige Unterlagen (insbesondere ein Kaufvertrag mit der I. _____/K. _____ sowie weitere Verträge über die Abtretung von Forderungen an die S. _____ AG) seien bei der ASU zu edieren (S. 3 der Stellungnahme).

Q.

Die ESTV erklärte mit Stellungnahme vom 22. September 2017, sie halte an ihrem Antrag auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde fest.

R.

Mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 29. September 2017 kündigte die Beschwerdeführerin an, eine Stellungnahme einzureichen.

S.

Die Beschwerdeführerin reichte am 2. November 2017 die angekündigte Stellungnahme ein. Sie bekräftigte damit die von ihr gestellten „materiellrechtlichen Rechtsbegehren“ (S. 2 der Stellungnahme).

T.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2017 beantragte die Vorinstanz erneut, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen.

U.

Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin eine Kostennote für den Zeitraum vom 29. Juni bis 31. Dezember 2017 ein.

V.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidungswesentlich, im Folgenden eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit 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). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 22a Abs. 1 Bst. c in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – wie bereits in E. 1.2 des Teilurteils und Zwischenentscheids vom 22. Juni 2017 festgehalten – einzutreten.

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden.

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht wendet das Recht von Amtes wegen an. Es ist demzufolge verpflichtet, auf den festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER et al., *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Im Rechtsmittelverfahren kommt – obschon in abgeschwächter Form (MOSER et al., a.a.O., N. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; CHRISTOPH AUER, in: ders. et al. [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, 2008, Art. 12 N. 9, 12). Hingegen ist es grundsätzlich nicht Sache der Rechtsmittelbehörde, den für den Entscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Grund auf zu ermitteln und über die tatsächlichen Vorbringen der Parteien hinaus den Sachverhalt vollkommen neu zu erforschen (BVGE 2007/27 E. 3.3; MOSER et al., a.a.O., N. 1.52).

2.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil des

BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 1.5; MOSER et al., a.a.O., N. 3.141). Gelangt das Gericht nicht zu einem solchen Ergebnis, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung, das heisst es ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt. Im Steuerrecht gilt grundsätzlich, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (BGE 140 II 248 E. 3.5; Urteile des BGer 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.5, 2C_650/2011 vom 16. Februar 2012 E. 3.3.2; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 519, 562).

3.

3.1 Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör bildet einen wichtigen und deshalb eigens aufgeführten Teilaspekt des allgemeineren, aufgrund von Art. 29 Abs. 1 BV geltenden Grundsatzes der Verfahrensfairness (vgl. BGE 129 I 85 E. 4.1, mit Hinweisen; Urteil des BGer 6P.41/2003 vom 2. September 2003 E. 2.3.1).

Der Gehörsanspruch umfasst insbesondere das Recht der Partei, vor Erlass einer Verfügung orientiert zu werden, sich zur Sache zu äussern und Einsicht in die Akten zu nehmen (vgl. dazu schon ausführlich Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 5.1, mit Hinweisen).

3.2 Zwar wird aus dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör auch der Grundsatz abgeleitet, dass frist- und formgerecht angebotene Beweise abzunehmen sind, soweit sie geeignet sind, die rechtserheblichen Tatsachen festzustellen (Urteil des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.1.1). Doch ergibt sich aus dem Gehörsanspruch keine allgemeine Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise. Die Abweisung eines Beweisantrages ist namentlich dann zulässig, wenn sich die Behörde oder das Gericht die eigene Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und ohne Willkür annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 136 I 229 E. 5.2 f.; Urteil des BGer 2C_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 2; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 2.1.2, A-227/2016 vom 7. Februar 2017 E. 3, A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.3).

4.

4.1 Art. 12-19 VwVG befassen sich mit der Sachverhaltsfeststellung, insbesondere mit der Beweisabnahme und der Beweiswürdigung. Allerdings sind sie im Steuerverfahren (anderslautende speziellere Regeln vorbehalten) nicht anwendbar (Art. 2 Abs. 1 VwVG). Es sind die besonderen Bestimmungen der einzelnen Abgabeerlasse und – subsidiär – gegebenenfalls direkt die verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien massgebend (Urteil des BVerfG A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 1.4, mit Hinweisen).

Für den Bereich der Verrechnungssteuer enthält Art. 6 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) eine Regelung zur Einholung von Auskünften und zur Einvernahme im Steuererhebungsverfahren.

4.2

4.2.1 Das Recht, bei einer Einvernahme einem (Belastungs-)Zeugen oder einer Auskunftsperson Ergänzungsfragen zu stellen, lässt sich (direkt) aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch von Art. 29 Abs. 2 BV (vgl. E. 3.1) ableiten (zur Einvernahme von Zeugen: BGE 124 V 90 E. 4a; Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichtes H 177/03 vom 15. Juni 2004 E. 3.1; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 18 N. 16; anders hingegen Urteil des BVerfG 1C_163/2009 vom 2. Juli 2009 E. 3.2. Zur Einvernahme von Auskunftspersonen: BGE 119 V 208 E. 5b; Urteil des BVerfG 2C_96/2009 und 2C_281/2009 vom 2. November 2009 E. 3.3).

4.2.2 Rechtsprechungsgemäss können Auskünfte oder Zeugnisse von Drittpersonen nur dann in einem Verwaltungsverfahren verwertet werden, wenn das rechtliche Gehör gewährt wurde (vgl. – freilich zur hier nicht anwendbaren Vorschrift von Art. 12 Bst. c VwVG – Urteil des BVerfG 1C_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5).

4.2.3 Mit Blick auf das hiervor in E. 4.2.1 f. Ausgeführte ist davon auszugehen, dass im Verwaltungs- und Verwaltungsjustizverfahren betreffend die Erhebung bzw. Nachforderung von Verrechnungssteuern Zeugenaussagen und Aussagen von Auskunftspersonen, welche in einem anderen Verfahren (wie etwa in einem Verwaltungsstrafverfahren oder in einem Strafverfahren) erhoben wurden, unter Umständen dann unverwertbar sind, wenn

a) der Steuerpflichtige nicht an letzterem Verfahren beteiligt war und er keine Gelegenheit hatte, Fragen an die Zeugen bzw. Auskunftspersonen zu richten (zum Verfahren der Erhebung der direkten Bundessteuer und der Verwertbarkeit von in anderen Verfahren erhobenen Zeugnissen im Ergebnis ebenso MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: DBG-Kommentar], Art. 115 N. 32, mit Hinweis),

und

(b) die Einvernahme bzw. Anhörung der Person, welche die Aussage machte, dann, wenn sie im Verwaltungs- bzw. Verwaltungsjustizverfahren erfolgt wäre, im Beisein des Steuerpflichtigen und mit Möglichkeit des Steuerpflichtigen, Ergänzungsfragen zu stellen, hätte durchgeführt werden müssen.

Ob zusätzlich Voraussetzung für die Unverwertbarkeit entsprechender Aussagen im verrechnungssteuerrechtlichen Verwaltungsverfahren ist, dass der Steuerpflichtige im betreffenden nicht verwaltungsrechtlichen Verfahren keine Möglichkeit hatte, die Einräumung einer Gelegenheit zu solchen Ergänzungsfragen auf dem Rechtsweg einzufordern, kann hier – wie im Folgenden ersichtlich wird – dahingestellt bleiben.

4.2.4

4.2.4.1 Unter welchen Voraussetzungen im Verfahren der Erhebung bzw. Nachforderung von Verrechnungssteuern eine Einvernahme einer Drittperson als Auskunftsperson oder – soweit eine Zeugeneinvernahme im Bereich der Verrechnungssteuer überhaupt zulässig ist – als Zeuge ohne Beisein und ohne Möglichkeit des Steuerpflichtigen durchgeführt werden darf, ist im Folgenden zu klären.

4.2.4.2 Zwar kann nach Art. 18 Abs. 2 VwVG zur Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen die Zeugeneinvernahme in Abwesenheit der Parteien erfolgen und kann zu diesem Zweck die Einsicht in die Einvernahmeprotokolle verweigert werden. Auch kommt Art. 18 Abs. 2 VwVG praxisgemäss bei der Anhörung von Auskunftspersonen insoweit sinngemäss zur Anwendung, als sich die Behörde bei solchen Anhörungen an den in dieser Vorschrift bei Zeugeneinvernahmen vorgesehenen Ver-

weigerungsgründen (Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen) orientieren kann, ihr aber bei der Beurteilung, ob hinreichende Gründe für einen ausnahmsweisen Ausschluss der Parteien von einer Anhörung von Auskunftspersonen im Verwaltungsverfahren vorliegen, ein weitergehendes Ermessen zusteht, als es die Ordnung des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts (von Art. 18 Abs. 2 VwVG) bei Zeugeneinvernahmen zulässt (vgl. zu dieser Praxis BGE 130 II 169 E. 2.3.5; Urteil des BGer 1C_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5.1).

Art. 18 Abs. 2 VwVG sowie die genannte Praxis zur Anhörung von Auskunftspersonen lassen sich aber im verrechnungssteuerrechtlichen Kontext nicht *tel quel* heranziehen, da diese Vorschrift nicht anwendbar ist (vgl. E. 4.1). Massgebend müssen vielmehr die für den verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch geltenden Schranken sein, weil sich das Recht des Steuerpflichtigen zur Teilnahme bei der Anhörung von Auskunftspersonen bzw. (allenfalls) Zeugen aus diesem Anspruch ergibt (vgl. E. 4.2.1).

Das Bundesgericht hatte in einem älteren sozialversicherungsrechtlichen Entscheid über die Schranken des allein aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch abgeleiteten Rechtes der betroffenen Person auf Anwesenheit bei einer Einvernahme eines Sachverständigen zu befinden. Es hielt dabei Folgendes fest (BGE 119 V 208 E. 5c):

„Für die Beantwortung der gestellten Frage [nach zulässigen Abweichungen von der Regel, dass die betroffenen Versicherten aufgrund des verfassungsrechtlichen Gehörsanspruches bei der Einvernahme von Sachverständigen anwesend sein dürfen,] bietet nebst der gesetzlichen Ausgestaltung der Zeugeneinvernahme (Art. 18 VwVG) die zur Teilnahme am Augenschein ergangene Rechtsprechung (BGE 116 Ia 100 oben) eine brauchbare Entscheidungshilfe. In sinngemässer Anwendung der dort erarbeiteten Grundsätze ist der Verwaltung die Möglichkeit einer Einvernahme ohne Beisein des Betroffenen jedenfalls dann zuzugestehen, wenn schützenswerte Interessen Dritter oder des Staates dies gebieten (vgl. Art. 18 Abs. 2 VwVG; BGE 116 Ia 100 oben). Des weiteren liesse sich erwägen, von einem Beizug des Versicherten auch dann abzusehen, wenn besondere zeitliche Dringlichkeit besteht oder wenn die Einvernahme ihren Zweck überhaupt nur in dessen Abwesenheit erfüllen kann [...].“

Die im zitierten Urteil genannten Grundsätze können für die Beantwortung der hier zu klärenden Frage (vgl. E. 4.2.4.1) sinngemäss herangezogen werden, auch wenn es seinerzeit um die Einvernahme von *Sachverständigen* ging und das Bundesgericht beim betreffenden Fall letztlich nicht ab-

schliessend entschieden hat, ob bei solchen Einvernahmen die Versicherten ausgeschlossen werden dürfen. Im Lichte dieser Grundsätze erscheint es als zulässig, im Verfahren der Erhebung und/oder Nachforderung von Verrechnungssteuern ohne Teilnahmemöglichkeit des Steuerpflichtigen Auskunftspersonen oder – soweit eine Zeugeneinvernahme im Bereich der Verrechnungssteuer überhaupt zulässig ist – Zeugen zu befragen, soweit die Befragung nur auf diese Weise ihren Zweck erreichen kann. Letzteres ist namentlich dann der Fall, wenn das Beisein des Steuerpflichtigen und dessen Möglichkeit, Ergänzungsfragen zu stellen, die Sachverhaltsermittlung erheblich behindern würden und das Interesse an der noch nicht abgeschlossenen Untersuchung das Interesse des Steuerpflichtigen an der Ausübung seiner Teilnahmerechte überwiegt (vgl. – freilich zu Art. 18 VwVG – WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Art. 18 N. 49 und 52).

5.

5.1 Der Bund erhebt die Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind insbesondere die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genusscheine (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Art. 20 Abs. 1 VStV bezeichnet als steuerbaren Ertrag jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- und Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen).

Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer selbst wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Steuer beträgt 35 Prozent der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG).

Die Verrechnungssteuerpflicht wird gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 f. VStG) erfüllt.

5.2

5.2.1 Das Verrechnungssteuerrecht wird vom sog. Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen 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). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.4.1; Urteile des BVGer A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1, A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1).

5.2.2 Jede inländische Aktiengesellschaft hatte gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV in der bis 31. Dezember 2008 gültig gewesenen Fassung innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse in dieser Bestimmung genannte Angaben ersichtlich sind. Diese Vorschrift galt für steuerbare Leistungen, die vor dem 1. Januar 2009 fällig geworden sind (vgl. der Übergangsbestimmung zur Änderung der VStV vom 15. Oktober 2008 [AS 2008 5073]).

Art. 21 Abs. 2 VStV sieht vor, dass „[d]ie Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht aufgrund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genusssscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art)“, aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages der ESTV zu entrichten ist.

Ist für einen Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, beginnt nach Art. 21 Abs. 3 VStV der Lauf der 30-tägigen Abrechnungsfrist am Tag, an welchem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird.

5.2.3 Die steuerpflichtige Gesellschaft ist nach Art. 39 VStG 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-3624/2012 vom 7. Mai 2013 E. 4.4, A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1).

5.3 Zu den geldwerten Leistungen im hiervor (in E. 5.1) erwähnten Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. 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 119 Ib 431 E. 2b, 115 Ib 274 E. 9b; BVGE 2011/45 E. 4.1; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.1; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.1, A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 2.5, A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; MARCO DUSS et al., in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: VStG-Kommentar], Art. 4 N. 132a):

- (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals 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 und sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.
- (3) 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 Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.1, mit Hinweis).

5.4

5.4.1 Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleich behandelt wie offene Gewinnausschüttungen (Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2, A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.3.1). In der Lehre wird terminologisch zwischen der verdeckten Gewinnausschüttung i.e.S. einerseits und der Gewinnvorwegnahme andererseits unterschieden (vgl. dazu Urteile des BVGer A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.4, A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 4.4; Duss et al., a.a.O., Art. 4 N. 132b). Auf die Steuerbarkeit der geldwerten Leistung hat diese Kategorisierung keine Auswirkung (Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2, mit Hinweisen).

5.4.2 Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S. liegt vor, wenn die Gesellschaft die geldwerte Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung ausrichtet. Die gegenwärtige Erfolgsrechnung wird dann belastet, wenn die Gesellschaft einen zu hohen Aufwand verbucht. Bei überhöhter Belastung eines Bestandeskontos zufolge überpreislichen Erwerbs eines Aktivums erfolgt die Belastung in der Regel in einer späteren Rechnungsperiode bei der Abschreibung auf den überhöhten Anschaffungskosten (Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2.1, A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.4.1, A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 4.4.1, mit weiteren Hinweisen; Duss et al., a.a.O., Art. 4 N. 132b).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i.e.S. ist unter anderem dann gegeben, wenn das Rechtsgeschäft mit dem Anteilsinhaber, als dessen Erfüllung die Gesellschaft Aufwände verbucht, simuliert ist. Dies kann etwa bei der Verbuchung von Zinszahlungen für eine fiktive Schuld der Fall sein (vgl. zum Ganzen RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechtes, 2001, S. 264, mit Hinweisen).

5.4.3 Als geldwerte Leistungen gelten auch sog. Gewinnvorwegnahmen. Hierbei fordert die Gesellschaft zugunsten des Anteilsinhabers oder einer nahestehenden Person für erbrachte Leistungen oder veräusserte Aktiven weniger Entgelt, als sie es von einem unabhängigen Dritten fordern und auch erhalten würde (Urteil des BVGer A-710/2007 vom 24. September

2009 E. 4.4.2; vgl. ausführlicher auch: Urteil des BVGer A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.4.2, mit weiteren Hinweisen; DUSS et al., a.a.O., Art. 4 N. 132b).

Als Gewinnvorwegnahme zählen dabei insbesondere auch Ertragsverzichte zugunsten eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Das Bundesgericht hält hierzu fest, dass diese Form der geldwerten Leistung unzutreffend als Gewinnvorwegnahme bezeichnet werde, denn handelsrechtlich könnten gar keine Gewinne vorweggenommen werden. Es erklärt, dass solche Ertragsverzichte vorliegen würden, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichte und die entsprechenden Erträge direkt dem Anteilsinhaber oder diesem nahestehenden Personen zufließen würden bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen würden, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteil des BGer 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2.2, mit weiteren Hinweisen; vgl. für die direkten Steuer Urteile des BGer 2C_644/2013 vom 21. Oktober 2013 E. 3.1, 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 E. 2.1; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2.2).

5.5

5.5.1 Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. vorn E. 5.3 „Voraussetzung 1“). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem „sachgemässen Geschäftsgebaren“ entsprechen. Dies setzt voraus, dass die Gesellschaft ihre Beteiligten im Rahmen eines Rechtsgeschäftes gleich behandelt, wie sie aussenstehende Dritte behandeln würde („dealing at arm's length“; Urteil des BGer 2C_1082/2013 und 2C_1083/2013 vom 14. Januar 2015 E. 5.1; HEUBERGER, a.a.O., S. 183 f., mit Hinweisen). Bei Ausgaben, welche eine Gesellschaft (zugunsten eines Beteiligungsinhabers) tätigt, ist zu prüfen, ob diese geschäftsmässig begründet sind. Dies ist der Fall, wenn sie in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerbsprozess der Gesellschaft stehen. Es wird – mit anderen Worten – objektiv darauf abgestellt, ob eine Ausgabe nach kaufmännischer Anschauung im Interesse des Unternehmenszieles getätigt wird und durch die unternehmerische Zweckbestimmung gedeckt ist (HEUBERGER, a.a.O., S. 184, mit Hinweisen). Aufwendungen, welche (einzig) im Interesse des Beteiligungsinhabers getätigt werden, sind nicht geschäftsmässig begründet, sondern

stellen Privataufwand des Beteiligungsinhabers dar und begünstigen (einzig) diesen. Das Unternehmen selbst erhält bei solchen Aufwendungen im Hinblick auf das Unternehmensziel keinen Gegenwert, welcher aber vorausgesetzt wird, sonst hätte das Unternehmen die Ausgabe nicht veranlasst (vgl. THOMAS GEHRIG, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, 1998, S. 90 f.; MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 20 N. 22).

Aus verrechnungssteuerrechtlicher Sicht ist die „geschäftsmässige Begründetheit“ zwar kein Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Der Begriff stammt aus dem Recht der direkten Steuern (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2). Fehlt es aber einer Aufwendung zugunsten des Beteiligungsinhabers an der geschäftsmässigen Begründetheit, erhält das Unternehmen keine dem Unternehmensziel dienende Gegenleistung des Leistungsempfängers, womit ein (verrechnungssteuerrechtlich relevantes) Missverhältnis vorliegt (siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.2.3).

5.5.2 Nahestehende Personen sind vorab mit 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 (statt vieler: Urteil des BGer 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2; BVGE 2011/45 E. 4.2; Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.3).

Für den Nachweis, dass die Leistung den Aktionären oder nahestehenden Dritten zugekommen ist, genügt der Indizienbeweis. So kann eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung auch dann angenommen werden, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 131 II 593 E. 5.2, 119 Ib 431 E. 3b, 115 Ib 274 E. 9b; BVGE 2011/45 E. 4.3.1; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.5, mit Hinweisen). Es kann offen bleiben, wer konkret, das heisst mit Namen und Adresse, in den Genuss der untersuchten Leistung kam (HANS PETER HOCHREUTENER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, 2013, Teil II § 3 Rz. 306).

5.6

5.6.1 Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjektes als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt der Steuerbehörde (Urteil des BGer 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteile des BVGer A-103/2011 vom 21. September 2011 E. 4.6, A-5927/2007 vom 3. September 2010 E. 3.2; allgemein zur Beweislast für steuerbegründende Tatsachen vorn E. 2.3). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei Elemente der geldwerten Leistung. Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei Elemente der geldwerten Leistung aufzuzeigen vermag, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der „geschäftsmässigen Begründetheit“ einer Leistung) zu entkräften (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A 4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.4).

In zahlreichen, vornehmlich älteren Urteilen des Bundesgerichts und Bundesverwaltungsgerichts ist davon die Rede, dass es dem Steuerpflichtigen wegen seiner Pflichten aus Art. 39 VStG (vgl. E. 5.2.3) zu beweisen obliege, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet sei. Es wird ausgeführt, dass die Steuerbehörde sichergehen können müsse, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend gewesen seien. Wer Zahlungen leiste, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, habe die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, das heisst, dessen Zahlungen würden als geldwerte Leistungen betrachtet (vgl. BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteil des BGer 2C_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.1; Urteil des BVGer A-3624/2012 vom 7. Mai 2013 E. 4.4; siehe auch MARKUS KÜPFER, in: VStG-Kommentar, Art. 39 N. 7). Da der Steuerpflichtige – wie gesagt – nicht von vornherein die Beweislast dafür trägt, dass keine geldwerte Leistung vorliegt, muss er letztlich aber gerade nicht – von vornherein – die „geschäftsmässige Begründetheit“ beweisen (vgl. zum Ganzen BVGE 2011/45 E. 4.3.2.1 f.; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.4).

Von der Beweislast abzugrenzen ist die Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Beweisführung durch die Steuerbehörde mitzuwirken (vgl. E. 5.2). Diese Mitwirkungspflicht ändert grundsätzlich zwar nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der

Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, 3.4 und 4.3.2.2; siehe auch Urteil des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4).

5.6.2 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf dem Steuerpflichtigen aus der Erteilung ungenügender oder widersprüchlicher Auskünfte kein Vorteil erwachsen. Bleibt eine geldwerte Leistung mangels gehöriger Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen beweislos bzw. wird der durch die Steuerbehörde zu leistende Beweis vereitelt, hat letztere folglich eine Ermessensveranlagung vorzunehmen. Ansonsten würde eine steuerpflichtige Gesellschaft, die – obwohl sie könnte (oder können sollte) – keine Angaben macht, gegenüber dem pflichtbewussten Steuerpflichtigen privilegiert, und würde säumiges, unkooperatives Verhalten belohnt (vgl. Urteil des BGer 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2; Urteil des BGer vom 26. Februar 1975, veröffentlicht in: ASA 44 S. 299; Urteil des BVGer A-687/2008 vom 9. Juli 2009 E. 3.5; KÜPFER, a.a.O., Art. 39 N. 8). Entsprechend findet die Pflicht der ESTV zur Untersuchung des steuerlich massgebenden Sachverhaltes eine Grenze an der Zumutbarkeit, und der Nachweis der die Steuerschuld mindernden oder aufhebenden Tatsachen obliegt dem Steuerpflichtigen, wenn die behördliche Darstellung aufgrund der Anhaltspunkte oder der allgemeinen Lebenserfahrung wahrscheinlich ist (Urteil des BGer vom 15. Dezember 1994, veröffentlicht in: ASA 64 S. 499).

Von einer der Verrechnungssteuer unterliegenden geldwerten Leistung kann somit – wie erwähnt (E. 5.5.2) – auch dann ausgegangen werden, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 115 Ib 274 E. 9b). Will oder kann eine steuerpflichtige Gesellschaft bei überprüf- oder belegbaren Angaben trotz Aufforderung der ESTV nicht dartun, an wen oder wofür sie eine von ihr als Aufwand behandelte Leistung erbracht hat, so ist diese als Teil ihres steuerbaren Ertrages zu betrachten, der (direkt oder indirekt) an ihre Aktionäre oder an diesen nahestehende Personen weitergeleitet wurde und damit der Verrechnungssteuer unterliegt (Urteil des BGer vom 6. Juni 1991, veröffentlicht in: ASA 60 S. 564 f.; Urteil des BVGer A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.5.3). Die ESTV darf alsdann auch annehmen, dass es sich beim Empfänger übersetzter Zahlungen um den Aktionär oder um eine nahestehende Person handelt, wenn die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäftes keine andere Erklärung zulässt (BGE 119 Ib 431 E. 3b, veröffentlicht in: ASA 63 S. 254; zum Ganzen: Urteil des

BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.5.3; KÜPFER, a.a.O., Art. 39 N. 8).

5.7

5.7.1 Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält, wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) zutrifft, wegen Hinterziehung bestraft (Art. 61 Bst. a VStG).

5.7.2 Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt („Strafbestimmungen“) des Gesetzes erklärt das VStrR für anwendbar.

Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungs- oder rückerstattungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückerstattungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. grundlegend Urteil des BGer vom 4. August 1999, veröffentlicht in: ASA 68 S. 438 ff., E. 2b, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2).

Die hiervor in E. 5.6 erwähnten Grundsätze zur Beweislast und zur Mitwirkungspflicht gelten auch dann, wenn es um gestützt auf Art. 12 VStrR erhobene Nachforderungen von Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen geht.

6.

6.1 Vorliegend macht die Beschwerdeführerin verschiedene Verfahrensfehler geltend. Insoweit, als sie an ihren vom Bundesverwaltungsgericht bereits mit dem unangefochten gebliebenen Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 als nicht stichhaltig qualifizierten verfahrensbezogenen Rügen festhält sowie diesbezüglich nichts Wesentliches und Neues vorbringt, erübrigt es sich hier, auf ihre Ausführungen einzugehen. Dies gilt namentlich, soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend

machen sollte, im vorangegangenen Verfahren der ASU seien ihr in Verletzung des Akteneinsichtsrechts nicht alle Akten offengelegt worden (vgl. dazu insbesondere Beschwerde, S. 4; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 22. März 2016, S. 1; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 18. Mai 2016, S. 2 f.; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 2; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 2):

Abgesehen davon, dass sich – wie in E. 7.2.2 des Teilurteils und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 ausgeführt – keine Verfahrenspflichtverletzung durch die ASU im Zusammenhang mit der Aktenführung und dem Akteneinsichtsrecht feststellen lässt, hatte die Beschwerdeführerin die Möglichkeit, betreffend die behauptete Verweigerung der Akteneinsicht im Verfahren im Sinne von Art. 190 ff. DBG eine Verfügung verlangen (vgl. Art. 114 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 193 Abs. 3 DBG) und diese mittels Beschwerde beim Direktor der ESTV anzufechten (vgl. Art. 192 Abs. 1 DBG in Verbindung mit Art. 27 Abs. 1 VStrR sowie ANDREAS DONATSCH/OMAR ABO YOUSSEF, in: DBG-Kommentar, Art. 193 N. 19). Ob die Beschwerdeführerin von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, ist nicht relevant. Denn jedenfalls kann dies im vorliegenden Verwaltungsjustizverfahren nicht mehr nachgeholt werden (vgl. Urteil des BVerG A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 4.3).

6.2 Die Beschwerdeführerin rügt, die ESTV habe missachtet, dass bei der Durchführung der Einvernahmen von M._____ durch die ASU die Anwesenheits- und Fragerechte des Mitbeschuldigten J._____, anderer Mitbeschuldigter und der Beschwerdeführerin (bzw. ihrer Organe und Rechtsvertreter) verletzt worden seien (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 13; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 3; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 2). Sollte sie damit die Missachtung strafprozessualer Garantien im Verfahren vor der ASU geltend machen wollen, würde sie ins Leere stossen. Die allfällige Verletzung dieser Garantien hat nämlich auf den Entscheid betreffend die hier streitige Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern keinen Einfluss, da die strafprozessualen Garantien im verwaltungsrechtlichen Verfahren zum Erlass dieses Entscheids – wie in E. 7.1 des Teilurteils und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 dargelegt – nicht gelten (vgl. auch Urteil des BVerG 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2). Vor diesem Hintergrund bedarf es hier insbesondere keiner weiteren Ausführungen zum *strafverfahrensrechtlichen* Recht der angeklagten Person, Fragen an Belastungszeugen zu stellen oder stellen zu lassen (vgl. Art. 6

Ziff. 3 Bst. d der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten [EMRK, SR 0.101]). Auch ist für das vorliegende Verfahren unerheblich, ob in Anwendung der bundesgerichtlichen, Art. 32 BV und Art. 6 EMRK konkretisierenden Judikatur zur Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO, SR 312.0) im Verwaltungsstrafverfahren die Anwesenheits- und Fragerechte bei Einvernahmen mehrere Beschuldigte sowie bei Zeugeneinvernahmen eingehalten werden müssen.

Sollte die Beschwerdeführerin mit der genannten Rüge vorbringen wollen, die Vorinstanz habe verkannt, dass (auch) nach den Vorschriften des allgemeinen Verwaltungsverfahrenrechts ein Recht der betroffenen Person zu Ergänzungsfragen bei der Einvernahme von Zeugen bestehe, könnte ihr nicht gefolgt werden. Zum einen sind nämlich die Art. 12-19 VwVG, insbesondere Art. 18 Abs. 1 VwVG zum Recht der Parteien, Zeugeneinvernahmen beizuwohnen und Ergänzungsfragen zu stellen, gemäss Art. 2 Abs. 1 VwVG und in Ermangelung einer anderslautenden spezialgesetzlichen Regelung im Verrechnungssteuerverfahren nicht anwendbar (vgl. E. 4.1). Zum anderen enthält Art. 6 VStV zwar – wie erwähnt (vgl. E. 4.1) – eine Regelung zur Einholung von Auskünften und zur Einvernahme im Steuererhebungsverfahren, doch wird damit nicht das Recht des Steuerpflichtigen statuiert, der Einvernahme anderer Personen beizuwohnen.

6.3 Mit Blick auf die erwähnte Rüge der Beschwerdeführerin, ihre Organe und Rechtsvertreter hätten bei den durch die ASU durchgeführten Einvernahmen, namentlich bei den Einvernahmen von M._____, keine Gelegenheit zur Teilnahme und zu Ergänzungsfragen gehabt, ist zu klären, ob die im aktenkundigen Untersuchungsbericht der ASU betreffend die Beschwerdeführerin (Akten Vorinstanz, act. 17) festgehaltenen Ergebnisse der Einvernahmen im vorliegenden Verfahren infolge Verletzung des verfassungsrechtlichen Gehörsanspruchs nicht verwertet werden können. Denn dieser Gehörsanspruch umfasst – wie gesehen (vgl. E. 4.2.1) – das Recht, bei Einvernahmen von Zeugen und Auskunftspersonen anwesend zu sein sowie Ergänzungsfragen an die einvernommene Person zu stellen.

Es wird seitens der ESTV nicht in Abrede gestellt, dass die erwähnten Einvernahmen durch die ASU nicht im Beisein der Beschwerdeführerin (bzw. ihrer Organe und Rechtsvertreter) erfolgten und die Beschwerdeführerin dementsprechend auch keine Gelegenheit für Ergänzungsfragen hatte. Wie im Untersuchungsbericht der ASU (sinngemäss) ausgeführt wird, hat

diese Behörde die Einvernahmen (von J._____, M._____, T._____, O._____, U._____, V._____ und W._____) mit Blick auf die mögliche Kollusionsgefahr und zwecks Gleichbehandlung der Beschuldigten ohne Beisein der jeweils übrigen Beschuldigten und sonstigen befragten Personen durchgeführt. Die Einvernahmeprotokolle wurden den Beschuldigten (einschliesslich der ebenfalls beschuldigten Beschwerdeführerin) erst nachträglich mit einem Schreiben vom 25. Juni 2013 zugestellt (vgl. zum Ganzen Akten Vorinstanz, act. 17 S. 11 ff.).

Die Unverwertbarkeit der gestützt auf die erwähnten Einvernahmen gewonnenen Tatsachenerkenntnisse infolge Verletzung von Teilnahmerechten der Beschwerdeführerin mag bei dieser Sachlage grundsätzlich in Betracht kommen. Entsprechend dem Dargelegten wäre dafür aber jedenfalls erforderlich, dass die Einvernahmen der von der ASU befragten Personen, hätten sie im verwaltungsrechtlichen Verfahren (der Erhebung und/oder Nachforderung von Verrechnungssteuern) stattgefunden, im Beisein der Beschwerdeführerin und unter Gewährung der Möglichkeit von Ergänzungsfragen dieser Gesellschaft hätten durchgeführt werden müssen (vgl. E. 4.2.3).

6.4 Aufgrund der Darstellung im Untersuchungsbericht, wonach wegen möglicher Kollusionsgefahr sowie mit Blick auf die Gleichbehandlung der Beschuldigten während der Untersuchung keine Akteneinsicht gewährt und die Einvernahmeprotokolle den Beteiligten erst nach Abschluss der Einvernahmen zugestellt wurden (vgl. hiervor E. 6.3), und des Umstandes, dass dieser Darstellung nicht substantiiert widersprochen wurde, kann als erstellt gelten, dass es das wesentliche Interesse an der laufenden Untersuchung und der Gleichbehandlung gebot, die im Untersuchungsbericht erwähnten Einvernahmen unter Ausschluss der jeweils übrigen Beteiligten durchzuführen. Da davon ausgegangen werden kann, dass eine Teilnahme der jeweils übrigen Beteiligten an den Einvernahmen den Zweck der Untersuchung hätte gefährden können, würde dieses öffentliche Interesse das entgegengesetzte Interesse der Beteiligten an der Wahrnehmung ihres Anwesenheitsrechts und ihres Rechts, Ergänzungsfragen zu stellen, überwiegen und eine Verweigerung dieser Teilnahmerechte rechtfertigen, wenn die von der ASU befragten Personen im verrechnungssteuerrechtlichen Verwaltungsverfahren einvernommen worden wären. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid die von der ASU mittels der Einvernahmen gewonnenen Erkenntnisse, die im Untersuchungsbericht betreffend die Be-

schwerdeführerin ihren Ausdruck gefunden haben, direkt oder indirekt herangezogen haben sollte. Auch kann im vorliegenden Verfahren auf diese Erkenntnisse abgestellt werden, ohne dass dies auf eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin hinauslaufen würde. Letzteres gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin Gelegenheit hatte, zu diesem Untersuchungsbericht Stellung zu nehmen.

6.5 Nichts an der Verwertbarkeit des Untersuchungsberichtes der ASU und der durch diese Abteilung der ESTV durchgeführten Einvernahmen ändert auch der Umstand, dass nebst der Beschwerdeführerin (und ihrer Rechtsvertreter) auch weitere betroffene Personen von der Teilnahme an den einzelnen Einvernahmen ausgeschlossen waren und diese Personen ebenfalls keine Ergänzungsfragen stellen konnten. Denn zum einen hätte eine allfällige Verletzung entsprechender Teilnahmerechte dieser Personen mit Blick auf das erwähnte wesentliche Interesse an der seinerzeit bei der ASU laufenden Untersuchung sowie angesichts des (zu Recht genannten) Erfordernisses der Gleichbehandlung der Beschuldigten (vgl. E. 6.4) von vornherein keine Nichtigkeit der betreffenden Untersuchungshandlungen der ASU zur Folge (vgl. zur ausnahmsweisen Nichtigkeit staatlicher Handlungen anstelle vieler ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1096 ff., mit Rechtsprechungshinweisen). Zum anderen waren und sind diese Personen im vorliegenden Verfahren der Nacherhebung von Verrechnungssteuern keine Verfahrensbeteiligten.

Mit Blick auf das Gesagte macht die Beschwerdeführerin im gegenwärtigen Verfahren zu Unrecht geltend, die ASU habe Einvernahmen von M._____ ohne Anwesenheit anderer Beschuldigter wie J._____ durchgeführt. Auch besteht kein Anlass, die bereits erfolgten Einvernahmen der ASU zur sowie unter Wahrung von Teilnahmerechten anderer Personen als der Beschwerdeführerin zu wiederholen. Die anlässlich der von der ASU durchgeführten Einvernahmen gemachten Aussagen könnten demnach im vorliegenden Verfahren verwertet werden.

Nach dem Gesagten sind die im aktenkundigen Untersuchungsbericht der ASU betreffend die Beschwerdeführerin (Akten Vorinstanz, act. 17) festgehaltenen Ergebnisse der Einvernahmen im vorliegenden Verfahren verwertbar (wie im Folgenden ersichtlich wird, sind diese Ergebnisse für das vorliegende Urteil ohnehin nicht entscheidungswesentlich). Zudem sind im Zusammenhang mit diesem Bericht auch unabhängig von den genannten Einvernahmen keine relevanten Verfahrensfehler ersichtlich. Deshalb steht

einer Verwertbarkeit des Untersuchungsberichtes in verfahrensrechtlicher Hinsicht generell nichts entgegen.

7.

Die im vorliegenden Fall noch streitigen, gemäss dem unangefochten gebliebenen Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 als unverjährt zu qualifizierenden allfälligen Verrechnungssteuer(nach)forderungen betreffend die Steuerjahre 2007 und 2008 (sowie die Verzugszinsforderungen im Zusammenhang mit den entsprechenden Steuerbeträgen) beruhen nach Auffassung der ESTV auf folgenden Tatbeständen:

- geldwerte Leistungen in Form einer seitens der G._____ als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin ohne Bezahlung einer Pfandstellungskommission als Gegenleistung erfolgten Zurverfügungstellung eines Inhaberschuldbriefes als Sicherheit für eine Verbindlichkeit gegenüber der Y._____ AG, Z._____ (im Folgenden: Y._____; siehe dazu nachfolgend E. 8-10), und
- eine verdeckte Gewinnausschüttung der G._____ als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin an Aktionäre der G._____ oder an diesen nahestehende Personen in Form der Bezahlung von geschäftsmässig nicht begründeten Zinsen von Fr. 138'272.- (Jahr 2007) bzw. Fr. 1'533'342.85 (Jahr 2008; siehe dazu nachfolgend E. 11 f.).

Unter der Annahme, dass diese geldwerten Leistungen tatsächlich erbracht wurden, wäre insbesondere infolge der bei der ESTV erfolgten Einreichung von Jahresrechnungen, welche mangels Anhaltspunkten für die geleisteten Zuwendungen unrichtig sind, der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG erfüllt und hätte die Beschwerdeführerin als Rechts- bzw. Steuernachfolgerin der G._____ (vgl. THOMAS JAUSSI, in: VStG-Kommentar, Art. 10 N. 18) nach Art. 12 VStrR infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes nicht entrichtete Verrechnungssteuern (inkl. Verzugszins) nachzuentrichten (vgl. E. 5.7; vgl. auch Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 E. 8.1.5). Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin nicht in Abrede gestellt.

8.

Zu prüfen ist zunächst, ob die Vorinstanz zu Recht angenommen hat, dass die G._____ in den Steuerjahren 2007 und 2008 eine geldwerte Leistung erbracht hat, indem sie ohne Pfandstellungskommission als Gegenleistung

einen Inhaberschuldbrief als Sicherheit für eine Verbindlichkeit gegenüber der Y._____ zur Verfügung stellte. Gemäss der im angefochtenen Einspracheentscheid vertretenen Auffassung hat die G._____ diesen Schuldbrief unentgeltlich als Sicherheit für eine Darlehensverbindlichkeit von M._____ und J._____ gegenüber der Y._____ bereitgestellt.

8.1 Der fragliche Inhaberschuldbrief wurde auf drei verschiedenen Liegenschaften errichtet. Er ist in einem aktenkundigen, am 27./28. April 2005 abgeschlossenen Vertrag über einen Kreditrahmen zwischen M._____ und J._____ zum einen sowie der Y._____ zum anderen genannt. Im einleitenden Abschnitt des Vertrages wird festgehalten, dass die Y._____ dazu bereit sei, M._____ und J._____ „zur Refinanzierung von Eigenmitteln im Zusammenhang mit dem Erwerb der G._____ AG eine neue Rahmenlimite über CHF 40 Mio. zu eröffnen“ (Akten Vorinstanz, act. 21 Blatt 1). Nach dem Vertrag wird die „jeweilige Forderung [der Y._____] an Kapital und Zinsen“ unter anderem mit einem auf den erwähnten drei Liegenschaften errichteten „Inhaberschuldbrief im 1. Rang über CHF 10'000'000.-“ mit der G._____ als Pfandstellerin sichergestellt. Der Vertrag wurde von M._____, J._____, Vertretern der Y._____ und von Vertretern der G._____ als Pfandstellerin unterzeichnet.

Der besagte Inhaberschuldbrief ist in der Folge gemäss einer schriftlichen Bestätigung der Y._____ vom 6. Juni 2005 dieser Bank übergeben worden (Akten Vorinstanz, act. 21 Blätter 7 f.). Mit Vereinbarung vom 5. Juli 2005 zwischen M._____, J._____, der Y._____ und der G._____ als Pfandstellerin wurden die Bedingungen der genannten Rahmenlimite sodann modifiziert. Nach dieser Vereinbarung dient der Inhaberschuldbrief jedoch nach wie vor der Sicherstellung der „jeweilige[n] Forderung [der Y._____] an Kapital und Zinsen“ (Akten Vorinstanz, act. 21 Blatt 12).

8.2

8.2.1 Nach der im angefochtenen Einspracheentscheid in tatsächlicher Hinsicht vertretenen Ansicht der Vorinstanz hat die G._____ den erwähnten Schuldbrief für die Sicherung eines Privatkredites von M._____ und J._____ zur Verfügung gestellt (E. 3.1.2 Bst. a des Einspracheentscheids). Weil der durch den Schuldbrief gesicherte Kredit nicht dieser Gesellschaft, sondern den beiden Privatpersonen zu Gute gekommen sei, habe – so die ESTV – der Schuldbrief der Sicherung einer *fremden Schuld* gedient.

Die Beschwerdeführerin bestreitet demgegenüber, dass im Zusammenhang mit dem erwähnten Inhaberschuldbrief ein Drittpfandverhältnis gegeben war. Sie erklärt, der Verkauf der G. _____-Aktien im Rahmen des Konkurses der I. _____ sei auf Wunsch des Nachlassverwalters der I. _____ an die Bedingung geknüpft gewesen, dass die Veräusserung der G. _____ „cash and debt free“ bzw. unter Tilgung der Schulden der G. _____ gegenüber den I. _____-Gesellschaften erfolge. Zur Tilgung dieser Schulden hätten die Investoren M. _____ und J. _____ bei den Banken die notwendigen liquiden Mittel besorgt und der G. _____ in Form von Darlehen von Fr. 37 Mio. bis Fr. 72 Mio. zur Verfügung gestellt (vgl. Beschwerde, S. 18 und 21; siehe auch Akten Vorinstanz, act. 5 S. 11). Für diese ausstehenden Darlehen hätten M. _____ sowie J. _____ von der G. _____ Sicherheiten verlangt und in Form der Schuldbriefübergabe erhalten. Dies sei marktüblich und offensichtlich zulässig. Der Umstand, dass M. _____ und J. _____ die erhaltene Sicherheit dafür verwendet hätten, der Y. _____ Sicherheit für die ihnen von dieser Bank gewährten Kredite zu bieten, begründe kein Drittpfand.

In diesem Kontext behauptet die Beschwerdeführerin auch, „die Bank hätte die Kredite bewusst nicht direkt der Gesellschaft, sondern den Letztaktionären als natürliche Personen [gewährt] [...], damit diese mit ihrem gesamten Privatvermögen haften“ (siehe zum Ganzen Beschwerde, S. 19).

8.2.2 Die hiervor unter E. 8.1 genannten Aktenstücke stützen die im streitbetroffenen Einspracheentscheid geäusserte Auffassung der ESTV, wonach die G. _____ den streitbetroffenen Schuldbrief zur Sicherung einer *fremden Schuld* zur Verfügung gestellt hat. Denn sowohl nach dem Wortlaut des Vertrages vom 27./28. April 2005 zwischen M. _____/J. _____ und der Y. _____ über eine Rahmenlimite von Fr. 40 Mio. als auch nach dem Wortlaut der Vereinbarung vom 5. Juli 2005 diene dieser Schuldbrief der Sicherstellung von Darlehensforderungen der Y. _____ gegen die Bankkunden M. _____ und J. _____. Die Vorinstanz ist damit in vertretbarer Weise zum Schluss gelangt, dass ein Drittpfandverhältnis, das heisst ein Pfandverhältnis vorgelegen hatte, bei welchem der Schuldner der Grundpfandforderung (vorliegend die beiden genannten Bankkunden als Kreditnehmer) und der Eigentümer des verpfändeten Grundstückes (vorliegend: die G. _____ als Pfandstellerin) nicht identisch sind (vgl. zum Begriff des Drittpfandverhältnisses BGE 140 III 36 E. 4 S. 40).

Es kann hier offen bleiben, ob im Rahmen der Abwicklung des Verkaufes der G. _____-Aktien – wie die Beschwerdeführerin behauptet – Darlehensschulden der G. _____ gegenüber M. _____ und J. _____ entstanden sind. Denn es bestehen keine hinreichenden Anhaltspunkte für die Annahme, dass die G. _____ den in Frage stehenden Schuldbrief als Absicherung solcher (eigener) Darlehensschulden M. _____ sowie J. _____ zur Verfügung stellte. Im Vertrag vom 27./28. April 2005 und in der Vereinbarung vom 5. Juli 2005 (vgl. E. 8.1) ist – wie bereits erwähnt – gegenteilig ausdrücklich davon die Rede, dass der Schuldbrief der Absicherung einer Forderung der Y. _____ gegen M. _____ und J. _____ dient. Es bestehen zudem weder in diesen Verträgen noch in den übrigen Akten Hinweise darauf, dass die G. _____, welche diese Vertragswerke selbst als Pfandstellerin unterzeichnet hat, M. _____ und J. _____ den Schuldbrief (zuvor) zu einem anderen als dem explizit festgehaltenen Zweck überlassen hätte.

Im vorliegenden Kontext nicht entscheidend ist im Übrigen, aus welchen Gründen die Y. _____ M. _____ und J. _____ einen Kredit eingeräumt hat. Insbesondere ist nicht massgebend, ob diese Bank mit Blick auf Haftungsfragen bewusst nicht der G. _____ (oder der damaligen E. _____ AG), sondern M. _____ und J. _____ die erwähnte Rahmenlimite eröffnet hat. Selbst wenn dies der Fall wäre und/oder die Eröffnung dieser Rahmenlimite – wie die Beschwerdeführerin sinngemäss suggeriert (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 4) – letztlich der G. _____ zu Gute kam, liesse sich daraus in tatsächlicher Hinsicht nicht ableiten, dass der Schuldbrief von der G. _____ zur Absicherung eigener Darlehensschulden zur Verfügung gestellt wurde. Wie im Folgenden ersichtlich, ist für die verrechnungssteuerrechtliche Beurteilung entscheidend, dass damit (wie ausgeführt) ein Drittpfandverhältnis gegeben war.

8.3

8.3.1 Anders als im Einspracheverfahren vor der Vorinstanz, in der Beschwerdeschrift und in ihrer Stellungnahme vom 18. Mai 2016 behauptet die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 2. November 2017, die der G. _____ gewährten „Darlehen der Investoren“ (M. _____ und J. _____) seien Ende 2006 oder im Jahr 2007 „an die S. _____ AG samt Sicherheiten übertragen [worden], wobei die S. _____ AG diese Sicherheiten der Y. _____ zwecks Sicherstellung ihrer eigenen Verbindlichkeiten [habe] weiter verpfänden“ müssen (S. 3 der Stellungnahme). Die G. _____ als Pfandstellerin habe dieser Verwendung des Schuldbriefes

bzw. der Schuldbriefe zugestimmt. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang geltend, die „Weiterreichung der Grundpfandsicherheit von der Darleiherin und Pfandgläubigerin S._____ AG [...] an die Y._____“ mache aus dem Grundpfand der G._____ kein Drittpfand (S. 4 der Stellungnahme).

Im Zusammenhang mit ihren Ausführungen zur S._____ AG beruft sich die Beschwerdeführerin auf einen Vertrag zwischen der S._____ AG, der Y._____ und der G._____ als Pfandstellerin vom 3./11. Mai 2007 und auf die Jahresabschlüsse der G._____ per 31. Dezember 2007 und 31. Dezember 2008.

8.3.2 Bei einer objektivierten Auslegung nach Treu und Glauben kann der erwähnte Vertrag zwar so verstanden werden, dass danach eine von der Y._____ gewährte „neue variable Hypothek“ zugunsten der S._____ AG von Fr. 5 Mio. an die Stelle des genannten, von dieser Bank M._____ und J._____ eingeräumten Kredites (vgl. E. 8.1) treten soll und der Inhaberschuldbrief vom 28. April 2005 neu allein der Sicherung der Rückzahlung dieser Hypothek dienen soll (vgl. Akten Vorinstanz, act. 21 Blätter 17 f., insbesondere Blatt 18). Weder diesem Vertrag noch den aktenkundigen Jahresabschlüssen der G._____ per Ende 2007 und 2008 lässt sich aber entnehmen, dass eine Abtretung von gegenüber der G._____ bestehenden Darlehensforderungen von M._____ und/oder J._____ an die S._____ AG erfolgt wäre und die G._____ der S._____ AG den Schuldbrief ursprünglich im Zusammenhang mit solchen Darlehensforderungen zur Verfügung gestellt hätte. Dass entsprechende Vereinbarungen vorliegen, hat die Beschwerdeführerin zwar behauptet (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 3), aber nicht hinreichend substantiiert. Denn diesbezüglich beschränkte sie sich auf das mit Blick auf die Handhabung des Akteneinsichtsrechts durch die ASU Gesagte (E. 6.1 Abs. 2) nicht stichhaltige Vorbringen, die entsprechenden Verträge seien von der ASU beschlagnahmt und nicht mehr herausgegeben worden.

Sodann fehlt es auch an Anhaltspunkten für einen Konnex zwischen dem behaupteten Überlassen des Schuldbriefes und den in den Jahresabschlüssen 2007 sowie 2008 der G._____ erwähnten, nach diesen Dokumenten im Jahr 2008 vollumfänglich zurückbezahlten Darlehensschulden der G._____ gegenüber der S._____ AG.

Selbst wenn angenommen werden wollte, dass der hier interessierende Schuldbrief im oder ab dem Jahr 2007 der S._____ AG überlassen wurde, kann vor diesem Hintergrund keine Rede sein von einer durch Bereitstellung des Schuldbriefes erfolgten Besicherung von Darlehensschulden der G._____ gegenüber der S._____ AG und einer danach erfolgten „Weiterreichung der Grundpfandsicherheit von der Darleiherin und Pfandgläubigerin S._____ AG [...] an die Y._____“ (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 4). Stattdessen wäre gegebenenfalls – entsprechend dem Vertrag vom 3./11. Mai 2007 – davon auszugehen, dass die G._____ den Schuldbrief der S._____ AG einzig und allein zur Sicherung einer Darlehensschuld der letzteren Gesellschaft gegenüber der Y._____ zur Verfügung stellte. Mit anderen Worten ist bei der vorzunehmenden verrechnungssteuerrechtlichen Würdigung auch dann von einem Drittpfandverhältnis auszugehen, wenn die Rechtsbeziehungen zur S._____ AG berücksichtigt würden.

Nach Ansicht der ESTV fehlt es an Hinweisen für die Annahme, dass dem Vertrag zwischen der S._____ AG und der Y._____ vom 3./11. Mai 2007 in der Form nachgelebt wurde, dass ein Schuldnerwechsel stattgefunden hat bzw. das Vertragsverhältnis zwischen der Y._____ und M._____ sowie J._____ auf die S._____ AG übergegangen ist (vgl. dazu Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Dezember 2017, S. 2 f.). Wie es sich damit abschliessend verhält, kann aber – wie im Folgenden ersichtlich wird – ohnehin dahingestellt bleiben.

9.

9.1 Nach dem Gesagten steht fest, dass die G._____ zugunsten von M._____ und J._____ oder allenfalls zugunsten der S._____ AG einen Schuldbrief von Fr. 10 Mio., der auf ihr gehörenden Liegenschaften lastete, verpfändet hat. Eine Gegenleistung für diese Pfandbestellung ist der G._____ dabei nicht zugeflossen. Da – wie gesehen – der Inhaberschuldbrief im Rahmen eines Drittpfandverhältnisses zur Verfügung gestellt wurde und dieser Vorgang nichts (oder jedenfalls nicht direkt) mit der G._____ eingeräumten Darlehen zu tun hatte (vgl. E. 8.2.2 und 8.3.2), lässt sich entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin insbesondere nicht annehmen, die G._____ habe insofern eine Gegenleistung erhalten, als ihr (angeblich) Darlehen zu günstigen Konditionen gewährt wurden (vgl. dazu insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 4).

Durch das ohne Gegenleistung erfolgte Zurverfügungstellen ihres Inhaberschuldbriefes als Sicherheit für eine fremde Darlehensschuld wurde die G._____ entreichert.

9.2 Alleinaktionärin der G._____ war in den Geschäftsjahren 2007 und 2008 die Beschwerdeführerin bzw. die E._____ AG, deren Beteiligungen damals zu 34 % von der L._____ und zu je 33 % von der N._____ und der P._____ gehalten wurden. Letztere Gesellschaften wurden dabei jeweils zu 100 % durch J._____ (L._____), M._____ (N._____) und O._____ (P._____) gehalten (vgl. Bst. A.b und A.c). Es folgt daraus, dass zwei Aktionärinnen der Muttergesellschaft der G._____ bzw. zwei Grossmuttergesellschaften der G._____ (die L._____ sowie die N._____) wirtschaftliche Beziehungen zu M._____ und J._____ als (mögliche) Empfänger der in Frage stehenden Leistung (unentgeltliches Zurverfügungstellen eines Inhaberschuldbriefes als Sicherheit) unterhielten, indem sie von diesen gehalten wurden. Nach den gesamten Umständen müssen, sofern davon auszugehen ist, dass der Inhaberschuldbrief in den Jahren 2007 sowie 2008 M._____ und J._____ unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden, diese Beziehungen als eigentlicher Grund für die in Frage stehende Leistung betrachtet werden.

Die S._____ AG war in den Jahren 2007 und 2008 (entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin) weder Aktionärin der G._____ noch Aktionärin der damaligen E._____ AG (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 4). Nicht von ungefähr wird die S._____ AG aber in Ziff. 19 des Anhangs zur Jahresrechnung der G._____ per 31. Dezember 2007 als eine der letzteren Gesellschaft nahestehende Gesellschaft bezeichnet, waren doch die alleinigen Aktionäre der S._____ AG gemäss den insoweit unbestritten gebliebenen Ausführungen der ESTV in ihrer Stellungnahme vom 7. Dezember 2017 M._____ sowie J._____ und sind diese beiden Personen – wie gesehen – aufgrund ihrer Beteiligungen an zwei Grossmuttergesellschaften der G._____ ihrerseits keine unbeteiligten Dritten. Wäre der Inhaberschuldbrief in den Jahren 2007 und 2008 (statt M._____ und J._____) der S._____ AG unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, müssten nach den gesamten Umständen diese Beziehungen der S._____ AG und der G._____ zu M._____ sowie J._____ als eigentlicher Grund für diese Leistung gewertet werden.

Nach dem Gesagten sind M._____, J._____ und die S._____ AG verrechnungssteuerrechtlich als der Beteiligungsinhaberin der G._____

(bzw. der seinerzeitigen E. _____ AG) nahestehende Personen zu qualifizieren und ist davon auszugehen, dass die G. _____, indem sie in der hier in Frage stehenden Zeitspanne den Inhaberschuldbrief entweder M. _____ sowie J. _____ oder der S. _____ AG unentgeltlich als Sicherheit zur Verfügung stellte, der damaligen Inhaberin ihrer Beteiligungen E. _____ AG indirekt eine Leistung erbrachte, die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte. Von einem unbeteiligten Dritten wäre nämlich für eine Pfandbestellung der hier interessierenden Art eine Drittpfandkommission verlangt worden (vgl. auch Urteil des BGer 2A.775/2006 vom 18. Juni 2007 E. 1.2; zum Vorliegen eines Drittpfandverhältnisses siehe vorn E. 8.2.2 und 8.3.2).

9.3 Für die Gesellschaftsorgane der G. _____ war erkennbar, dass das unter Verzicht auf eine Pfandstellungskommission erfolgende Zurverfügungstellen des Inhaberschuldbriefes zur Sicherung von Forderungen der Y. _____ gegenüber Dritten ungewöhnlich ist. Dies ist schon aus dem Umstand zu schliessen, dass der Vertrag über einen Kreditrahmen vom 27./28. April 2005, die Vereinbarung vom 5. Juli 2005 zwischen M. _____, J. _____, der Y. _____ und der G. _____ sowie der Vertrag zwischen der S. _____ AG, der Y. _____ und der G. _____ vom 3./11. Mai 2007 allesamt namens der G. _____ von J. _____, der jedenfalls in der Zeit vom 4. Mai 2005 bis 18. Oktober 2007 Verwaltungsratsmitglied dieser Gesellschaft war (Akten Vorinstanz, act. 17, S. 16), unterzeichnet wurden und J. _____ jeweils gleichzeitig als weitere Vertragspartei oder als Vertreter einer weiteren Vertragspartei (bzw. der S. _____ AG) auftrat.

9.4 Es ergibt sich aus dem hiavor in E. 9.1-9.3 Dargelegten, dass die ESTV im Ergebnis zu Recht eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin in den Jahren 2007 und 2008 in Form des Verzichts auf eine Pfandstellungskommission bejaht hat (angesichts des Ausgeführten nicht beurteilt zu werden braucht in diesem Kontext die Frage, ob die S. _____ AG vorliegend – wie die ESTV annimmt – einzig zur Verschleierung der tatsächlichen Schuldverhältnisse eingesetzt wurde [vgl. dazu Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Dezember 2017, S. 3]).

10.

10.1 Was die Höhe der Pfandstellungskommission betrifft, ist zu Recht unbestritten, dass die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen hatte (vgl. – freilich zur direkten Bundessteuer – Urteil des BGer 2A.775/2006 vom 18. Juni 2007 E. 1.2). Die Beschwerdeführerin

hält freilich die vorinstanzliche Festsetzung der Pfandstellungskommission auf jährlich 2 % der Pfandsumme von Fr. 10 Mio. für zu hoch.

10.2 Die Vorinstanz führte im angefochtenen Einspracheentscheid zur Begründung ihrer Schätzung im Wesentlichen einzig aus, bei einer Festsetzung der Pfandstellungskommission auf jährlich 2 % der Pfandsumme von Fr. 10 Mio. könne davon ausgegangen werden, dass diese Kommission das Verlustrisiko abdecke. Die Schätzung der ESTV kann jedoch nicht als rechtsgenügend qualifiziert werden:

Zwar erachtete es das Bundesgericht in seinem Urteil 2A.775/2006 vom 18. Juni 2007 (in E. 1.2) als rechtskonform, dass die (kantonalen) Steuerbehörden beim seinerzeit von ihm beurteilten Fall im Rahmen der Erhebung der direkten Bundessteuer das marktkonforme Entgelt für die Verpfändung von Schuldbriefen im Betrag von Fr. 12 Mio. auf 2 % der Pfandsumme schätzten. Auch kann diese auf 2 % der Pfandsumme geschätzte Drittpfandkommission grundsätzlich zur Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung herangezogen werden. Freilich ist zu beachten, dass sich das erwähnte Urteil des Bundesgerichts auf die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2002 bezog und im betreffenden Verfahren die Schätzung des Ansatzes von 2 % seitens der involvierten kantonalen Behörden unter Hinweis auf einen Entscheid der früheren Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich vom 23. November 2000 begründet wurde. Es lässt sich nicht ohne Weiteres annehmen, dass die seinerzeitigen Verhältnisse in den hier interessierenden Jahren 2007 und 2008 unverändert weitergalt. Überdies handelt es sich bei dem vom Bundesgericht genannten Ansatz von 2 % nur um eine einzige (Erfahrungs-)Zahl und ist nicht klar, ob sich dieser Ansatz auf eine einmalige oder eine jährlich zu entrichtende Drittpfandkommission bezieht. Es ist unter diesen Umständen selbst unter Berücksichtigung der von der ESTV gegebenen Begründung und unter Heranziehung des erwähnten Urteils des Bundesgerichts nicht gewährleistet, dass die vorinstanzliche Schätzung den tatsächlichen, unter unbeteiligten Dritten in den Jahren 2007 und 2008 anzunehmenden Verhältnissen möglichst nahe kommt.

Da die Vorinstanz als sachnähere Behörde besser als das Bundesverwaltungsgericht in der Lage ist, die Höhe des marktkonformen Entgelts für die Verpfändung des Schuldbriefes der G. _____ in den Jahren 2007 und 2008 mittels geeigneter Schätzungsmethoden zu ermitteln, rechtfertigt es

sich unter den gegebenen Umständen, die Sache in diesem Punkt zu weiteren Abklärungen und neuem Entscheid an diese Behörde zurückzuweisen.

Im Rahmen der vorzunehmenden neuen Schätzung der Höhe der Pfandstellungskommission wird die Vorinstanz nicht auf den von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang eingereichten Zeitungsbericht abstellen können, wonach die damalige Eidgenössische Bankenkommision (EBK) im Jahr 2006 festgestellt haben soll, das Privat- und Firmenkunden von Banken für eine Wertpapierleihe mit einem durchschnittlichen Kommissionssatz von 0,064 % entschädigt werden (vgl. Beschwerdebeilage 5). Leihen Banken Wertpapiere ihrer Kunden aus, ist dies für den Kunden nämlich regelmässig mit einem geringeren Verlustrisiko verbunden, als wenn diese Wertpapiere zugunsten Dritter verpfändet werden. Dementsprechend lässt sich die Höhe der Entschädigung für eine solche Wertpapierleihe nicht mit der hier interessierenden Verpfändung eines Schuldbriefes vergleichen.

11.

11.1 Zu prüfen bleibt, ob die ESTV zu Recht zum Schluss gelangt ist, dass die Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin, die G. _____, an ihre Aktionäre oder an diesen nahestehende Personen eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form der Bezahlung von geschäftsmässig nicht begründeten Zinsen von Fr. 138'272.- (Jahr 2007) bzw. Fr. 1'533'342.85 (Jahr 2008) ausgerichtet hat.

11.2

11.2.1 In tatsächlicher Hinsicht geht die ESTV davon aus, dass die G. _____ in den Jahren 2005-2008 im Zusammenhang mit ihrem Konto „Neuinvestor“ Aufwendungen belastet hat, welche entgegen der Verbuchung teilweise keine Zinsen für tatsächlich bestehende Schulden dieser Gesellschaft gebildet haben (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Einspracheentscheids, auch zum Folgenden). Letzteres sieht die ESTV Umstand begründet, dass der G. _____ vom Saldo auf diesem Konto per 31. Dezember 2005 von Fr. 37'789'664.02 (in der gesamten Zeitspanne bis Ende 2008) nur ein Betrag von Fr. 30'089'664.02 (in Form eines Darlehens) zugeflossen ist.

Die Beschwerdeführerin erklärt zwar insbesondere, die „Höhe der Zinsaufwände“ sei „betraglich nicht bestritten“ und diese Zinsaufwände seien „bei

den Akten liegenden, von der X. _____ als Revisionsgesellschaft geprüften Jahresabschlüssen entsprechend verbucht“ (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 4). Es drängt sich jedoch auf, zunächst zu klären, welche seitens der G. _____ als Zins verbuchte Aufwendungen im vorliegenden Kontext in Frage stehen.

Für das *Jahr 2007* gehen die Verfahrensbeteiligten – wie die Beschwerdeführerin richtig festgestellt hat – übereinstimmend davon aus, dass es um die verrechnungssteuerrechtliche Würdigung eines als Zins verbuchten Betrages von Fr. 890'513.62 geht. Letzterer Betrag ist nicht nur in Ziff. 6 des Anhanges zur Jahresrechnung 2007 der G. _____ unter der Position „Zinsaufwand gegenüber Aktionären“ aufgeführt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 20, G. _____ AG, Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zur Jahresrechnung 2007, S. 4), sondern auch dem aktenkundigen Auszug zum „Sachkonto [...]“ mit der für die Jahre 2007 und 2008 verwendeten näheren Bezeichnung „Zinsaufwand ggn. Aktionären“ zu entnehmen (Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 4).

In Bezug auf das *Jahr 2008* spricht die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid von einem als Zins verbuchten, aber teilweise nicht auf einer tatsächlichen Schuld der G. _____ beruhenden Aufwand von Fr. 2'285'584.45 (E. 3.3.1 des angefochtenen Einspracheentscheids). Indessen ist aufgrund der Angaben in Ziff. 25 des Anhanges zur Jahresrechnung 2008 der G. _____ und dem vorliegenden Auszug zum „Sachkonto [...]“ betreffend den in diesem Jahr angeblich angefallenen „Zinsaufwand ggn. Aktionären“ davon auszugehen, dass für das Jahr 2008 ein Aufwand von Fr. 2'285'684.45 als Zins verbucht wurde (vgl. Akten Vorinstanz, act. 20, G. _____ AG, Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zur Jahresrechnung 2008, S. 6; Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 5).

Nach dem Gesagten ist im Folgenden zu klären, ob und inwieweit gegebenenfalls die erwähnten, jeweils unter der Position „Zinsaufwand gegenüber Aktionären“ verbuchten Aufwendungen von Fr. 890'513.62 (Jahr 2007) und Fr. 2'285'684.45 (Jahr 2008) als verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen zu qualifizieren sind.

11.2.2 Die ESTV sieht einen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen von Fr. 890'513.62 (Jahr 2007) bzw. Fr. 2'285'684.45 (Jahr 2008) und den von der G. _____ auf ihrem Kontrollkonto „Neuinvestor“ vorgenommenen Buchungen. Demgegenüber bestreitet die Beschwerdeführerin

sinngemäss einen solchen Zusammenhang, und zwar mit dem Vorbringen, es habe in den Jahren 2007 und 2008 „kein Konto ‚Neuinvestor‘“ zu verzinsen gegeben (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 4).

Unter den die Beschwerdeführerin betreffenden Untersuchungsakten der ASU, die im Parallelverfahren A-592/2016 eingereicht wurden und im vorliegenden Verfahren als bekannt vorausgesetzt werden können, finden sich nebst dem auch im vorliegenden Verfahren aktenkundigen, per 31. Dezember 2005 erstellten Auszug zum Sachkonto [...] der G. _____ mit der Bezeichnung „Kontrollkonto Neu-Investor“ (Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 1) die für die Jahre 2006-2008 erstellten Auszüge zu diesem Konto (pag. 180.200.369 ff. der Untersuchungsakten auf der Daten-CD, die im Verfahren A-592/2016 als Beilage 31 zu einer Stellungnahme der R. _____ AG vom 7. September 2017 eingereicht wurde [vgl. zu dieser Daten-CD auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 2]. Mit Blick auf diese Auszüge von vornherein nicht stichhaltig ist die Rüge der Beschwerdeführerin, die Kontoauszüge zu den zum Streitgegenstand zählenden Steuerperioden seien nicht vorhanden bzw. nicht bei den Akten [vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 6]).

Gemäss den genannten Auszügen wurden zulasten des „Kontrollkontos Neu-Investor“ am 31. Dezember 2007 zwei Beträge von je Fr. 445'256.81 verbucht, und zwar mit den Angaben „Zins Aktionärsdarlehen 2007, M. _____“ bzw. „Zins Aktionärsdarlehen 2007, J. _____“. Zusammen ergeben diese beiden Beträge just den erwähnten Aufwand von Fr. 890'513.62 für das Jahr 2007. Aus diesem Grund ist die ESTV zu Recht davon ausgegangen, dass in Bezug auf das Jahr 2007 der Aufwand von Fr. 890'513.62 im Zusammenhang mit dem „Kontrollkonto Neu-Investor“ der G. _____ steht. Auch stösst die Beschwerdeführerin ins Leere, soweit sie geltend macht, nach den Buchhaltungsunterlagen habe es „keine eigenen Mittel von M. _____ und J. _____ zu verzinsen“ gegeben (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 4).

Der zum Jahr 2008 erstellte Auszug zum Sachkonto [...] mit der Bezeichnung „Kontrollkonto Neu-Investor“ weist sodann eine per 31. Dezember 2008 verbuchte Belastung im Betrag von Fr. 2'285'684.45 aus, wobei sich dazu die Angabe „Zins Aktionärsdarlehen 01.–12.2008“ findet. Auch hinsichtlich des verbuchten Aufwandes von Fr. 2'285'684.45 für das Jahr 2008

hat die ESTV folglich zu Recht einen Zusammenhang zum erwähnten Kontrollkonto gesehen.

11.2.3 Aus dem aktenkundigen Auszug zum „Kontrollkonto Neu-Investor“ ergibt sich per 30. April 2005 ein Saldo von Fr. 30'089'664.02, wenn vom Jahresendsaldo von Fr. 37'789'664.02 der Betrag der einzigen Buchung im Zeitraum vom 1. Mai bis 31. Dezember 2005 von Fr. 7'700'000.- (Buchung vom 31. Dezember 2005) abgezogen wird (vgl. Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 1). Es ist zu Recht unbestritten, dass der Betrag von Fr. 30'089'664.02 seinerzeit tatsächlich als Darlehen in die G._____ eingebracht worden war (vgl. auch Akten Vorinstanz, act. 17 S. 36).

Per Ende 2005 erhöhte sich der Saldo des erwähnten Kontos auf Fr. 37'789'664.02, und zwar aufgrund der erwähnten, am 31. Dezember 2005 vorgenommenen Erhöhung um Fr. 7'700'000.-. Als Buchungstext wurde dazu der Vermerk „Erhöhung Escrow Account“ notiert. Der Betrag von Fr. 7'700'000.- wurde 31. Dezember 2005 auch auf dem Konto der G._____ [...] mit der Bezeichnung „Escrow-Konto“ verbucht (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 17 S. 30). Diesbezüglich wurde in der Jahresrechnung der G._____ 2005 festgehalten, dass die Aktionäre ein Darlehen von Fr. 7'700'000.- hätten gewähren müssen, „um den Escrow Account T._____ mit der damit verbundenen Forderung anzugleichen“ (Akten Vorinstanz, act. 20, G._____ AG, Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zur Jahresrechnung 2005, S. 7).

Zwar liegt ein Schreiben von T._____ vom 1. Mai 2005 vor, mit welchem dieser bestätigt, der G._____ „den Escrow-Betrag im Umfang von CHF 7.7 Mio auf dem Escrow-Konto gutgeschrieben zu haben“ (Akten Vorinstanz, act. 23 Blatt 6). Nach den insoweit nicht substantiiert bestrittenen Ausführungen der ESTV liess sich aber trotz der erwähnten Buchungen und des genannten Schreibens T._____s keine solche Gutschrift bzw. kein entsprechender Mittelfluss feststellen.

Jedenfalls im Jahr 2005 wies die G._____ nach dem Gesagten eine nicht existente eigene Darlehensschuld in der Höhe von Fr. 7'700'000.- in ihren Büchern aus.

11.2.4 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Verhältnisse im Jahr 2005 seien für die hier interessierenden Jahre 2007 und 2008 nicht massgebend (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 6). Sie beschränkt sich aber in diesem Punkt im Wesentlichen auf

die Argumentation, die G._____ habe in den Jahren 2007 und 2008 (abgesehen von Zinsen für unabhängige Dritte) nur Zinsen „an die Aktionärin S._____ AG als Gegenleistung für das gewährte Darlehen“, nicht aber Zinsen „an die Herren M._____ oder J._____“ bezahlt (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 2. November 2017, S. 6). Damit greift die Beschwerdeführerin aber ins Leere. Denn wie im Folgenden ersichtlich wird, ist nicht entscheidend, ob die hier in Frage stehenden, als Zinsen verbuchten finanziellen Mittel der S._____ AG oder aber M._____ und/oder J._____ zuflossen.

Aufgrund der Aktenlage ist davon auszugehen, dass die G._____ in den Jahren 2007 und 2008 auf der erwähnten nicht existenten Darlehensforderung von Fr. 7'700'000.- angeblich geschuldete Zinsen (weiterhin) bezahlte, und zwar entweder an M._____/J._____ (vgl. dazu Beschwerde, S. 23) oder – wenn entsprechend der hiervor genannten Darstellung der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 2. November 2017 (vgl. E. 8.3) von einer Abtretung von Darlehensforderungen von M._____ und/oder J._____ an die S._____ AG auszugehen wäre – als Zins auf der (gegebenenfalls die nicht existente Darlehensschuld mitumfassenden) Darlehensverbindlichkeit der G._____ gegenüber der S._____ AG von Fr. 71'170'557.98, welche in der Jahresrechnung 2007 der G._____ ausgewiesen war und nach der zum Folgejahr erstellten Jahresrechnung dieser Gesellschaft per 31. Dezember 2008 vollständig zurückbezahlt wurde.

Die ESTV hat bei dieser Sachlage im Ergebnis richtigerweise angenommen, dass ab dem Jahr 2005 eine nicht existente Darlehensschuld in den Büchern der G._____ figurierte, die bis Ende 2008 weder (infolge angenommener Rückzahlung oder Anerkennung ihres fiktiven Charakters) ausgebucht wurde noch aufgrund eines Mittelzuflusses in der Höhe dieser fiktiven Schuld zu einer tatsächlichen Schuld wurde. Ferner ging die ESTV zu Recht davon aus, dass im Zusammenhang mit dieser fiktiv gebliebenen Darlehensschuld in den Jahren 2007 und 2008 Zinsen entrichtet wurden. Bei der gegebenen Sachlage durfte die ESTV auch folgern, dass die von der G._____ in den Jahren 2007 und 2008 als Zins verbuchten Aufwendungen teilweise auf eine fiktive Darlehensschuld entfielen.

Es kann ohne Willkür angenommen werden, dass die vorstehenden tatsächlichen, für die nachfolgende verrechnungssteuerrechtliche Beurteilung erheblichen Feststellungen durch ein Gutachten eines Buchsachverständigen nicht in Frage gestellt würden. Aus diesem Grund ist der von der

Beschwerdeführerin gestellte Antrag, es sei (insbesondere bei Unklarheiten betreffend die vorgenommenen Buchungen) ein solches Gutachten einzuholen (vgl. namentlich Beschwerde, S. 23), in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 3.2) abzuweisen.

11.3 Wie erwähnt, muss als erstellt gelten, dass die G. _____ in den Jahren 2007 und 2008 als (Darlehens-)Zinsen verbuchte Leistungen erbracht hat, obschon diesen „Zinsen“ teilweise keine (bzw. nur eine fiktive) Darlehensschuld zugrunde lag (entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin liegt insoweit keine marktkonforme Darlehensgewährung wie eine solche einer Mutter- an die Tochtergesellschaft vor [vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 5]). Mit anderen Worten hat die G. _____ Zinszahlungen für eine nicht bestehende (Darlehens-)Schuld geleistet. Weil die G. _____ insoweit über keinen, den erwähnten Zinszahlungen zugrunde liegenden Darlehensbetrag verfügte, wurde sie durch diese Zahlungen entreichert.

Die genannten Zahlungen können sodann nicht als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden. Denn unabhängig davon, ob sie an M. _____ bzw. J. _____ oder aber – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – an die S. _____ AG geleistet wurden, ist davon auszugehen, dass sie allein aufgrund der vorn in E. 9.2 genannten personellen Verflechtungen erfolgten. Auch war für die handelnden Gesellschaftsorgane der G. _____ der ungewöhnliche Charakter dieser Zahlungen erkennbar. Denn angesichts des Umstandes, dass diese Gesellschaftsorgane hätten erkennen können, dass die Verbuchung von Fr. 7'700'000.- auf den Konten [...] mit der Bezeichnung „Kontrollkonto Neu-Investor“ und [...] mit dem Namen „Escrow-Konto“ im Jahr 2005 ohne entsprechenden tatsächlichen Mittelfluss erfolgte, war für sie auch erkennbar, dass den später erfolgten Zinszahlungen in den Jahren 2007 und 2008 (teilweise) keine Darlehensschuld mehr zugrunde lag.

Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die G. _____ als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2007 und 2008 eine geldwerte Leistung in Form angeblicher Zinszahlungen erbracht hat.

12.

12.1 Zu klären bleibt, ob die ESTV den Umfang der mit den erwähnten angeblichen Zinsaufwendungen erbrachten geldwerten Leistungen von

Fr. 138'272.- (Jahr 2007) bzw. Fr. 1'533'342.85 (Jahr 2008) korrekt bestimmt hat.

Die ESTV erklärte diesbezüglich, der jährliche Zinssatz habe 2.5 % betragen. Dementsprechend habe sich der Zins von 2.5 % auf dem tatsächlich der G. _____ ausbezahlten Darlehen von Fr. 30'089'664.02 in den Jahren 2007 und 2008 auf je Fr. 752'241.60 belaufen. Der auf die nicht bestehenden Darlehensschuld entfallende, in diesen beiden Jahren von der G. _____ als geldwerte Leistung bezahlte Aufwand besteht nach Ansicht der ESTV in der Differenz zwischen den gesamten, in diesen Jahren verbuchten Zinsaufwendungen (Fr. 890'513.62 im Jahr 2007 und Fr. 2'285'584.45 im Jahr 2008) und den in diesen Jahren bezahlten, genannten Zinsbeträgen von je Fr. 752'241.60 (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Einspracheentscheids; siehe auch Akten Vorinstanz, act. 17, S. 36).

12.2 Der per 31. Dezember 2006 von der G. _____ verbuchte Zinsaufwand gegenüber Aktionären von Fr. 944'741.60 macht zwar 2.5 % des Saldos von Fr. 37'789'664.02 auf dem „Kontrollkonto Neu-Investor“ per Ende 2015 aus (vgl. Akten Vorinstanz, act. 20, G. _____ AG, Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zur Jahresrechnung 2007, S. 4), weshalb die Annahme der ESTV, der jährliche Zinssatz habe 2.5 % betragen, prima vista nicht völlig abwegig erscheint. Freilich wird mit der genannten Berechnungsweise der Vorinstanz zu Unrecht ausgeblendet, dass der Umfang der Darlehen, welche der G. _____ in den Jahren 2007 und 2008 als Darlehensnehmerin zur Verfügung standen und mit welchen die Verbuchung der Zinsaufwendungen von Fr. 890'513.62 (Jahr 2007) bzw. Fr. 2'285'684.45 (Jahr 2008) in Zusammenhang steht, nicht identisch mit dem im Jahr 2005 zugeflossenen Darlehensbetrag von Fr. 30'089'664.02 ist. Letzteres wird schon daran deutlich, dass der Saldo des „Kontrollkontos Neu-Investor“ bereits per 31. Dezember 2016 um Fr. 2'169'119.10 reduziert war und dementsprechend das der G. _____ gemäss Buchhaltung eingeräumte Aktionärsdarlehen von M. _____ sowie J. _____ per diesen Zeitpunkt (nach einer aktenkundigen Saldobestätigung und unter Einschluss des fiktiven Darlehens von Fr. 7'700'000.-) statt Fr. 37'789'664.02 nur noch Fr. 35'620'544.92 betrug (in der Jahresrechnung 2007 der G. _____ ist letzterer Betrag als per 31. Dezember 2006 vorliegende Darlehensschuld gegenüber der S. _____ AG ausgewiesen [vgl. zum Ganzen pag. 180.200.369 sowie pag. 180.700.039 der Untersuchungsakten auf der hiervor [E. 11.2.2] erwähnten Daten-CD; siehe ferner auch Akten Vorinstanz, act. 20, G. _____ AG, Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zur Jahresrechnung 2007, S. 7]). Die Vorgehensweise

der ESTV hat die unter den gegebenen Umständen nicht haltbare Konsequenz, dass in den Jahren 2007 und 2008 jeweils von gleich hohen, als geschäftsmässig begründet zu qualifizierenden Zinsaufwendungen (von jeweils Fr. 752'241.60) ausgegangen wird.

Richtigerweise hätte die ESTV für jedes der streitbetroffenen Jahre 2007 und 2008 zunächst separat ermitteln sollen, welche Darlehenszinssätze den verbuchten Zinsaufwendungen von Fr. 890'513.62 (Jahr 2007) und Fr. 2'285'584.45 (Jahr 2008) zugrunde gelegt worden sind. Hierzu hätten diese Zinsaufwendungen ins Verhältnis zu den damit zusammenhängenden tatsächlichen und fiktiven Darlehensverbindlichkeiten der G. _____ in diesen Jahren gesetzt werden müssen (vgl. dazu auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 5, wo anscheinend basierend auf einer solchen Vorgehensweise von Zinssätzen von rund 1,25 % für das Jahr 2007 und rund 3,2 % für das Jahr 2008 ausgegangen wird). In einem weiteren Schritt hätte die Vorinstanz die hier interessierenden verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen unter Anwendung der ermittelten Zinssätze auf den fiktiven Darlehensbetrag von Fr. 7'700'000.- (sowie allfällige darüber hinausgehende fiktive Darlehensbeträge) ermitteln müssen.

Es rechtfertigt sich, die Sache vor diesem Hintergrund (auch) zur Neubestimmung des Umfanges der Verrechnungssteuerfolgen der in den Jahren 2007 und 2008 in Form nicht geschäftsmässig begründeter Zinsaufwendungen erbrachten geldwerten Leistungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

13.

Mit Blick auf das Ausgeführte ist davon auszugehen, dass an der hiervor vorgenommenen Würdigung auch ein Beizug weiterer Akten nichts ändern würde. Die Anträge der Beschwerdeführerin auf Edition von Unterlagen sind daher, soweit sie nicht bereits mit dem Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 beurteilt wurden oder (wie der Antrag auf Edition von Verträgen über Forderungsabtretungen an die S. _____ AG [vgl. vorn Bst. P und E. 8.3.2 Abs. 1]) ohnehin nicht genügend substantiiert sind, in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 3.2) abzuweisen.

14.

Zusammenfassend erweist sich, dass die Beschwerde, soweit sie hier noch zu beurteilen ist, teilweise gutzuheissen ist. Der angefochtene Ein-

spracheentscheid ist insbesondere insoweit (über Dispositiv-Ziff. 1 des Teilverurteils und Zwischenentscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 hinausgehend) aufzuheben, als damit sinngemäss angeordnet wurde, dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 und 2008 Verrechnungssteuern (inkl. Verzugszins) auf dem seitens der ESTV auf jährlich Fr. 200'000.- geschätzten Verzicht auf die Erhebung einer Pfandstellungskommission (das heisst Verrechnungssteuern von Fr. 140'000.- sowie Verzugszins auf diesem Betrag) schuldet und ohne Verzug zu entrichten habe.

Sodann ist der angefochtene Einspracheentscheid auch insoweit (über Dispositiv-Ziff. 1 des Teilverurteils und Zwischenentscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 hinausgehend) aufzuheben, als damit sinngemäss verfügt wurde, dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 und 2008 Verrechnungssteuern (inkl. Verzugszins) auf geldwerten Leistungen in Form nicht geschäftsmässig begründeter Zinsaufwendungen von Fr. 138'272.- (Jahr 2007) bzw. Fr. 1'533'342.85 (Jahr 2008) schuldet.

Die Sache ist zur Durchführung einer neuen Schätzung des Wertes des Verzichts auf eine Pfandstellungskommission in den Jahren 2007 und 2008 bzw. zur Neufestlegung des diesbezüglich geschuldeten Verrechnungssteuerbetrages (vgl. E. 10.2), zur Neubestimmung der Höhe der aufgrund nicht geschäftsmässig begründeter Zinsaufwendungen in diesen Jahren geschuldeten Verrechnungssteuern sowie zur Ordnung der im Zusammenhang mit den neu festzusetzenden Verrechnungssteuerforderungen greifenden Verzugszinsfolgen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Im Übrigen ist die Beschwerde, soweit darüber nicht bereits mit dem Teilverurteil vom 22. Juni 2017 verfahrensabschliessend befunden wurde, abzuweisen.

15.

Zu befinden bleibt noch über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Urteils und des Entscheids vom 22. Juni 2017, soweit es sich dabei um einen Zwischenentscheid handelte.

15.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt diese nur teilweise, so werden sie ermässigt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). In der Verwaltungsrechtspflege des Bundes gilt die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu weiteren Abklärungen

und neuem Entscheid mit noch offenem Ausgang praxisgemäss als Obsiegen der beschwerdeführenden Partei (vgl. BGE 137 V 210 E. 7.1, 132 V 215 E. 6.1; Urteile des BVGer A-7252/2016 vom 14. Dezember 2017 E. 9.1, A-1865/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 6).

Von den auf Fr. 20'000.- festzusetzenden Kosten für das gesamte Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. zur Höhe der Spruchgebühr Art. 63 Abs. 4^{bis} Bst. b VwVG in Verbindung mit Art. 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) entfallen Fr. 15'000.- auf den bereits mit dem Teilurteil vom 22. Juni 2017 verfahrensabschliessend entschiedenen Teil der Streitigkeit (vgl. E. 11.1 des Teilurteils und Zwischenentscheids vom 22. Juni 2017). Es bleiben demnach noch Kosten von Fr. 5'000.- zu verlegen.

Da der Verfahrensausgang bezüglich der Punkte, welche mit dem vorliegenden Urteil zu würdigen waren, einzig noch in Bezug auf die *Höhe* der Verrechnungssteuerforderungen offen ist, rechtfertigt es sich, die Beschwerdeführerin vorliegend lediglich zur Hälfte als obsiegend zu qualifizieren. Dementsprechend hat die Beschwerdeführerin die Hälfte der noch zu verlegenden Verfahrenskosten, also einen Betrag von Fr. 2'500.- zu tragen.

Von dem vom Kostenvorschuss von Fr. 20'000.- übriggebliebenen Betrag von Fr. 5'000.- (vgl. Dispositiv-Ziff. 6 des Teilurteils und Zwischenentscheids vom 22. Juni 2017) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils somit ein Betrag von Fr. 2'500.- zurückzuerstatten.

15.2

15.2.1 Die ESTV hat der Beschwerdeführerin, soweit diese vorliegend obsiegt, eine Parteientschädigung auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE).

Nach Art. 8 VGKE umfasst die Parteientschädigung die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei. Zu den Kosten der Vertretung zählen unter anderem das Anwaltshonorar und die darauf entfallende Mehrwertsteuer (Art. 9 Abs. 1 Bst. a und c VGKE). Gemäss Art. 10 Abs. 1 VGKE wird das Anwaltshonorar nach dem „notwendigen Zeitaufwand des Vertreters“ bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.- und höchstens Fr. 400.- zuzüglich Mehrwertsteuer

(Art. 10 Abs. 2 VGKE); bei Streitigkeiten mit Vermögensinteressen kann das Anwaltshonorar angemessen erhöht werden (Art. 10 Abs. 3 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht setzt die Parteientschädigung aufgrund einer detailliert einzureichenden Kostennote fest. Wird eine solche nicht vorgelegt, setzt es die Entschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

15.2.2 Gestützt auf die vorliegende (erste) Kostennote für den Zeitraum bis und mit dem 8. November 2016 kam das Bundesverwaltungsgericht in E. 11.3 f. des Teilurteils und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 zum Schluss, dass der Beschwerdeführerin im Falle einer vollumfänglichen Gutheissung der Beschwerde sowie bei Abstellen auf den bis zu letzterem Zeitpunkt angefallenen Vertretungsaufwand eine Parteientschädigung von Fr. 22'426.65 zuzusprechen wäre und davon Fr. 16'820.- auf den mit dem Teilurteil entschiedenen Teil der Streitigkeit entfällt. Daran ist festzuhalten. Es folgt daraus, dass der Beschwerdeführerin mit dem vorliegenden Urteil eine Parteientschädigung in der Differenz zwischen den beiden genannten Beträgen, also eine Entschädigung von Fr. 5'606.65 auszurichten wäre, wenn sie in Bezug auf die mit diesem Urteil gewürdigten Punkte als vollumfänglich obsiegend zu betrachten wäre und bei ihr seit dem 22. Juni 2017 keine weiteren notwendigen Kosten angefallen wären.

15.2.3 Zu prüfen ist nach dem Gesagten, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Beschwerdeführerin für die Zeit seit dem 22. Juni 2017 notwendige Kosten erwachsen sind. Hierzu ist die eingereichte (zweite) Kostennote vom 30. Januar 2018 heranzuziehen. Diese Kostennote in der Höhe von insgesamt Fr. 6'748.55 (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag) erweist sich als ausreichend detailliert (vgl. MOSER et al., a.a.O., N. 4.85), so dass von ihr ausgegangen werden kann.

Der vorliegend verrechnete Ansatz von Fr. 400.- pro Stunde für die anwaltliche Vertretung fällt in den vorgegebenen Rahmen und erscheint angesichts der Komplexität der Angelegenheit sowie mit Blick auf die Spezialisierung des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin als angemessen (vgl. auch Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 11.2; PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 10 VGKE N. 3). Die für den Fall eines vollumfänglichen Obsiegens der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem vorliegenden Urteil für die Vertretung seit dem 22. Juni 2017 geltend gemachten Parteikosten von Fr. 6'748.55 sind grundsätzlich ebenfalls als notwendig zu betrachten (Art. 7 ff. VGKE), da sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich

erscheinen. Einzig der in diesem Betrag eingerechnete Mehrwertsteuerzuschlag von Fr. 499.90 ist von vornherein nicht zu entschädigen. Weil aufgrund des Eintrages der Beschwerdeführerin im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin vorsteuerabzugsberechtigt ist und damit bei Überwälzung der Mehrwertsteuer wirtschaftlich nicht belastet bleibt, umfasst die zuzusprechende Parteientschädigung nämlich entgegen ihrem Antrag keinen Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE (vgl. dazu Urteil des BGer 4A_465/2016 vom 15. November 2016 E. 3; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 11.3.3).

15.2.4 Mit Blick auf das Dargelegte ergeben sich Kosten von Fr. 11'855.30 (= Fr. 5'606.65 + Fr. 6'748.55 - Fr. 499.90), welche zu entschädigen wären, wenn die Beschwerdeführerin hinsichtlich des mit dem vorliegenden Urteil gewürdigten Teiles der Streitigkeit als vollumfänglich obsiegend zu qualifizieren wäre. Da sie aber – wie ausgeführt (E. 15.1) – nur zur Hälfte als obsiegend zu betrachten ist, ist die ihr für diesen Teil der Streitigkeit zuzusprechende Parteientschädigung auf Fr. 5'927.65 festzusetzen.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 18. Dezember 2015 wird über Dispositiv-Ziff. 1 des Teilurteils und Zwischenentscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 hinausgehend insoweit aufgehoben, als damit sinngemäss angeordnet wurde, dass die Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 und 2008 im Zusammenhang mit einem Verzicht auf die Erhebung einer Pfandstellungskommission Verrechnungssteuern von Fr. 140'000.- sowie Verzugszins auf diesem Betrag und im Zusammenhang mit geschäftsmässig nicht begründeten Zinsaufwendungen in diesen Jahren Verrechnungssteuern sowie Verzugszins schuldet und unverzüglich zu entrichten habe. Die Sache ist in diesem Punkt im Sinne der Erwägungen zur weiteren Sachverhaltsabklärung und neuem Entscheid an die ESTV zurückzuweisen.

Im Übrigen wird die Beschwerde, soweit darüber nicht bereits am 22. Juni 2017 verfahrensabschliessend befunden wurde, abgewiesen.

2.

Die Kosten für den Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 und das Verfahren nach Erlass dieses Zwischenentscheids von Fr. 5'000.- werden im Umfang von Fr. 2'500.- der Beschwerdeführerin auferlegt. Nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils wird der Beschwerdeführerin vom einbehaltenen Kostenvorschussbetrag von Fr. 5'000.- ein Betrag von Fr. 2'500.- zurückerstattet.

3.

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Urteil nach Eintritt seiner Rechtskraft eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 5'927.65 zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde;
Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilage: Kopie der Ein-
gabe der Beschwerdeführerin vom 30. Januar 2018 [Kostennote und
Begleitschreiben])

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Beat König

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: