



Abteilung I  
A-592/2016

## 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: B. \_\_\_\_\_) bildete die Immobiliengesellschaft der C. \_\_\_\_\_ und erbrachte unter anderem auch Dienstleistungen in den Bereichen Instandhaltungsarbeiten sowie Immobilienverwaltung.

Im Jahr 2004 stand die B. \_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit dem Konkurs der C. \_\_\_\_\_ zum Verkauf. Im Rahmen eines öffentlichen Bieterverfahrens reichte D. \_\_\_\_\_ am 18. April 2004 im Namen der E. \_\_\_\_\_ AG (später umfirmiert in F. \_\_\_\_\_ AG [Rechtsnachfolgerin: G. \_\_\_\_\_ AG]; nachfolgend: E. \_\_\_\_\_) eine verbindliche Offerte über rund Fr. 182 Mio. für den Kauf der Aktien der B. \_\_\_\_\_ ein (pag. 180.300.543 ff. [die Paginnummern beziehen sich auf die Untersuchungsakten auf der Daten-CD, die als Beilage 31 zur nachfolgend erwähnten Stellungnahme der A. \_\_\_\_\_ AG vom 7. September 2017 eingereicht wurde]). Nach den Angaben in der Offerte waren die Aktionäre der E. \_\_\_\_\_ zum damaligen Zeitpunkt „die Mitglieder des Family Trusts, bestehend aus H. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ und I. \_\_\_\_\_“ (pag. 180.300.544).

Am 22. Dezember 2004 erhielt die E. \_\_\_\_\_ den Zuschlag. Am 20. Januar 2005 schloss die E. \_\_\_\_\_ mit der J. \_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation sowie der C. \_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation einen Vertrag über den Verkauf von 125'000 Inhaberaktien der B. \_\_\_\_\_ ab. Der Kaufvertrag koppelte den Erwerb des Aktienkapitals an die Amortisation von Darlehen, welche der B. \_\_\_\_\_ durch den J. \_\_\_\_\_-Konzern gewährt worden waren. Die Investoren (H. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ und I. \_\_\_\_\_ bzw. die E. \_\_\_\_\_) benötigten deshalb finanzielle Mittel von über Fr. 200 Mio. Die Finanzierung eines Teiles des Kaufpreises für die Aktien der B. \_\_\_\_\_ sollte nach Darstellung der K. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: K. \_\_\_\_\_) unter Gewährung eines Darlehens dieser Gesellschaft an die E. \_\_\_\_\_ erfolgen.

Die K. \_\_\_\_\_ (heute: A. \_\_\_\_\_ AG), welche insbesondere die Durchführung von Handels-, Finanz- und Rechtsgeschäften aller Art bezweckt, wurde zu Beginn des Jahres 2005 zu 100 % durch D. \_\_\_\_\_ gehalten.

**A.b** Die E. \_\_\_\_\_ verkaufte unmittelbar, nachdem sie die Aktien der B. \_\_\_\_\_ übernommen hatte, deren Immobilien zum Verkehrswert von Fr. 361,4 Mio. an die K. \_\_\_\_\_.

**A.c** Im Laufe des Jahres 2005 veräusserte D.\_\_\_\_\_ seine K.\_\_\_\_\_ - Aktien. 34 % der Aktien übertrug er dabei an die von ihm zu 100 % beherrschte L.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: L.\_\_\_\_\_). Je 33 % der Aktien verkaufte er an die von H.\_\_\_\_\_ gehaltene M.\_\_\_\_\_ Inc. (nachfolgend: M.\_\_\_\_\_ ) und die von I.\_\_\_\_\_ gehaltene N.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: N.\_\_\_\_\_).

Ebenfalls im Laufe des Jahres 2005 und zu den gleichen Quoten wurden die Beteiligungen an der E.\_\_\_\_\_ an die L.\_\_\_\_\_, die M.\_\_\_\_\_ und die N.\_\_\_\_\_ verkauft.

**A.d** Die E.\_\_\_\_\_ übernahm mit Fusionsvertrag vom 30. Juni 2011 die Aktiven und Passiven der B.\_\_\_\_\_. Am 5. Juli 2011 wurde die B.\_\_\_\_\_ im Handelsregister gelöscht.

## **B.**

Nach einer von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ASU) 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: ESTV) und der A.\_\_\_\_\_ AG bzw. ihrem Vertreter verfügte die ESTV mit Entscheid Nr. [...] vom 11. Juni 2015, dass ihr die A.\_\_\_\_\_ AG Fr. 60'449'899.80 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, nämlich unter anderem geldwerte Leistungen in Form

- (a) fiktiver, in der Buchhaltung der K.\_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2005 aufgeführter Darlehensverbindlichkeiten,
- (b) verbuchter Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit nicht bestehenden Schulden und
- (c) der Überlassung von zwei Schuldbriefen als Sicherheit im Jahre 2008 ohne Abgeltung durch eine Pfandstellungskommission.

**C.**

Gegen diesen Entscheid liess die A. \_\_\_\_\_ AG am 14. August 2015 Einsprache erheben. Sie beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben.

**D.**

Nach weiterer Korrespondenz mit der A. \_\_\_\_\_ AG wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2015 vollumfänglich ab, wobei sie auch die Fälligkeitszeitpunkte für die Berechnung des geschuldeten Verzugszinses festlegte.

**E.**

Gegen diesen Einspracheentscheid liess die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) 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 Entscheiden in dem von der Abteilung Strafuntersuchungen der ESTV beantragten (Steuer-/)Strafverfahren zu sistieren.
3. Es seien die Akten des Kantonalen Steueramtes Yy. \_\_\_\_\_ aus der Buchprüfung der Beschwerdeführerin zu edieren.

**B. Materieellrechtliche Rechtsbegehren**

5. Der angefochtene Einspracheentscheid betreffend Erhebung von Verrechnungssteuern für die Steuerperioden 2005 bis 2008 gegenüber der Beschwerdeführerin sei aufzuheben und von der Erhebung einer Verrechnungssteuer sei abzusehen.
6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin [recte: Vorinstanz].“

Im Sinne eines Beweisantrages verlangte die Beschwerdeführerin überdies „die Einvernahme von H. \_\_\_\_\_, O. \_\_\_\_\_ und P. \_\_\_\_\_ im Beisein der Beschwerdeführerin (bzw. ihres Vertreters) und von D. \_\_\_\_\_“ (Beschwerde, S. 24 und 39). In der Begründung des Rechtsmittels stellte die Beschwerdeführerin sodann den Antrag, ihr sei eine „Frist zur materi-

ellrechtlichen Ergänzung der Beschwerde für allfällige Verrechnungssteuerschulden aus den Jahren 2006 bis 2008 oder einem Teil dieser Jahre ansetzen“, soweit das Gericht nicht zum Schluss kommen sollte, dass diese Steuerschulden zwischenzeitlich verjährt sind (Beschwerde, S. 17).

**F.**

Mit Vernehmlassung vom 10. März 2016 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen.

**G.**

Die Beschwerdeführerin ersuchte mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 22. März 2016 um Einsicht in die Vernehmlassungsbeilagen 14-19. Ferner verlangte sie, die Vorinstanz sei zu verpflichten, die „gesamten relevanten Akten“ – insbesondere beschlagnahmte Steuererklärungen der Beschwerdeführerin für die betreffenden Jahre – vorzulegen. Die Beschwerdeführerin forderte sodann wiederum die Edition von Unterlagen beim Kantonalen Steueramt Yy.\_\_\_\_\_. Ferner verlangte sie Einsicht in die ihrer Auffassung nach von der ESTV und dem Kantonalen Steueramt Yy.\_\_\_\_\_ herauszugebenden Unterlagen.

**H.**

Mit Instruktionsverfügung vom 31. März 2016 gab das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz Gelegenheit, zu den Editionsbegehren der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen.

**I.**

Mit Schreiben vom 11. April 2016 reichte die Vorinstanz Kopien der Jahresrechnungen 2005-2008 der Beschwerdeführerin ein.

**J.**

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

**K.**

Mit innert erstreckter Frist eingereicherter Replik vom 9. Juni 2016 erklärte die Beschwerdeführerin unter Einreichung verschiedener Beilagen, an ihren Rechtsbegehren festzuhalten. Sie beantragte überdies, die ESTV sei aufzufordern, zur Erwähnung einer angeblich falschen Dossiernummer in den Verfahrensakten Stellung zu nehmen (Replik, S. 3). In der Replik wurde ferner ausgeführt, die Vorinstanz müsse, sollte sie im Zusammenhang mit einer streitbetroffenen Up-front Fee und Drittkosten betreffend

das Jahr 2005 etwas ableiten wollen, dies vorab substantiieren. Gegebenenfalls sei der Beschwerdeführerin anschliessend das rechtliche Gehör einzuräumen (Replik, S. 19). Die Beschwerdeführerin ruft sodann folgende Beweismittel an bzw. stellt (teilweise erneut) folgende Beweisanträge (Replik, S. 31 f.):

- „- amtliche Akten der ASU inklusive die beschlagnahmten, nicht gescannten Akten,
- amtliche Akten des Steueramtes Yy. \_\_\_\_\_,
- Beilagen gemäss Verzeichnis,
- Edition der Akten der Buchprüfung von Herrn X. \_\_\_\_\_, Steueramt Yy. \_\_\_\_\_,
- Einvernahme von Zeugen (Q. \_\_\_\_\_ und R. \_\_\_\_\_ von S. \_\_\_\_\_; Herr T. \_\_\_\_\_ von der W. \_\_\_\_\_ [= W. \_\_\_\_\_ AG]; Herren O. \_\_\_\_\_, P. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_ von der V. \_\_\_\_\_ [...]).“

#### **L.**

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

#### **M.**

Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 15. Juli 2016 hielt die Beschwerdeführerin unter Einreichung eines von ihr erstellten Sachverhaltsschemas und einer Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts im Parallelverfahren A-550/2016 betreffend die F. \_\_\_\_\_ AG bzw. die G. \_\_\_\_\_ AG an ihren Rechtsbegehren fest. Ferner stellte sie den Beweisantrag, es seien im Fall der Bestreitung der Echtheit einer Unterschrift auf einem Zahlungsauftrag von H. \_\_\_\_\_ und der Echtheit von Bankauszügen der W. \_\_\_\_\_ diesbezügliche Gutachten einzuholen.

#### **N.**

Die Vorinstanz bestätigte mit Eingabe vom 18. August 2016 ihren mit der Vernehmlassung vom 10. März 2016 gestellten Antrag.

#### **O.**

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

**P.**

Mit Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017 würdigte das Bundesverwaltungsgericht insbesondere die Standpunkte der Verfahrensbeteiligten zur Frage, ob die von der ESTV geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen verjährt sind. Es stellte dabei fest, dass die ESTV für das Steuerjahr 2005 infolge Verjährung zu Unrecht unter anderem einen Steuerbetrag von Fr. 2'896'291.60 zuzüglich Verzugszins gefordert hatte. Als noch nicht verjährt qualifizierte das Gericht hingegen allfällige Verrechnungssteuerforderungen (samt Verzugszins) auf im Steuerjahr 2005 (nach Auffassung der ESTV) erbrachten geldwerten Leistungen in der Höhe von Fr. 156'012'605.55 im Zusammenhang mit per Ende 2005 unter dem Konto [...] der Beschwerdeführerin verbucht gewesenen Darlehensverbindlichkeiten von Fr. 188'022'941.55. Als ebenso wenig verjährt erachtete das Bundesverwaltungsgericht sodann die streitbetroffenen (allfälligen) Verrechnungssteuerforderungen betreffend die Steuerjahre 2006-2008 (mitsamt des darauf [allenfalls] geschuldeten Verzugszinses).

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 das Steuerjahr 2005 im Sinne der vorstehenden Erwägungen verjährte Verrechnungssteuerforderungen im Betrag von Fr. 2'896'291.60 sowie Verzugszins von 5 % auf diesem Betrag schulde und unverzüglich zu entrichten habe.

**2.**

Im Sinne der Erwägungen wird festgestellt, dass die von der ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid für das Steuerjahr 2005 geltend gemachten allfälligen Verrechnungssteuerforderungen (samt Verzugszins) auf angeblichen geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 im Zusammenhang mit verbuchten Darlehensverbindlichkeiten und die streitige allfällige Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern (samt Verzugszins) betreffend die Steuerjahre 2006-2008 noch nicht verjährt sind.

**3.**

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

**4.**

Im Sinne der Erwägungen bleiben weitere verfahrensleitende Anordnungen vorbehalten.

**5.**

Im Sinne der Erwägungen werden für das vorliegende Teilurteil keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Beschwerdeführerin wird der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 50'000.- im Umfang von Fr. 2'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Teilurteils zurückerstattet.

**6.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Teilurteil nach Eintritt seiner Rechtskraft eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'670.- zu bezahlen.

**7.**

Im Sinne der Erwägungen wird über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Zwischenentscheids mit dem Endentscheid betreffend die als nicht verjährt beurteilten allfälligen Steuer(nach)forderungen der Steuerjahre 2005-2008 befunden.“



**Q.**

Mit einer unaufgefordert eingereichten, mit verschiedenen Beilagen versehenen Stellungnahme vom 7. September 2017 erklärte die Beschwerdeführerin, an ihren „materiellrechtlichen Rechtsbegehren“ festzuhalten. Sie beantragte zugleich, die Sache sei zur Aktenvervollständigung und zur Gewährung des rechtlichen Gehörs, „insbesondere zur mehrfach beantragten Einvernahme von H.\_\_\_\_\_ [in Anwesenheit D.\_\_\_\_\_s und des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin], der Revisionsstelle S.\_\_\_\_\_ (Q.\_\_\_\_\_, U.\_\_\_\_\_ und R.\_\_\_\_\_ [...]) sowie der involvierten Bankmitarbeiter der V.\_\_\_\_\_ (O.\_\_\_\_\_ [...] und P.\_\_\_\_\_) [so]wie der W.\_\_\_\_\_ ([...] T.\_\_\_\_\_ [...], Z.\_\_\_\_\_ [...], Aa.\_\_\_\_\_ [...], Bb.\_\_\_\_\_ [...]) an die Vorinstanz zurückzuweisen und eventualiter seien die beantragten Beweismassnahmen durch das Gericht selbst durchzuführen (S. 4 f. und 21 der Stellungnahme). Ferner hielt die Beschwerdeführerin fest, es sei über die mit den „materiellrechtlichen Rechtsbegehren“ zusammenhängenden Anträge betreffend „Aktenergänzung, Zeugeneinvernahmen bzw. Einholung von schriftlichen Stellungnahmen“ zu entscheiden (S. 2 und 19 der Stellungnahme), und die Akten seien „insgesamt zu vervollständigen“, namentlich in Bezug auf die von der ASU (angeblich) zu Unrecht nicht zu den Untersuchungsakten gerechneten Dokumente (S. 21 der Stellungnahme). Die Beschwerdeführerin erklärte in diesem Kontext überdies, sie halte entgegen den Ausführungen im Teilurteil und Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 an ihrem Antrag auf Aktenergänzung bzw. ihrem früheren Antrag fest, die Vorinstanz sei aufzufordern, die gesamten Akten seien vorzulegen. Dies gelte namentlich hinsichtlich der „Steuererklärungsformulare bezüglich der Verrechnungssteuer der fraglichen Jahren“ (S. 4 der Stellungnahme). Ferner verlangte sie im Einzelnen (teilweise in Wiederholung bereits gestellter Anträge)

- (a) es seien beim Kantonalen Steueramt Yy.\_\_\_\_\_ sie betreffende Akten – namentlich solche des Steuerbeamten X.\_\_\_\_\_ – zu edieren (S. 2 der Stellungnahme),
- (b) „gegebenenfalls“ die Edition eines unterzeichneten Originals einer Legal Opinion der Anwaltskanzlei Cc.\_\_\_\_\_ vom 21. April 2005 bei der ASU (S. 2 f. der Stellungnahme),
- (c) die Edition der dem Kantonalen Steueramt Yy.\_\_\_\_\_ (angeblich) eingereichten Unterlagen, „falls die Originale zu den Akten genommen werden sollen“ (S. 3 der Stellungnahme),

- (d) die Edition der Originalakten zu den als Beilagen zur Stellungnahme vom 7. September 2017 eingereichten Dokumenten bei der ASU, soweit diese Dokumente nicht auf der vorliegenden Daten-CD der ASU gespeichert sind (S. 17 der Stellungnahme), insbesondere die Edition des Originals von Dokumenten betreffend eine Abtretung von sich auf Fr. 205 Mio. belaufenden „Aktionärsdarlehen“ von H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ gegenüber der Beschwerdeführerin (S. 19 der Stellungnahme),
- (e) die Edition von bei H.\_\_\_\_\_ und bei den von ihm beherrschten Gesellschaften (M.\_\_\_\_\_ und Aaa.\_\_\_\_\_ Inc.) beschlagnahmten Akten bei der ASU, soweit diese Dokumente Aufschluss über eine allfällige Forderung H.\_\_\_\_\_s gegen die Beschwerdeführerin geben (S. 18 der Stellungnahme),
- (f) es seien die in die streitbetroffene „Finanzierung involvierten Bankmitarbeiter von V.\_\_\_\_\_ und W.\_\_\_\_\_“, nämlich O.\_\_\_\_\_, Aa.\_\_\_\_\_ und Vv.\_\_\_\_\_ „anzuhören“ (S. 3 f. der Stellungnahme),
- (g) es seien, „falls die eingereichten Dokumente den Beweis des Mittelflusses [im Zusammenhang mit einem angeblichen Darlehensverhältnis zwischen H.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin]“ nicht zu erbringen vermögen, die in der Replik als Zeugen angerufenen Personen „einzuvernehmen oder von diesen Bescheinigungen einzuverlangen“ (S. 18 und 21 der Stellungnahme),
- (h) es sei, sofern die Echtheit „gewisser Unterschriften von H.\_\_\_\_\_ auf den Zahlungsanweisungen an die W.\_\_\_\_\_“ in Frage gestellt werde, bei der Kantonspolizei Zz.\_\_\_\_\_ hinsichtlich dieser Unterschriften ein Ergänzungsgutachten einzuholen (S. 16 und 21 der Stellungnahme),
- (i) die Einräumung einer Gelegenheit „zur Ergänzung der Akten mittels Durchforstung der beschlagnahmten Dossiers bei der ASU“, sollte das Gericht „der Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz samt rechtlichen Ausführungen folgen wollen“ (S. 19 der Stellungnahme), und
- (k) die Durchführung einer Instruktionssitzung betreffend die von der ESTV geltend gemachten geldwerten Leistungen (S. 20 f. der Stellungnahme).

Die Beschwerdeführerin stellte ferner in Aussicht, „auf erstes Begehren des Gerichts“ eine vom Kantonalen Steueramt Yy.\_\_\_\_\_ erlassene Verfügung betreffend die Steuerjahre 2005-2008 und eine dagegen erhobene Einsprache (samt Beilagen) vorzulegen (S. 3 der Stellungnahme) sowie die angerufenen Zeugen mit Blick auf das Bankgeheimnis zur Aussage zu ermächtigen (S. 5 der Stellungnahme).

**R.**

Die ESTV erklärte mit Stellungnahme vom 22. September 2017, sie halte an ihrem Antrag auf vollumfängliche Abweisung der Beschwerde fest (S. 1 der Stellungnahme).

**S.**

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

**T.**

Die Beschwerdeführerin reichte am 3. November 2017 die angekündigte Stellungnahme samt Beilagen ein. Sie bekräftigte damit die von ihr „gestellten materiellrechtlichen Rechtsbegehren ebenso wie die zur Feststellung des noch rechtswesentlichen Sachverhaltes gestellten Verfahrensanträge“ (S. 2 der Stellungnahme). Sie erklärte ferner, allenfalls seien bei der ASU Dokumente zur Vermögenssituation, welche die V.\_\_\_\_\_ von D.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ verlangt habe, zu edieren (S. 4 der Stellungnahme). Zudem stellte sie den Antrag, bei der ASU seien Akten zu edieren, welche eine durch die Bank li.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: li.\_\_\_\_\_) durchgeführte Überprüfung der Finanzierungsvoraussetzungen des Erwerbes der Aktien der B.\_\_\_\_\_ durch die E.\_\_\_\_\_ und der Übertragung der Liegenschaften der B.\_\_\_\_\_ auf die K.\_\_\_\_\_ (bzw. die Beschwerdeführerin) betreffen (S. 10 der Stellungnahme). Zusätzlich zu den bereits gestellten Beweisanträgen verlangte die Beschwerdeführerin, die involvierten Bankmitarbeiter der Banken Ff.\_\_\_\_\_ (Gg.\_\_\_\_\_ und Hh.\_\_\_\_\_) und li.\_\_\_\_\_ (namentlich Jj.\_\_\_\_\_, Kk.\_\_\_\_\_, Ll.\_\_\_\_\_, Mm.\_\_\_\_\_, Nn.\_\_\_\_\_ und Oo.\_\_\_\_\_) seien durch das Bundesverwaltungsgericht oder – im Falle einer Rückweisung der Angelegenheit – durch die ESTV einzuvernehmen (S. 15 der Stellungnahme).

**U.**

Mit Stellungnahme vom 7. Dezember 2017 beantragte die Vorinstanz unter Beilage von bei der V. \_\_\_\_\_ edierten, angeblich bereits im Dossier befindlichen Akten erneut, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen.

**V.**

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

**W.**

Auf die (weiteren) Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidwesentlich, 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 BVerger 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 BVerger 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-592/2016 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). Gestützt auf eine solche antizipierte Beweiswürdigung kann auch auf eine seitens einer Partei beantragte Instruktionsverhandlung verzichtet werden (vgl. Urteil des BVGer A-954/2009 vom 1. Juli 2010 E. 15.5).

### **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 BVGer 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 BGer 1C\_163/2009 vom 2. Juli 2009 E. 3.2. Zur Einvernahme von Auskunftspersonen: BGE 119 V 208 E. 5b; Urteil des BGer 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 BGer 1C\_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5).

**4.2.3** Mit Blick auf das hiavor 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 Verweigerungsgründen (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



Verwaltungsverfahrenrechts (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) sinn gemäss herangezogen werden, auch wenn es seinerzeit um die Einvernahme von *Sachverständigen* ging und das Bundesgericht beim betreffenden Fall letztlich nicht abschliessend 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 Genussscheine (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-592/2016 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 (Interim dividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genuss scheinen, 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 hiavor (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-592/2016 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 Entreichung 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 Tatsa-

chen 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 sei das Akteneinsichtsrecht verletzt worden und ihr sei zu Unrecht keine vollständige Einsicht in die Einvernahmeprotokolle gegeben worden (vgl. dazu insbesondere Beschwerde, S. 34; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 17; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 3. November 2017, S. 3):

Abgesehen davon, dass sich – wie in E. 7.2.2 des Teilurteils und Zwischenentscheids 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 BVGer A-3644/2012 vom 21. März 2013 E. 4.3).

**6.2** Ins Leere stösst die Beschwerdeführerin, soweit sie (insbesondere mit ihrer Stellungnahme vom 7. September 2017) die Missachtung strafprozessualer Garantien im Verfahren vor der ASU rügt. 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 Zwischenentscheids vom 22. Juni 2017 dargelegt – nicht gelten (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.2). Vor diesem Hintergrund ohne Erfolg angerufen wird von der Beschwerdeführerin insbesondere das *strafverfahrensrechtliche* 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 bleibt das Vorbringen der Beschwerdeführerin, 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) müssten im Verwaltungsstrafverfahren „die Anwesenheits- und Fragerechte bei Einvernahmen mehrere Beschuldigte sowie bei Zeugeneinvernahmen“ eingehalten werden (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 10 f.), für das vorliegende Verfahren unerheblich.

**6.3** Die Beschwerdeführerin macht geltend, (auch) nach den Vorschriften des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts bestehe ein Recht der

betroffenen Person, anlässlich der Einvernahme von Zeugen Ergänzungsfragen zu stellen. Dies sei im vorinstanzlichen Verfahren missachtet worden.

Die Beschwerdeführerin verkennt mit diesem Vorbringen, dass 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 sind (vgl. E. 4.1).

Art. 6 VStV enthält 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.

**6.4** Mit Blick auf die Rüge der Beschwerdeführerin, sie (bzw. ihr Rechtsvertreter) habe bei den durch die ASU durchgeführten Einvernahmen, namentlich bei den Einvernahmen von H.\_\_\_\_\_, keine Gelegenheit zur Teilnahme und zu Ergänzungsfragen gehabt, ist zu klären, ob die im aktenkundigen Untersuchungsbericht der ASU betreffend die Beschwerdeführerin (Akten Vorinstanz, act. 13) 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. ihres Rechtsvertreters) 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 D.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_, Pp.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, Qq.\_\_\_\_\_, Rr.\_\_\_\_\_ und Ss.\_\_\_\_\_) 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. 13 S. 9 f.).

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).

**6.5** 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. 6.4), 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 durfte die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid die von der ASU mittels der Einvernahmen gewonnenen Erkenntnisse, die im Untersuchungsbericht betreffend die Beschwerdeführerin ihren Ausdruck gefunden haben, heranziehen und kann auch 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.

**6.6** 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 ihrem Rechts-

vertreter) 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. 6.5) 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 (namentlich von H. \_\_\_\_\_) ohne Anwesenheit anderer Beschuldigter wie D. \_\_\_\_\_ und I. \_\_\_\_\_ (bzw. deren Rechtsvertreter) durchgeführt. Auch besteht kein Anlass, die bereits erfolgten Einvernahmen zur sowie unter Wahrung von Teilnahmerechten anderer Personen als der Beschwerdeführerin zu wiederholen. Die anlässlich der von der ASU durchgeführten Einvernahmen gemachten Aussagen können demnach im vorliegenden Verfahren verwertet werden.

Wie diese Aussagen inhaltlich zu würdigen sind, beschlägt im Übrigen nicht die Frage ihrer Verwertbarkeit.

**6.7** Im Zusammenhang mit den erwähnten Rügen betreffend die Anwesenheits- und Fragerechte bei Einvernahmen macht die Beschwerdeführerin auch eine Verletzung des Fairnessgebotes geltend (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 11). Ihre diesbezüglichen Vorbringen beschränken sich aber im Wesentlichen auf das, was hiervor unter dem Titel einer Gehörsverweigerung durch unzulässige Einschränkungen der Rechte auf Anwesenheit und Ergänzungsfragen zu thematisieren war. Eine nähere Prüfung einer allfälligen Verletzung des Fairnessgebotes im weiteren Sinne (vgl. E. 3.1 Abs. 1) erübrigt sich deshalb (siehe auch Urteil des BGer 6P.41/2003 vom 2. September 2003 E. 2.3.1).

**6.8** Die Beschwerdeführerin erklärt sodann, H. \_\_\_\_\_ müsse im vorliegenden Verfahren als Zeuge und nicht als Beschuldigter einvernommen

werden, so dass ihm das Recht zu schweigen nicht zustehe (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 11).

Es ist nicht hinreichend substantiiert dargetan oder aus den Akten (insbesondere dem Untersuchungsbericht der ASU) ersichtlich, dass H. \_\_\_\_\_ bei den Einvernahmen als Beschuldigter durch die ASU von seinem Zeugnisverweigerungsrecht Gebrauch gemacht hat. Daher lässt sich aus dem erwähnten Vorbringen der Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten (zur fehlenden Notwendigkeit einer erneuten Befragung bzw. Einvernahme H. \_\_\_\_\_s siehe auch hinten E. 11.1.6).

**6.9** Die Beschwerdeführerin fordert mit ihrer Stellungnahme vom 15. Juli 2016 im Übrigen, das aktenkundige Formular betreffend einen Rückvergütungsauftrag über Fr. 18'383'562.64 mit der Dossier-Nummer [...] sei aus verfahrensrechtlichen Gründen aus dem Recht zu weisen (vgl. Stellungnahme vom 15. Juli 2016, S. 10; vgl. dazu auch E. 7.8 des Teilurteils und Zwischenentscheids vom 22. Juni 2018). Auf dieses Begehren ist schon deshalb nicht weiter einzugehen, weil vorliegend – wie im Folgenden ersichtlich wird – ohnehin nicht auf dieses Formular abgestellt wird.

## 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 (sowie die Verzugszinsforderungen im Zusammenhang mit den entsprechenden Steuerbeträgen) beruhen nach Auffassung der ESTV auf folgenden Tatbeständen:

- verdeckte Gewinnausschüttung an H. \_\_\_\_\_ im Steuerjahr 2005 in der Höhe von Fr. 156'012'605.55, und zwar in Form einer per 31. Dezember 2005 erfolgten Verbuchung eines in diesem Umfang fiktiven Darlehens H. \_\_\_\_\_s an die K. \_\_\_\_\_ bzw. der Einräumung eines festen Rechtsanspruchs auf Rückzahlung einer fiktiven Darlehensschuld (siehe dazu nachfolgend E. 8-13),
- verdeckte Gewinnausschüttung an H. \_\_\_\_\_ in Form der in den Steuerjahren 2006-2008 erfolgten Bezahlung von Zinsen von Fr. 8'117'387.- auf dem erwähnten fiktiven Darlehen ohne entsprechende Gegenleistung (siehe dazu nachfolgend E. 14),

- geldwerte Leistung im Steuerjahr 2008 in Form einer ohne Bezahlung einer Pfandstellungskommission als Gegenleistung erfolgten Zurverfügungstellung von zwei Inhaberschuldbriefen als Sicherheit für eine Verbindlichkeit D. \_\_\_\_\_s gegenüber H. \_\_\_\_\_ (siehe dazu nachfolgend E. 15).

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 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.

**8.1** Es ist unbestritten und aktenkundig, dass in der Buchhaltung der K. \_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2005 auf dem Konto [...] mit der Bezeichnung „Darlehen H. \_\_\_\_\_“ eine Verbindlichkeit von Fr. 188'022'941.53 ausgewiesen war (vgl. pag. 180.300.227). Im Bericht, welchen die Revisionsstelle zur Jahresrechnung 2005 zuhanden der Generalversammlung der Beschwerdeführerin verfasst hat, wird diese Verbindlichkeit als *Aktionärsdarlehen* bezeichnet (pag. 180.300.220).

Nach Auffassung der Vorinstanz ist die Verbindlichkeit von Fr. 188'022'941.53 grösstenteils fiktiv, und zwar deshalb, weil sich zu zwei Darlehensverträgen zwischen H. \_\_\_\_\_ als Darlehensgeber und der K. \_\_\_\_\_ als Darlehensnehmerin keine tatsächliche Darlehensgewährung feststellen lasse. Insoweit, als die Verbindlichkeit nach Meinung der Vorinstanz nicht auf tatsächlich umgesetzten, (begriffsnotwendig) zweiseitigen Darlehensverhältnissen beruht und eine Gegenleistung (bzw. eine Darlehensgewährung) an die Beschwerdeführerin fehlt, nimmt die ESTV eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung an.

Die Beschwerdeführerin hält es demgegenüber für erwiesen, dass H. \_\_\_\_\_ ihr gemäss schriftlichen Verträgen zwei Darlehen von Fr. 174 Mio. und Fr. 40 Mio. zur Verfügung gestellt hat. Die Darlehensverträge seien aktenkundig und die entsprechenden Summen seien gemäss ebenso aktenkundigen Bankbelegen der Beschwerdeführerin zugeflossen.



Es fehle schon aus diesem Grund an einer geldwerten Leistung der von der Vorinstanz angenommenen Art.

**8.2** Es liegen (soweit hier interessierend) zwei Darlehensverträge mit H.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin als Vertragsparteien vor.

**8.2.1** Einer der beiden Darlehensverträge datiert auf den 25. April 2005 und sieht die Pflicht H.\_\_\_\_\_s vor, der K.\_\_\_\_\_ ein Darlehen von Fr. 174 Mio. – unter Anrechnung einer durch die drei Investoren H.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_ geleisteten Anzahlung von Fr. 3 Mio. als bereits erfolgte Teilauszahlung – zu gewähren (Beschwerdebeilage 3).

Im Darlehensvertrag wird zur Ausgangslage Folgendes festgehalten (Beschwerdebeilage 3, S. 1 f.):

„Die E.\_\_\_\_\_ AG, Tt.\_\_\_\_\_ (nachfolgend ‚E.\_\_\_\_\_‘), hat mit der J.\_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation und mit der C.\_\_\_\_\_ in Nachlassliquidation am 20. Januar 2005 einen Vertrag über den Kauf von 125'000 Inhaberaktien der B.\_\_\_\_\_ AG, Uu.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: ‚B.\_\_\_\_\_‘) mit Nominalbetrag von je CHF 400, sowie von im Vertrag näher bestimmten, von der B.\_\_\_\_\_ genutzten Marken und anderen Immaterialgüterrechten (nachfolgend ‚Kaufvertrag‘) abgeschlossen. Zur teilweisen Finanzierung des Kaufpreises unter dem Kaufvertrag hat die K.\_\_\_\_\_ der E.\_\_\_\_\_ ein Darlehen in der Höhe von CHF 160'654'438.90 [...] gewährt (nachfolgend: ‚E.\_\_\_\_\_ Darlehen‘).

Gemäss Kaufvertrag sind bei Closing sämtliche Schulden der B.\_\_\_\_\_ und ihrer Tochtergesellschaften aus Darlehen oder Krediten der J.\_\_\_\_\_, der C.\_\_\_\_\_ oder anderer Gesellschaften der J.\_\_\_\_\_ Gruppe (die ‚J.\_\_\_\_\_ Forderungen‘) zu tilgen. Zur teilweisen Finanzierung der Rückzahlung der J.\_\_\_\_\_ Forderungen hat die K.\_\_\_\_\_ der B.\_\_\_\_\_ ein Darlehen in Höhe von CHF 12'510'335.98 [...] gewährt (nachfolgend: ‚B.\_\_\_\_\_ Darlehen‘).

Zur Finanzierung des E.\_\_\_\_\_ Darlehens und des B.\_\_\_\_\_ Darlehens hat die K.\_\_\_\_\_ H.\_\_\_\_\_ um Gewährung eines Darlehens in Höhe von CHF 174'000'000 [...] ersucht und H.\_\_\_\_\_ ist gewillt, dieses Darlehen zu gewähren.“

**8.2.2** Gemäss dem zweiten Darlehensvertrag, der ebenfalls auf den 25. April 2005 datiert, ist H.\_\_\_\_\_ verpflichtet, der K.\_\_\_\_\_ ein Darlehen in Höhe von Fr. 40 Mio. zu gewähren (Beschwerdebeilage 19). Zur Ausgangslage wird in diesem Vertrag Folgendes ausgeführt (Beschwerdebeilage 19, S. 1 f.):

„Die K.\_\_\_\_\_ hat von der B.\_\_\_\_\_ AG, Uu.\_\_\_\_\_, ein Liegenschaftensportfolio erworben. Zur teilweisen Finanzierung des Kaufpreises hat die V.\_\_\_\_\_ der K.\_\_\_\_\_ einen Kredit von CHF 188'300'000 [...] gewährt. Gemäss Kreditvertrag hat die K.\_\_\_\_\_ der V.\_\_\_\_\_ CHF 40'000'000 [...] zurück zu bezahlen (nachfolgend: ‚Rückzahlung‘).

Zur Finanzierung der Rückzahlung hat die K.\_\_\_\_\_ H.\_\_\_\_\_ um Gewährung eines Darlehens in der Höhe von CHF 40'000'000 [...] ersucht und H.\_\_\_\_\_ ist gewillt, das Darlehen zu gewähren.“

**8.3** Der erwähnte Kredit der V.\_\_\_\_\_ wurde mit Kreditvertrag vom 25. April 2005 vereinbart (Beschwerdebeilage 12). Dieser Vertrag sieht insbesondere vor, dass die V.\_\_\_\_\_ der K.\_\_\_\_\_ in einer ersten Phase zum Zwecke des Immobilienerwerbes einen Kreditrahmen in der Höhe von maximal Fr. 190 Mio. gewährt und davon Fr. 40 Mio. kurzfristig zurückzahlen sind. Gemäss Ziff. 7.1.10 des Kreditvertrages hat die K.\_\_\_\_\_ der V.\_\_\_\_\_ einen Nachweis über das Vorhandensein sowie die einwandfreie Herkunft eigener Mittel im Umfang von mindestens Fr. 174.1 Mio. vorzulegen und hat die Prüfung dieses Nachweises durch die V.\_\_\_\_\_ zum Schluss zu führen, dass keine gültigen regulatorischen Vorschriften verletzt wurden und werden.

## 9.

Mit Blick auf die in E. 8.1 erwähnten unterschiedlichen Standpunkte der Verfahrensbeteiligten drängt es sich auf, zunächst die Frage zu klären, ob und gegebenenfalls inwieweit verrechnungssteuerrechtlich davon ausgegangen werden kann, dass H.\_\_\_\_\_ den Darlehensbetrag von Fr. 171 Mio. (vgl. E. 8.2.1 Abs. 1) und den Darlehensbetrag von Fr. 40 Mio. (vgl. E. 8.2.2) tatsächlich an die Beschwerdeführerin geleistet hat und diese Darlehen per Ende 2005 noch nicht zurückbezahlt waren.

Die Beschwerdeführerin legt im Zusammenhang mit der von ihr behaupteten Gewährung der beiden Darlehen durch H.\_\_\_\_\_ ein Gutachten des kriminaltechnischen Dienstes der Kantonspolizei Zz.\_\_\_\_\_ vom 18. September 2013 ins Recht (Beschwerdebeilage 4). In diesem von der ASU in Auftrag gegebenen Gutachten ist der kriminaltechnische Dienst der Kantonspolizei Zz.\_\_\_\_\_ zum Schluss gekommen, dass namentlich die auf den in E. 8.2 hiervor genannten Darlehensverträgen figurierenden Unterschriften des Darlehensgebers mit hoher Wahrscheinlichkeit tatsächlich von H.\_\_\_\_\_ stammen. Aus Sicht der Beschwerdeführerin werden mit diesem Gutachten Aussagen H.\_\_\_\_\_, wonach die ihm zugeordnete Unterschrift auf den beiden Verträgen und einem Vergütungsauftrag an die W.\_\_\_\_\_ nicht echt seien, widerlegt (Beschwerde, S. 24). Wie es sich

damit verhält, kann aber dahingestellt bleiben. Denn wie im Folgenden ersichtlich wird, würde sich an der verrechnungssteuerlichen Beurteilung selbst dann nichts ändern, wenn (wie in den hier anschliessenden Erwägungen) zugunsten der Beschwerdeführerin von der Echtheit der Unterschriften H.\_\_\_\_\_s auf den erwähnten Dokumenten ausgegangen würde.

## **10.**

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Beträge in der Höhe von Fr. 171 Mio. und Fr. 40 Mio. tatsächlich von H.\_\_\_\_\_ an die K.\_\_\_\_\_ geflossen sind.

**10.1** Was den Darlehensbetrag von Fr. 171 Mio. betrifft, ist eine Gutschriftsanzeige der W.\_\_\_\_\_ aktenkundig, wonach H.\_\_\_\_\_ diesen Betrag am 25. April 2005 der K.\_\_\_\_\_ überwiesen hat (Beschwerdebeilage 6). Aufgrund dieser Gutschriftsanzeige lässt sich nicht mit Recht behaupten, der nach dem entsprechenden Darlehensvertrag vorgesehene Mittelfluss im Umfang von Fr. 171 Mio. sei überhaupt nicht erfolgt. Soweit einige Formulierungen der ESTV das gänzliche Fehlen eines Mittelflusses suggerieren (vgl. etwa Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Dezember 2017, S. 2, wonach „die Mittelflüsse, die gemäss Vertragstext hätten erfolgen sollen, [...] nicht stattgefunden“ haben), kann ihr deshalb nicht gefolgt werden.

**10.2** Im Vertrag über das Darlehen in Höhe von Fr. 40 Mio. vom 25. April 2005 zwischen H.\_\_\_\_\_ und der K.\_\_\_\_\_ ist vorgesehen, dass der Darlehensbetrag am 29. April 2005 auf Rechnung der K.\_\_\_\_\_ direkt an die V.\_\_\_\_\_ überwiesen wird (Beschwerdebeilage 19, Ziff. II). Ausweislich einer aktenkundigen Gutschriftsanzeige erfolgte am 29. April 2005 eine Überweisung des genannten Betrages vom Konto von H.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_ auf ein Kontokorrentkonto der K.\_\_\_\_\_ bei der V.\_\_\_\_\_ (Beschwerdebeilage 23). Zwar steht diese Überweisung insofern nicht vollständig in Einklang mit dem erwähnten Darlehensvertrag, als die Zahlung nicht zugunsten der V.\_\_\_\_\_ auf Rechnung der K.\_\_\_\_\_ (und damit als mit der V.\_\_\_\_\_ vereinbarte Teilrückzahlung des von dieser Bank gewährten Hypothekendarlehens [vgl. E. 8.3]) erfolgte. Gleichwohl lässt sich auch bezüglich des Darlehens von Fr. 40 Mio. nicht mit Erfolg in Abrede stellen, dass der im Vertrag zwischen H.\_\_\_\_\_ und der K.\_\_\_\_\_ vereinbarte Mittelfluss zugunsten dieser Gesellschaft – jedenfalls zunächst – stattfand.

**11.**

In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob die erwähnten Mittelflüsse von Fr. 171 Mio. und Fr. 40 Mio. an die K.\_\_\_\_\_ tatsächlich als Gewährung der vereinbarten Darlehen gelten können und ob die entsprechenden Darlehensbeträge gegebenenfalls per Ende 2005 zurückbezahlt waren.

**11.1**

**11.1.1** Die Vorinstanz nimmt an, dass die erwähnte *Überweisung von Fr. 171 Mio.* vom Konto von H.\_\_\_\_\_ auf das Konto der K.\_\_\_\_\_ am Tag ihrer Ausführung, das heisst am 25. April 2005, durch weitere Überweisungen im Ergebnis wieder rückgängig gemacht worden ist und deshalb insoweit nicht von einer faktisch vollzogenen Darlehensgewährung ausgegangen werden kann. Ihrer Auffassung nach erfolgten all diese – angeblich ein „Nullsummenspiel“ bildenden – Überweisungen einzig deshalb, um der V.\_\_\_\_\_ die nach dem Kreditvertrag vom 25. April 2005 vorzuweisende Dokumente bzw. Bankbelege (vgl. E. 8.3) vorlegen zu können. Nach der Darstellung der ESTV gestalteten sich die fraglichen Überweisungen am 25. April 2005 wie folgt (vgl. E. 2.1.2 des angefochtenen Einspracheentscheids):

- Überweisung von Fr. 171 Mio. vom Konto von H.\_\_\_\_\_ auf das Konto der K.\_\_\_\_\_,
- Überweisung von Fr. 171 Mio. vom Konto der K.\_\_\_\_\_ auf das Konto der E.\_\_\_\_\_,
- Überweisung von Fr. 30,36 Mio. vom Konto von H.\_\_\_\_\_ auf das Konto der E.\_\_\_\_\_,
- Überweisung von Fr. 201,36 Mio. vom Konto der E.\_\_\_\_\_ auf das Konto von H.\_\_\_\_\_.

Diese Überweisungen sind auch im Anhang 1 des Untersuchungsberichtes der ASU betreffend die Beschwerdeführerin aufgelistet und durch folgende Bankunterlagen belegt:

- Überweisung von Fr. 171 Mio. vom Konto von H.\_\_\_\_\_ auf das Konto der K.\_\_\_\_\_ : Gutschriftsanzeige vom 25. April 2005 betreffend das Konto der K.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_ (pag. 180.300.072),
- Überweisung von Fr. 171 Mio. vom Konto der K.\_\_\_\_\_ auf das Konto der E.\_\_\_\_\_ : Belastungsanzeige vom 25. April 2005 betreffend das

Konto der K.\_\_\_\_\_ Nr. [...] bei der W.\_\_\_\_\_ (pag. 180.300.073),  
Gutschriftsanzeige vom 25. April 2005 betreffend das Konto der  
E.\_\_\_\_\_ Nr. [...] bei der W.\_\_\_\_\_ (pag. 180.300.078),

- Überweisung von Fr. 30,36 Mio. vom Konto von H.\_\_\_\_\_ auf das  
Konto der E.\_\_\_\_\_: Gutschriftsanzeige vom 25. April 2005 betreffend  
das Konto Nr. [...] der E.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_  
(pag. 180.300.077), Kontoauszug vom 30. Juni 2005 betreffend das  
gleiche Konto (pag. 180.300.075),
- Überweisung von Fr. 201,36 Mio. vom Konto der E.\_\_\_\_\_ auf das  
Konto von H.\_\_\_\_\_: Belastungsanzeige vom 25. April 2005 betref-  
fend das Konto Nr. [...] der E.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_  
(pag. 180.300.076 [Überweisung auf ein Konto von H.\_\_\_\_\_ bei der  
W.\_\_\_\_\_]), Kontoauszug vom 30. Juni 2005 betreffend das gleiche  
Konto (pag. 180.300.075).

**11.1.2** Aus den vorstehenden Ausführungen erhellt, dass im Rahmen der  
genannten Überweisungen am 25. April 2005 vom Konto von H.\_\_\_\_\_  
bei der W.\_\_\_\_\_ insgesamt Fr. 201,36 Mio. abgeflossen sind (Überwei-  
sung von Fr. 171 Mio. zugunsten der K.\_\_\_\_\_ und Überweisung von  
Fr. 30,36 Mio. zugunsten der E.\_\_\_\_\_) und diesem Konto am selben Tag  
der gleiche Betrag (von Fr. 201,36 Mio.) gutgeschrieben wurde (Überwei-  
sung zulasten der E.\_\_\_\_\_).

Bei der gegebenen Sachlage lässt sich zwar mit der Beschwerdeführerin  
annehmen, dass von H.\_\_\_\_\_ am 25. April 2005 mittels eines Darlehens  
von Fr. 171 Mio. zur Verfügung gestellte finanzielle Mittel „an die  
K.\_\_\_\_\_ und von dieser weiter an die E.\_\_\_\_\_“ geflossen sind (Be-  
schwerde, S. 23).

Nicht gefolgt werden kann jedoch der Darstellung der Beschwerdeführerin,  
wonach die E.\_\_\_\_\_ mit diesen Mitteln den Kauf der Aktien der  
B.\_\_\_\_\_ finanziert haben soll (vgl. Beschwerde, S. 23 und 25) und die  
aus dem Darlehen stammenden Mittel dementsprechend in einer die An-  
nahme eines „Nullsummenspiels“ ausschliessenden Weise an den  
J.\_\_\_\_\_-Nachlass geflossen sein sollen (vgl. Beschwerde, S. 8 f.).  
Ebenso wenig glaubhaft erscheint die dazu und zur vorn zitierten Schilder-  
ung der Ausgangslage im Darlehensvertrag über Fr. 171 Mio. bzw. Fr. 174  
Mio. (E. 8.2.1) im Widerspruch stehende Behauptung der Beschwerdefüh-  
rerin, das Darlehen in dieser Höhe sei für den Kauf der *Immobilien* der

B.\_\_\_\_\_ verwendet worden (vgl. dazu etwa Replik, S. 18) und ohne die Mittel des Darlehens hätte die Kaufpreisschuld beim Immobilienkauf gar nicht getilgt werden können. Denn die erwähnten, mittels Bankbelegen nachgewiesenen Zahlungen zeigen, dass diese Mittel – jedenfalls im Umfang von Fr. 171 Mio. – noch am 25. April 2005 an H.\_\_\_\_\_ zurücküberwiesen worden sind.

**11.1.3** Es stellt sich die Frage, ob aufgrund der letztgenannten Überweisung von der E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ – wie die ESTV annimmt – davon auszugehen ist, dass Letzterer der K.\_\_\_\_\_ gar kein Darlehen von Fr. 171 Mio. gewährt hat. Dies hängt davon ab, wie diese Überweisung einzuordnen ist.

**11.1.3.1** Die Überweisung von Fr. 171 Mio. von der E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ und die am gleichen Tag erfolgte Überweisung desselben Betrages vom Konto der K.\_\_\_\_\_ auf das Konto der E.\_\_\_\_\_ stehen nicht in direktem Zusammenhang zu den Mitteln, welche die K.\_\_\_\_\_ der E.\_\_\_\_\_ (gemäss der Darstellung im vorn in E. 8.2.1 erwähnten Darlehensvertrag zwischen H.\_\_\_\_\_ und der K.\_\_\_\_\_ vom 25. April 2005) in Form eines Darlehens in der Höhe von Fr. 160'654'438.90 zur Verfügung gestellt haben soll. Das letztere Darlehen war nämlich gemäss dem entsprechenden Darlehensvertrag zwischen der E.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin vom 25. April 2005 (abgesehen von einem Betrag von Fr. 3 Mio. zur Finanzierung einer Kautions im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der B.\_\_\_\_\_) erst am 28. April 2005 durch Übergabe von drei Bankchecks auszubezahlen (pag. 180.300.194 ff.).

Die von der K.\_\_\_\_\_ vorgenommene Zahlung von Fr. 171 Mio. auf das Konto der E.\_\_\_\_\_ könnte unter den gegebenen Umständen allenfalls – trotz Fehlens eines diesbezüglichen aktenkundigen Vertrages – als Gewährung eines *weiteren Darlehens* an letztere Gesellschaft betrachtet werden. Soweit ersichtlich war bei der K.\_\_\_\_\_ aber per 31. Dezember 2005 kein solches Darlehen verbucht. Auf der Aktivseite der Bilanz der K.\_\_\_\_\_ per diesen Stichtag war nämlich unter der Position „Darlehen E.\_\_\_\_\_ AG“ nur ein Betrag von Fr. 163'354'325.90 ausgewiesen (pag. 180.300.207). Eine direkte Rückzahlung des Betrages von Fr. 171 Mio. von der E.\_\_\_\_\_ an die K.\_\_\_\_\_ hat sodann im Jahr 2005 (soweit ersichtlich) nicht stattgefunden.

**11.1.3.2** Aufgrund der erwähnten Umstände hätte die ESTV auf eine von den Beteiligten abgeschlossene, nicht dokumentierte Vereinbarung

schliessen dürfen, wonach die Zahlung der E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ im Betrag von Fr. 171 Mio. zum einen (im Verhältnis zwischen der K.\_\_\_\_\_ und der E.\_\_\_\_\_ ) als Rückzahlung des seitens der K.\_\_\_\_\_ der E.\_\_\_\_\_ am 25. April 2005 bezahlten Betrages (bzw. allfälligen Darlehens) in gleicher Höhe und zum anderen (zugleich) im Verhältnis zwischen der K.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ als eine durch die E.\_\_\_\_\_ als Dritte anstelle der Beschwerdeführerin vorgenommene Rückzahlung des von H.\_\_\_\_\_ der K.\_\_\_\_\_ bezahlten (Teil-)Darlehensbetrages von Fr. 171 Mio. gilt (vgl. zur Rückzahlung eines Darlehens durch Dritte Art. 68 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR, SR 220] e contrario in Verbindung mit Art. 312 OR; allgemein zur Leistungserbringung durch Dritte anstelle vieler: INGEBORG SCHWENZER, Schweizerisches Obligationenrecht Allgemeiner Teil, 7. Aufl. 2016, N. 7.28). Damit durfte die ESTV aber im Ergebnis davon ausgehen, dass H.\_\_\_\_\_ das Darlehen von Fr. 171 Mio. zwar gewährte, der Darlehensbetrag aber vor Ende 2005 bereits zurückgezahlt war.

Für die Annahme einer Vereinbarung der erwähnten Art sprechen im Einzelnen

- (a) die am gleichen Tag, also zeitnah durchgeführten Überweisungen eines (Teil-)Betrages von Fr. 171 Mio. von H.\_\_\_\_\_ an die K.\_\_\_\_\_, von dieser an die E.\_\_\_\_\_ und von letzterer Gesellschaft wiederum an H.\_\_\_\_\_ ,
- (b) die enge Verflechtung zwischen den Beteiligten ([gemäß Offerte vom 18. April 2004] Beteiligungen von H.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_ an der E.\_\_\_\_\_, [ausschliessliche] Beteiligung D.\_\_\_\_\_s an der K.\_\_\_\_\_ bzw. im Jahr 2005 erfolgte Übertragung der Beteiligungen an der E.\_\_\_\_\_ und an der K.\_\_\_\_\_ zu gleichen Teilen an die von diesen natürlichen Personen beherrschten Gesellschaften L.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_ und N.\_\_\_\_\_ [vgl. vorn Bst. A.a und A.c]),
- (c) die (soweit ersichtlich) fehlende Verbuchung eines Darlehens der K.\_\_\_\_\_ im Betrag von Fr. 171 Mio. zugunsten der E.\_\_\_\_\_ in der Buchhaltung der ersteren Gesellschaft,
- (d) das Fehlen einer nach dem 25. April 2005 erfolgten Rückzahlung eines solchen Darlehens und

(e) der Umstand, dass (soweit erkennbar) die E.\_\_\_\_\_ nach dem 25. April 2005 nicht mit einer sie treffenden Verpflichtung zur Rückzahlung von Fr. 171 Mio. an die K.\_\_\_\_\_ rechnete.

**11.1.4** Bei Würdigung der gesamten Umstände drängt sich der Schluss auf, dass die Beteiligten eine Vereinbarung der hiervor genannten Art (E. 11.1.3.2) abschlossen, sich damit die am 25. April 2005 vorgenommenen Überweisungen gegenseitig (sowie unter Erlöschen der entsprechenden Darlehensschulden) aufhoben und mit diesem Vorgehen einzig bezweckt wurde, den gemäss dem Kreditvertrag mit der V.\_\_\_\_\_ geforderten Nachweis des Vorhandenseins eigener Mittel einwandfreier Provenienz im Umfang von mindestens Fr. 174.1 Mio. (E. 8.3) zu ermöglichen. Diese Überweisungen erlaubten es nämlich – wie die ESTV zutreffend ausführt – Bankbelege zu generieren, welche geeignet waren, bei der V.\_\_\_\_\_ den Anschein hinreichender solcher Mittel der K.\_\_\_\_\_ zu erwecken.

Für die Absicht der Beteiligten, zwecks Erfüllung der Vertragspflichten gegenüber der V.\_\_\_\_\_ Bankbelege zu einer nur scheinbar über den 25. April 2005 hinaus andauernden Darlehensgewährung an die K.\_\_\_\_\_ zu generieren, spricht auch, dass an diesem Tag weitere, ebenfalls ein „Nullsummenspiel“ ergebende Transaktionen im Zusammenhang mit dem Konto von H.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_ getätigt wurden: So wurde diesem Konto am 25. April 2005 zunächst zulasten von Konten der Dd.\_\_\_\_\_ und der Ee.\_\_\_\_\_ bei der gleichen Bank Beträge von je Fr. 100'680'000.- gutgeschrieben. Gleichtags wurden diese beiden Transaktionen rückgängig gemacht. Eine plausiblere Erklärung als die Absicht, mit diesen Überweisungen über das „Nullsummenspiel“ betreffend den Betrag von Fr. 171 Mio. hinwegzutäuschen, ist nicht ersichtlich.

**11.1.5** Die mit den vorangehenden Erwägungen nicht bereits ausdrücklich oder implizit als unbegründet qualifizierten Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen den von der ESTV im Ergebnis zulässigerweise gezogenen Schluss, dass H.\_\_\_\_\_ das Darlehen von Fr. 171 Mio. zwar gewährte, der Darlehensbetrag aber vor Ende 2005 bereits zurückgezahlt war, nicht umzustossen:

**11.1.5.1** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin kann keine Rede davon sein, dass man die V.\_\_\_\_\_ hat täuschen wollen. Sie behauptet, H.\_\_\_\_\_ habe der K.\_\_\_\_\_ das Darlehen im Betrag von Fr. 171 Mio. tatsächlich gewährt. Zur Finanzierung dieses Darlehens habe die



W.\_\_\_\_\_ der Dd.\_\_\_\_\_ und der Ee.\_\_\_\_\_ einen Kontoüberzugskredit gewährt, wobei die bei dieser Bank liegenden Vermögenswerte von H.\_\_\_\_\_ als Sicherheit gedient hätten (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 3. November 2017, S. 6 f.). H.\_\_\_\_\_ habe diese Art der Finanzierung und seine Vermögensverhältnisse gegenüber der V.\_\_\_\_\_ offen gelegt. Aufgrund zahlreicher Dokumente stehe fest, „dass die V.\_\_\_\_\_ bis in alle Einzelheiten die Darlehensgewährung der W.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ (mit Verpfändung seiner Aktiven zugunsten der W.\_\_\_\_\_), dessen Vermögensverhältnisse, den Mittelfluss von H.\_\_\_\_\_ an die Beschwerdeführerin und weiter an die E.\_\_\_\_\_ AG, die Zeichnungsberechtigung der Organe der W.\_\_\_\_\_ (Herren T.\_\_\_\_\_ und Aa.\_\_\_\_\_ ) sowie die Echtheit der Unterschriften dieser Herren“ geprüft und erst aufgrund des Ergebnisses dieser Prüfung den Hypothekarkredit von Fr. 188 Mio. an die K.\_\_\_\_\_ ausbezahlt habe (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 3. November 2017, S. 4 ff., insbesondere S. 9). Deshalb sei der Beweis erbracht, dass das Darlehen von Fr. 171 Mio. nicht simuliert sei (vgl. zum Ganzen auch Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 17).

Diese Vorbringen der Beschwerdeführerin erscheinen für die vorliegend einzig interessierende Frage nach dem Vorliegen einer geldwerten Leistung nicht als stichhaltig. Denn selbst wenn in tatsächlicher Hinsicht davon auszugehen wäre, dass die V.\_\_\_\_\_ vor Auszahlung des Hypothekarkredites eine Prüfung der von der Beschwerdeführerin behaupteten Art durchgeführt hätte, würde dies nicht ausschliessen, dass das Darlehen von Fr. 171 Mio. in der in E. 11.1.3.2 genannten Weise am Tag seiner Gewährung wieder zurückbezahlt wurde und die fraglichen Überweisungen am 25. April 2005 nur der Täuschung der V.\_\_\_\_\_ dienten.

Ein täuschendes Vorgehen dieser Art könnte sodann auch dann vorliegen, wenn die V.\_\_\_\_\_ keine Täuschungsabsicht der Beteiligten festgestellt hätte und keine der involvierten Banken je den Vorwurf einer Täuschung erhoben hätte (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 3. November 2017, S. 9). Als entscheidend erscheint einzig, dass die Beschwerdeführerin nicht substantiiert darzulegen vermochte, weshalb die hiervoor in E. 11.1.3.2 genannten, für ein solches täuschendes Vorgehen sprechenden Elemente nicht gegeben sind und/oder nicht als Indiz für ein solches Vorgehen gewertet werden können. Weder hat die Beschwerdeführerin überzeugend aufgezeigt, dass am 25. April 2005 tatsächlich kein

„Nullsummenspiel“ für die Beteiligten resultierte, noch hat sie näher erläutert, dass für dieses „Nullsummenspiel“ andere Motive als die Produktion von Bankbelegen zur Täuschung der V.\_\_\_\_\_ gegeben waren.

**11.1.5.2** Die Beschwerdeführerin legt als (angeblichen) Beweis, dass das Darlehen von Fr. 171 Mio. tatsächlich gewährt und Ende 2005 noch nicht zurückbezahlt worden sei, auch einen nicht unterzeichneten Kreditvertrag über eine Rahmenlimite von Fr. 30 Mio. ins Recht (Beilage 11 zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017). Nach Darstellung der Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem Umstand, dass nach diesem Vertrag H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ der W.\_\_\_\_\_ als Kreditgeberin als Zusatzsicherheit ein „Aktionärsdarlehen“ gegenüber der K.\_\_\_\_\_ von Fr. 205 Mio. abtreten, dass das Darlehen von Fr. 171 Mio. der Beschwerdeführerin ausbezahlt wurde und per 31. Dezember 2005 noch nicht zurückbezahlt war. Es sei undenkbar bzw. „das erste Mal in der Geschichte“, dass eine Bank (die W.\_\_\_\_\_) eine nicht existente Forderung als Sicherheit akzeptieren würde (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 19). In diesem Zusammenhang beantragt die Beschwerdeführerin die Edition des Originals des Kreditvertrages zwischen der W.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ sowie D.\_\_\_\_\_ sowie die Edition von Dokumenten betreffend die angeblich erfolgte Abtretung der „Aktionärsdarlehen“ von Fr. 205'000'000.-.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich aus der erwähnten Abtretung einer Forderung gegen die K.\_\_\_\_\_ an die W.\_\_\_\_\_ nicht ableiten, dass die im Streit liegende Darlehensschuld der K.\_\_\_\_\_ über den Betrag von Fr. 171 Mio. Ende 2005 tatsächlich (noch) bestand. Denn es ist den Akten nicht zu entnehmen und auch nicht hinreichend substantiiert dargetan, dass der W.\_\_\_\_\_ hätte bewusst sein müssen, dass ihr abgetretene Forderung allenfalls – soweit sie überhaupt mit der erwähnten Darlehensschuld identisch ist – nicht mehr existiert. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin nicht behauptet, die W.\_\_\_\_\_ habe den Bestand und die Werthaltigkeit der ihr abgetretenen Forderung vor Annahme der entsprechenden Zusatzsicherheit überprüft. Allein aufgrund des Umstandes, dass die Zahlungen am 25. April 2005 allesamt über Konten der W.\_\_\_\_\_ abgewickelt wurden und es sich bei der W.\_\_\_\_\_ um eine Bank handelt, hätte die W.\_\_\_\_\_ nicht erkennen müssen, dass ihr (allenfalls) eine nicht mehr existente Forderung abgetreten worden ist.

Vor diesem Hintergrund erscheint die geltend gemachte Abtretung nicht als entscheidend relevant. Auf die Abnahme der diesbezüglich angebotenen Beweise ist deshalb in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 3.2) zu verzichten.

**11.1.5.3** Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, sie bzw. die K. \_\_\_\_\_ habe im Jahr 2006 oder 2007 eine Darlehensforderung gegen die E. \_\_\_\_\_ von Fr. 163'354'325.90 an Zahlungen statt an die B. \_\_\_\_\_ abgetreten und die Revisionsstelle der gesamten A. \_\_\_\_\_-Gruppe habe diese Forderung als rechtskonform qualifiziert (vgl. Beschwerde, S. 7, 19, 22 und 25; Replik, S. 15; Beschwerdebeilagen 7 und 8). Daraus lässt sich aber für das hier interessierende Verhältnis zwischen der K. \_\_\_\_\_ und H. \_\_\_\_\_ nichts ableiten. Denn es fehlt an genügenden Anhaltspunkten für die Annahme, dass diese Darlehensforderung gegenüber der E. \_\_\_\_\_ durch die Weiterleitung der von H. \_\_\_\_\_ erhaltenen Mittel von Fr. 171 Mio. entstanden ist. Aufgrund der Akten muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Darlehensforderung von Fr. 163'354'325.90 im Zusammenhang mit dem Betrag von Fr. 160'654'438.90 steht, welcher gemäss dem Darlehensvertrag zwischen der E. \_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin vom 25. April 2005 (abgesehen von einem Betrag von Fr. 3 Mio.) am 28. April 2005 auszubezahlen war (vgl. E. 11.1.3.1 Abs. 1).

**11.1.5.4** Die Beschwerdeführerin stellt sich zudem auf den Standpunkt, die bei den Transaktionen beteiligten Banken (V. \_\_\_\_\_, W. \_\_\_\_\_, li. \_\_\_\_\_ und die Ff. \_\_\_\_\_) würden als unabhängige Kreditinstitute weder Hand bieten zu verdeckten Gewinnausschüttungen noch nicht abgesicherte, einem Drittvergleich nicht standhaltende Kredite vergeben (Beschwerde, S. 26). Es sei unglaublich, dass eine Bank einen „Papierkreislauf“ (oder fiktive Belege) erstelle (Beschwerde, S. 26).

Es ist weder substantiiert noch aus den vorhandenen Unterlagen ersichtlich, dass das erwähnte „Nullsummenspiel“ vorliegend von der V. \_\_\_\_\_ (und allenfalls von weiteren Banken) vor der Gewährung von Krediten erkannt wurde, die W. \_\_\_\_\_ die Überweisungen vom 25. April 2005 im Wissen um die damit verfolgte Täuschungsabsicht durchführte und weitere Banken um diese Täuschungsabsicht wussten. Anders als nach Darstellung der Beschwerdeführerin muss für den Schluss, dass die V. \_\_\_\_\_ getäuscht wurde, den anderen involvierten Banken nicht unterstellt werden, „dass sie an einem Täuschungsmanöver mitgemacht hätten“ (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September

2017, S. 17). Folglich sind die genannten Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht geeignet, die Zulässigkeit der Annahme der ESTV, es liege eine geldwerte Leistung vor, zu erschüttern.

Angesichts des Umstandes, dass der W.\_\_\_\_\_ kein Wissen um die Täuschungsabsicht der Beschwerdeführerin oder gar eine eigene Täuschungsabsicht unterstellt werden muss, um von einem Vorgehen (bzw. der Umsetzung einer Vereinbarung) der hiervor in E. 11.1.3.2 genannten Art auszugehen, verfangen auch die Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht, wonach man anlässlich einer Feier des gelungenen Kaufes der Liegenschaften der B.\_\_\_\_\_ die in die Finanzierung involvierten Bankmitarbeitenden der V.\_\_\_\_\_ und der W.\_\_\_\_\_ an den gleichen Tisch gesetzt habe und man dies nicht getan hätte, wenn man die V.\_\_\_\_\_ mit dem Darlehen hätte täuschen wollen (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 3 f.). Dem Antrag, die involvierten Bankmitarbeitenden seien zu diesem Punkt zu befragen, ist in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 3.2) nicht stattzugeben, vermag er doch zur Erstellung des rechtserheblichen Sachverhalts – und nur darum kann es bei Beweiserhebungsmassnahmen gehen – nichts beizutragen.

**11.1.5.5** Nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten lässt sich auch aus dem Umstand, dass – wie von ihr behauptet wird – weder die Revisionsstelle der gesamten A.\_\_\_\_\_ -Gruppe noch ein privater Gläubiger in Zusammenhang mit dem Kauf der Liegenschaften der B.\_\_\_\_\_ eine Schädigung oder Täuschung geltend gemacht oder eine nicht rechtmässige Verwendung der Darlehen gerügt haben soll. Das gilt schon deshalb, weil (entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch nach über zehn Jahren seit Abschluss der Jahresrechnung 2005 [vgl. Triplik, S. 7]) nicht ausgeschlossen werden kann, dass entsprechende Ansprüche und Rügen noch erhoben werden, und das Fehlen solcher Beanstandungen nicht per se ein Vorgehen zur Täuschung der V.\_\_\_\_\_ in der vorn in E. 11.1.3.2 und 11.1.4 beschriebenen Art ausschliesst.

**11.1.5.6** Nach Auffassung der Beschwerdeführerin ist für die Frage, ob das Darlehen am 25. April 2005 ausbezahlt wurde und die Darlehensschuld gegenüber H.\_\_\_\_\_ am Ende dieses Jahres noch bestand, irrelevant, ob die vom Konto H.\_\_\_\_\_s bei der W.\_\_\_\_\_ auf das Konto der K.\_\_\_\_\_ überwiesenen Mittel von Fr. 171 Mio. „über die E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ als Tageskredit zur Verfügung gestellt wurden“ (Replik, S. 18) bzw. von der E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ weitergeleitet wurden (Triplik, S. 5). Wesentlich sei einzig, dass die K.\_\_\_\_\_ den Darlehensbetrag erhalten

habe und sie darüber habe verfügen können. Eine Konzernbetrachtung bzw. eine konsolidierende Betrachtungsweise verbiete sich (Beschwerde, S. 23; vgl. dazu auch Replik, S. 20 und 32 f.), weshalb keine Rückzahlung der Darlehenssumme an H.\_\_\_\_\_ angenommen werden könne (Triplik, S. 5).

Zwar ist die Rechtsbeziehung zwischen H.\_\_\_\_\_ und der K.\_\_\_\_\_ (in der Tat) grundsätzlich isoliert, also prinzipiell ohne Rücksicht auf die Beziehung zwischen dieser Gesellschaft und der E.\_\_\_\_\_ zum einen sowie ohne Berücksichtigung des Verhältnisses zwischen E.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ zum anderen zu betrachten. Freilich durfte die ESTV im Ergebnis aufgrund der hiervor in E. 11.1.3.2 genannten Sachumstände – wie aufgezeigt – annehmen, dass die K.\_\_\_\_\_ im Verhältnis zu H.\_\_\_\_\_ die Zahlung der E.\_\_\_\_\_ an H.\_\_\_\_\_ im Betrag von Fr. 171 Mio. am 25. April 2005 als Rückzahlung des ihr gewährten Darlehens verstanden wissen wollte und diese Beteiligten damit einverstanden waren. Aus diesem Grund lässt sich insoweit nicht von einer unzulässigen konsolidierenden Betrachtungsweise sprechen.

**11.1.5.7** Als Hinweis auf eine tatsächliche, über den 25. April 2005 hinausreichende Darlehensgewährung von H.\_\_\_\_\_ an die K.\_\_\_\_\_ erachtet die Beschwerdeführerin auch ein Gutachten der Anwaltskanzlei Cc.\_\_\_\_\_ vom 21. April 2005, das die V.\_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit dem Kauf der Aktien der B.\_\_\_\_\_ durch die E.\_\_\_\_\_ erstellen liess. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hat sich die V.\_\_\_\_\_ mit diesem Gutachten betreffend die von H.\_\_\_\_\_ gewährten Darlehen abgesichert (Replik, S. 11; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S. 18).

Auch wenn im Anhang des fraglichen Gutachtens von einem Darlehen von H.\_\_\_\_\_ in der Höhe von rund Fr. 171 Mio. die Rede ist und dieses Darlehen gemäss den Gutachtern im Wesentlichen zur Finanzierung eines Darlehens an die E.\_\_\_\_\_ bestimmt ist, lässt sich gestützt auf das Gutachten nicht der Schluss ziehen, dass die Rückzahlung des Darlehens von H.\_\_\_\_\_ nach dem 25. April 2005 erfolgte. Dies gilt schon deshalb, weil das Gutachten *vor* diesem Zeitpunkt erstellt wurde.

**11.1.5.8** Die Beschwerdeführerin verweist auf Korrespondenz mit der li.\_\_\_\_\_ und ein von dieser Bank erstelltes Diskussionspapier vom 1. April 2005 für die Finanzierung der Akquisition der Liegenschaften der

B.\_\_\_\_\_. Aus den entsprechenden Dokumenten lässt sich von vornherein nichts für die hier interessierende Frage nach den Modalitäten der Gewährung des Darlehens von H.\_\_\_\_\_ an die K.\_\_\_\_\_ ableiten. Die Dokumente wurden nämlich im Vorfeld der Überweisungen vom 25. April 2005 im Rahmen der Prüfung einer allfälligen Finanzierung des Kaufes der Liegenschaften unter Beteiligung der li.\_\_\_\_\_ erstellt. Da die Finanzierung letztlich unbestrittenermassen ohne Beteiligung dieses Finanzinstituts erfolgte, kann den Dokumenten nicht schlüssig entnommen werden, wie die Finanzierung letztlich tatsächlich erfolgte.

**11.1.6** In tatsächlicher Hinsicht erweist sich, dass das Darlehen von Fr. 171 Mio. von H.\_\_\_\_\_ zwar gewährt, der nämliche Betrag aber bereits am 25. April 2005 wieder zurückbezahlt wurde. An diesem Schluss nichts zu ändern vermögen angesichts der (vorn in E. 11.1.3.2) erwähnten Umstände auch die Aussagen H.\_\_\_\_\_, mit welchen er den Abschluss des Darlehensvertrages von Fr. 171 Mio. und überhaupt jede Involvierung in die Überweisungen vom 25. April 2005 bestritt (vgl. dazu Akten Vorinstanz, act. 13 S. 24 ff.). Gegenteilig stützen diese Aussagen letztlich das Bild, dass die Darlehensgewährung jedenfalls nicht über diesen Zeitpunkt hinaus fort dauerte.

Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, die Annahme, dass das Darlehen schon vor Ende 2005 zurückbezahlt war, gründe einzig in irreführenden Aussagen von H.\_\_\_\_\_ (vgl. etwa Beschwerde, S. 5; Replik, S. 16 f. und 25 f.; Triplik, S. 5 f.), kann ihr nicht gefolgt werden. Denn auch ohne die Aussagen H.\_\_\_\_\_s (anlässlich der Einvernahmen durch die ASU) durfte die ESTV mit Blick auf das Dargelegte davon ausgehen, dass das von ihm gewährte Darlehen von Fr. 171 Mio. am 25. April 2005 bereits wieder rückerstattet worden ist. Ob die Aussagen H.\_\_\_\_\_s glaubhaft sind, braucht deshalb hier nicht entschieden zu werden. Auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin, mit welcher sie die Glaubwürdigkeit H.\_\_\_\_\_s und die Richtigkeit seiner Aussagen in Frage zu stellen sucht (vgl. dazu insbesondere Triplik, S. 6; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2017, S 15 f.), muss folglich ebenfalls nicht eingegangen werden. Auch kann auf eine erneute Befragung bzw. Einvernahme H.\_\_\_\_\_s verzichtet werden, da nicht ersichtlich ist, inwiefern mit einer solchen Beweismassnahme wesentliche, die hervorgenommene Würdigung ernstlich in Frage stellende Erkenntnisse gewonnen werden könnten (vgl. zur antizipierter Beweiswürdigung vorn E. 3.2).

## 11.2

**11.2.1** Die Vorinstanz stützt ihre Auffassung, wonach das *Darlehen von Fr. 40 Mio.* verrechnungssteuerlich als nicht ausbezahlt behandelt werden muss, zum einen auf den Umstand, dass der Überweisung dieses Betrages auf das Konto der K. \_\_\_\_\_ bei der V. \_\_\_\_\_ aktenkundigerweise eine Überweisung desselben Betrages vom gemeinsamen Konto von H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ bei der W. \_\_\_\_\_ auf das Konto von H. \_\_\_\_\_ vorangegangen ist (E. 2.1.2 Bst. b des angefochtenen Einspracheentscheids; vgl. dazu auch pag. 180.300.103). Zum anderen erklärt die ESTV, man habe „nach Überweisung des Hypothekendarlehens der V. \_\_\_\_\_ im Betrag von CHF 188.3 Mio. auf das Konto [...] der E. \_\_\_\_\_ [...] am 29. April 2005 CHF 35'500'000 auf das gemeinsame Konto von H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ [...] zurückvergütet zum teilweisen Ausgleich der ursprünglichen Belastung über CHF 40'000'000“ (E. 2.1.2 Bst. b des angefochtenen Einspracheentscheids). Nach Meinung der ESTV wurden diese Transaktionen – ebenso wie die vorerwähnten, am 25. April 2005 erfolgten Zahlungen – nur vorgenommen, um Bankbelege zu erstellen, welche gemäss dem Kreditvertrag mit der V. \_\_\_\_\_ (vgl. E. 8.3) für die Gewährung des Hypothekendarlehens durch diese Bank erforderlich waren.

**11.2.2** Die Auszahlung des Darlehens von Fr. 40 Mio. an die K. \_\_\_\_\_ und die Überweisung desselben Betrages vom gemeinsamen Konto von H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ auf das Konto H. \_\_\_\_\_s erfolgten am 29. April 2005 (vgl. pag. 180.300.103 sowie Anhang 1 zum Untersuchungsbericht der ASU betreffend die Beschwerdeführerin).

Die von der Vorinstanz erwähnte Überweisung von Fr. 35'500'000.- auf das gemeinsame Konto von H. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ geschah nachgewiesenermassen zulasten der E. \_\_\_\_\_, und zwar ebenfalls am 29. April 2005. In der diesbezüglichen Gutschriftsanzeige der W. \_\_\_\_\_ ist als Zahlungsgrund „Kontoausgleich“ angegeben (pag. 180.300.103). Verschiedene Anhaltspunkte sprechen dafür, dass diese Überweisung als von der E. \_\_\_\_\_ als Dritte anstelle der Beschwerdeführerin geleistete (Teil-)Rückzahlung des am gleichen Tag von H. \_\_\_\_\_ der Beschwerdeführerin ausbezahlten Darlehens von Fr. 40 Mio. zu qualifizieren ist. Im Einzelnen durfte die ESTV darauf (ähnlich wie bei der am 25. April 2005 erfolgten Überweisung vom Konto der E. \_\_\_\_\_ auf das Konto H. \_\_\_\_\_s) schliessen, weil

- a) die Überweisung von Fr. 35'500'000.- am Tag der Auszahlung des Darlehens an die K.\_\_\_\_\_ erfolgte,
- b) der angegebene Zahlungsgrund („Kontoausgleich“) auf ein Rückgängigmachen früherer Überweisungen hindeutet,
- c) sich die Höhe der Überweisung von Fr. 35'500'000.- in der Grössenordnung des Darlehensbetrages bewegt,
- d) die Überweisung auf ein Konto erfolgte, über welches H.\_\_\_\_\_ zusammen mit D.\_\_\_\_\_ verfügte,
- e) die Mittel, welche im Rahmen der *Auszahlung* des Darlehens an die K.\_\_\_\_\_ flossen, offenkundigerweise vom letztgenannten Konto stammten (indem sie vor der Auszahlung des Darlehens von diesem Konto auf das allein auf den Namen H.\_\_\_\_\_s lautende Konto überwiesen worden waren),
- f) die Beteiligten – wie in E. 11.1.3.2 bereits erwähnt – eng miteinander verflochten sind, und
- g) bereits im Zusammenhang mit dem Darlehen H.\_\_\_\_\_s von Fr. 171 Mio. – wie ausgeführt – eine sofortige Rückzahlung durch die E.\_\_\_\_\_ erfolgt ist.

Hinzu kommt, dass (wie beim Darlehen von Fr. 171 Mio.) am Tag der Auszahlung des Darlehens (29. April 2005) ausgehend von Konten der Dd.\_\_\_\_\_ und der Ee.\_\_\_\_\_ bei der W.\_\_\_\_\_ in ein „Nullsummenspiel“ mündende Überweisungen getätigt wurden, nämlich Zahlungen von je Fr. 20 Mio. auf das Konto H.\_\_\_\_\_s und gleichentags erfolgte Rückzahlungen dieser Beträge auf die Konten der Dd.\_\_\_\_\_ und Ee.\_\_\_\_\_ (pag. 180.300.157 f., 180.300.162 f.). Die entsprechenden Zahlungsaufträge für die Rückzahlungen tragen die Unterschrift H.\_\_\_\_\_s (pag. 180.300.170).

Soweit ersichtlich ist zwar im Zusammenhang mit dem Darlehen von Fr. 40 Mio. – anders als beim Darlehen von Fr. 171 Mio. – keine Zahlung in der Höhe des mit H.\_\_\_\_\_ vereinbarten Darlehensbetrages von der K.\_\_\_\_\_ an die E.\_\_\_\_\_ erfolgt. Dies steht der Annahme, dass es sich bei der Überweisung von Fr. 35'500'000.- im Verhältnis zwischen der K.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ um eine (Teil-)Rückzahlung des der K.\_\_\_\_\_ gewährten Darlehens handelt, aber nicht entgegen. Die in E. 11.1.3 ff. zum



Darlehen von Fr. 171 Mio. angestellten Überlegungen gelten mutatis mutandis auch für das Darlehen von Fr. 40 Mio. an die K.\_\_\_\_\_. Insbesondere muss davon ausgegangen werden, dass auch mit den sich grösstenteils im Sinne eines „Nullsummenspiels“ gegenseitig aufhebenden Überweisungen vom 29. April 2005 bezweckt wurde, Bankbelege zu generieren, um Vertragspflichten gegenüber der V.\_\_\_\_\_ zu erfüllen.

Die Beschwerdeführerin wirft zwar ein, H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ hätten sich zur Gewährung des Darlehens an die K.\_\_\_\_\_ mittels eines mit der Ff.\_\_\_\_\_ eingegangenen Kreditvertrages refinanziert und dabei Sicherheiten leisten müssen (Beschwerde, S. 25 f.; Triplik, S. 6). Auch ist aktenkundig, dass die Ff.\_\_\_\_\_ mit einer Kreditvereinbarung vom 27. April 2005 H.\_\_\_\_\_ sowie D.\_\_\_\_\_ einen Kredit von Fr. 30 Mio. einräumte. In diesem Zusammenhang hat sich D.\_\_\_\_\_ verbürgt und erfolgte eine Sicherungsübereignung von Schuldbriefen H.\_\_\_\_\_s sowie Ww.\_\_\_\_\_s an die Ff.\_\_\_\_\_ (vgl. Beschwerdebeilagen 20 ff.). Freilich ist für das Verhältnis zwischen der K.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ irrelevant, woher Letzterer (ursprünglich) die Mittel für die Auszahlung des der K.\_\_\_\_\_ zur Verfügung gestellten Darlehensbetrages von Fr. 40 Mio. beschaffte. Als ausschlaggebend erscheint einzig, dass ihm dieser Betrag am Tage der Auszahlung über die E.\_\_\_\_\_ bereits grösstenteils wieder (zurück-)bezahlt wurde.

**11.3** Aus dem Dargelegten folgt, dass die ESTV davon ausgehen durfte, dass das am 25. April 2005 zulasten des Kontos von H.\_\_\_\_\_ geleistete Darlehen von Fr. 171 Mio. am gleichen Tag vollständig zurückbezahlt worden war und das am 29. April 2005 von ihm gewährte Darlehen von Fr. 40 Mio. an letzterem Tag im Umfang von Fr. 35'500'000.- zurückbezahlt worden war.

Die Beschwerdeführerin hatte trotz dieser Rückzahlungen per Ende 2005 in ihrer Buchhaltung einen Darlehenssaldo von Fr. 188'022'941.53 auf ihrem Konto Nr. [...] mit der Bezeichnung „Darlehen H.\_\_\_\_\_“ ausgewiesen (pag. 180.300.227).

## **12.**

**12.1** Durch den besagten Ausweis eines Darlehenssaldo von Fr. 188'022'941.53 trotz der weitgehenden Rückzahlung der von H.\_\_\_\_\_ gewährten Darlehen wurde die Beschwerdeführerin entreichert. Denn damit wurde H.\_\_\_\_\_ ein durch diese Rückzahlung nicht geschmälerter, fester Anspruch auf Bezahlung des Betrages von

Fr. 188'022'941.53 eingeräumt. Dieser Anspruch wurde in der Folge tatsächlich geltend gemacht, ohne dass berücksichtigt worden wäre, dass die Verpflichtung der K.\_\_\_\_\_ zur Rückerstattung der Darlehensbeträge an H.\_\_\_\_\_ zuvor bereits infolge (partieller) Rückzahlung der Darlehen als (teilweise) erloschen zu gelten hat. Es wurden nämlich gemäss den Feststellungen der ASU, denen in diesem Punkt nicht substantiiert widersprochen wurde, verschiedene Zahlungen zugunsten von H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ getätigt, wobei diese Zahlungen durch die B.\_\_\_\_\_ erfolgten, sie zugleich zum Ausweis von Guthaben der B.\_\_\_\_\_ gegenüber der K.\_\_\_\_\_ führten und die entsprechenden Guthaben mit der „Darlehensschuld“ auf dem Konto Nr. [...] bei der K.\_\_\_\_\_ verrechnet wurden (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 S. 22). Mit anderen Worten tätigten H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ (via die B.\_\_\_\_\_ ) zulasten der Beschwerdeführerin Bezüge, welche letztere Gesellschaft, soweit die Darlehen von Fr. 171 Mio. und Fr. 40 Mio. bereits am 25. und 29 April 2005 zurückbezahlt waren, zu Unrecht als Darlehensrückerstattung behandelte.

**12.2** Nach dem Gesagten hat die ESTV im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Beschwerdeführerin insoweit, als sie per Ende 2005 eine Darlehensverbindlichkeit ausgewiesen hat, welcher infolge der bereits zuvor erfolgten (Teil-)Rückzahlung der von H.\_\_\_\_\_ gewährten Darlehen (teilweise) keine Gegenleistung mehr gegenüberstand, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand verbucht und eine nicht als Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals zu qualifizierende Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung ausgerichtet hat.

**12.2.1** Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss eine Entreichung der erwähnten Art zu bestreiten sucht oder geltend macht, sie sei verrechnungssteuerrechtlich nicht als in der genannten Weise als entreichert zu behandeln, erscheinen ihre Vorbringen nicht als überzeugend:

**12.2.1.1** Insbesondere verfangen die Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht, wonach statt von einer geldwerten Leistung von einer *Kapitaleinlage* H.\_\_\_\_\_s zugunsten der Beschwerdeführerin auszugehen wäre, wenn die beiden Darlehen nicht als gültig zu betrachten wären (vgl. dazu etwa Replik, S. 30). Abgesehen davon, dass das Bundesverwaltungsgericht (anders als die ESTV, welche von simulierten Rechtsgeschäften ausgeht), die Gültigkeit der Darlehensverträge nicht in Abrede stellt, fokussiert die Beschwerdeführerin mit diesen Ausführungen zu Unrecht allein auf die Mittelflüsse vom Konto H.\_\_\_\_\_s auf ihr eigenes Konto. Als massgebend erscheint jedoch, dass die Darlehensbeträge am 25. und 29. April

2005 nicht nur an die Beschwerdeführerin flossen, sondern grösstenteils (via die E. \_\_\_\_\_) an H. \_\_\_\_\_ rückerstattet wurden. Infolge letzterer, als Rück- bzw. Teilrückzahlungen der Darlehen zu qualifizierenden Zahlungen liegt keine Kapitaleinlage zugunsten der Beschwerdeführerin vor.

**12.2.1.2** Die Beschwerdeführerin erklärt, H. \_\_\_\_\_ hätte, wenn sie ihm gegenüber mit der Verbuchung einer Darlehensschuld von Fr. 174 Mio. eine geldwerte Leistung erbracht hätte, diese Forderung nicht mehr gehabt. Gegebenenfalls hätte H. \_\_\_\_\_ – so die Beschwerdeführerin – diese Forderung auch nicht (wie dies in der Folge geschehen sei) über die Xx. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Xx. \_\_\_\_\_) an die B. \_\_\_\_\_ abtreten können (vgl. Replik, S. 27 und S. 30 f.). Das Steueramt des Kantons Yy. \_\_\_\_\_ und die ESTV hätten aber diese Darlehensforderung bei der rechtskräftig gewordenen Einschätzung bzw. Veranlagung der B. \_\_\_\_\_ für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer des Jahres 2008 anerkannt. Mit Blick auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie das Verbot widersprüchlichen Verhaltens gehe es nicht an, dass die Steuerbehörden den gleichen Sachverhalt (Darlehensschuld der Beschwerdeführerin) einmal anerkennen und ein anderes Mal in eine geldwerte Leistung umqualifizieren.

Diesen Vorbringen ist von vornherein der Boden entzogen, weil den zum Beweis der Anerkennung der Darlehensschuld durch die genannten Behörden eingereichten Dokumenten zur Besteuerung der B. \_\_\_\_\_ (Einschätzungsentscheid vom 14. Januar 2016 betreffend die [...] Staats- und Gemeindesteuern des Jahres 2008 sowie Veranlagungsverfügung vom 14. Januar 2016 betreffend die direkte Bundessteuer dieses Jahres [Replikbeilage 26]) nicht zu entnehmen ist, dass die Steuerbehörden eine Darlehensschuld der K. \_\_\_\_\_ von Fr. 174 Mio. als Aktivum der B. \_\_\_\_\_ behandelten.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass zwar unter Umständen – wie die Beschwerdeführerin geltend macht – bei Annahme einer Abtretung der fraglichen Forderung an die B. \_\_\_\_\_ bei letzterer Gesellschaft eine Bilanzberichtigung hätte erfolgen müssen. Indessen hätte im Rahmen dieser Bilanzberichtigung die gegebenenfalls als Darlehensforderung gegenüber der Beschwerdeführerin bezeichnete Forderung nicht etwa (infolge Rückzahlung der Darlehensschuld an H. \_\_\_\_\_) als Nonvaleur ausgebucht, sondern als anderweitige Forderung (im Sinne eines gegenleistungslosen Leistungsversprechens der Beschwerdeführerin) bezeichnet werden müssen.

**12.3** Aktionäre der Beschwerdeführerin waren im Geschäftsjahr 2005 die L. \_\_\_\_\_ (Beteiligung von 34 %), die M. \_\_\_\_\_ (Beteiligung von 33 %) und die N. \_\_\_\_\_ (Beteiligung von 33 %). Letztere Gesellschaften wurden dabei jeweils zu 100 % durch D. \_\_\_\_\_ (L. \_\_\_\_\_), H. \_\_\_\_\_ (M. \_\_\_\_\_) und I. \_\_\_\_\_ (N. \_\_\_\_\_) gehalten (vgl. Bst. A.c). Es folgt daraus, dass zwei Aktionäre der Beschwerdeführerin (die L. \_\_\_\_\_ sowie die M. \_\_\_\_\_) wirtschaftliche Beziehungen zu H. \_\_\_\_\_ (und D. \_\_\_\_\_) als Empfänger der mit der fraglichen Verbuchung des Darlehenssaldos (in Form der Einräumung eines festen Rechtsanspruchs [vgl. E. 12.1]) ausgerichteten Leistung unterhielten. Nach den gesamten Umständen müssen diese Beziehungen als eigentlicher Grund für diese Leistung betrachtet werden. Dafür spricht nicht zuletzt, dass der Darlehenssaldo von Fr. 188'022'941.53 im vorn in E. 8.1 erwähnten Bericht der Revisionsstelle als „Aktionärsdarlehen“ qualifiziert wurde und das Konto Nr. [...] der Beschwerdeführerin in den Jahren 2006 sowie im Geschäftsjahr 2008 die Bezeichnung „Aktionärs-Darlehen“ trug (vgl. pag. 180.300.271, pag. 180.300.354). Es ist nicht erkennbar, dass die Beschwerdeführerin diese Leistung unter ansonsten gleichen Umständen einem aussenstehenden Dritten hätte zukommen lassen.

Folglich erweist sich, dass die fragliche Leistung (Verbuchung von aufgrund von Rückzahlungen teilweise nicht mehr existierenden Darlehensverbindlichkeiten) im Sinne der Rechtsprechung ungewöhnlich ist.

**12.4** Die Ungewöhnlichkeit der genannten Leistung war für die handelnden Gesellschaftsorgane der Beschwerdeführerin vorliegend erkennbar. Es hätte nämlich für D. \_\_\_\_\_ als seinerzeitigem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin und für H. \_\_\_\_\_ als damaligem Verwaltungsratspräsidenten dieser Gesellschaft (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 S. 12) klar sein müssen, dass die Jahresrechnung per 31. Dezember 2005, soweit die Darlehensverbindlichkeit betreffend, infolge der erfolgten (Rück-)Zahlungen durch die E. \_\_\_\_\_ unrichtig ist.

### **13.**

Nach dem Gesagten ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung erbracht hat, indem sie in ihrer Jahresrechnung 2005 trotz teilweise bereits erfolgter Rückzahlung von Darlehensschulden an H. \_\_\_\_\_ eine Darlehensverbindlichkeit von Fr. 188'022'941.53 verbucht hat.

An diesem Ergebnis können die hiervor noch nicht gewürdigten, zahlreichen Beweisanträge der Beschwerdeführerin (vgl. dazu insbesondere vorn Bst. Q) im Zusammenhang mit den Darlehen von H. \_\_\_\_\_ nichts ändern. Dies gilt schon deshalb, weil die Beschwerdeführerin nicht hinreichend substantiiert dargetan hat, dass mit den entsprechenden Beweismitteln Tatsachen nachgewiesen werden könnten, welche den hiervor gezogenen Schlüssen ernstlich entgegenstehen würden. Insbesondere hat die Beschwerdeführerin nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich, dass die vorstehend als (Teil-)Rückzahlungen der Darlehen gewerteten Überweisungen an H. \_\_\_\_\_ im Lichte dieser Beweismittel bzw. bei Annahme der nach Ansicht der Beschwerdeführerin mit diesen Beweismitteln nachweisbaren Tatsachen anders zu qualifizieren wären. Die Beschwerdeführerin hat nämlich nicht im Ansatz aufgezeigt, wie diese Überweisungen ihrer Auffassung nach zu interpretieren sind. Die genannten Beweisanträge sind daher in antizipierter Beweismüdigung abzuweisen und aus den nämlichen Gründen ist auf die Durchführung der beantragten Instruktionsverhandlung zu verzichten (vgl. E. 3.2).

Die Höhe der geldwerten Leistung, die mit der Verbuchung der Darlehensverbindlichkeit von Fr. 188'022'941.53 ausgerichtet wurde, beträgt nach der Berechnung der ESTV, welcher vorliegend nicht substantiiert widersprochen wurde, (insbesondere) unter Berücksichtigung der am 31. Dezember 2005 tatsächlich bei der Beschwerdeführerin vorhanden gewesenen Mittel aus Darlehen Fr. 156'012'605.55 (vgl. E. 2.1.2 Bst. d des angefochtenen Einspracheentscheids). Es sind keine Anhaltspunkte erkennbar, welche diese Berechnung als unrichtig erscheinen lassen (vgl. auch Akten Vorinstanz, act. 13 S. 34).

#### **14.**

Die Vorinstanz nimmt sodann eine verdeckte Gewinnausschüttung der Beschwerdeführerin an H. \_\_\_\_\_ in Form der in den Steuerjahren 2006-2008 erfolgten Bezahlung von Zinsen von Fr. 8'117'387.- an. Unbestrittenmassen handelt es sich bei letzterem Betrag um die Zinsen, welche die Beschwerdeführerin auf den nach Ansicht der Vorinstanz fiktiven Darlehen bezahlt hat. Der Betrag von Fr. 8'117'387.- betrifft somit Leistungen, welche die Beschwerdeführerin als Darlehenszinsen verbucht und erbracht hat, obschon diesen Zinsen infolge zuvor erfolgter (Teil-)Rückzahlung der Darlehensschulden (vgl. E. 8-13) keine Darlehensschuld mehr zugrunde lag. Mit anderen Worten hat die Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 8'117'387.- Zinszahlungen für eine nicht (mehr) bestehende bzw. fiktive (Darlehens-)Schuld geleistet.

Weil die Beschwerdeführerin über keinen, den erwähnten Zinszahlungen zugrunde liegenden Darlehensbetrag verfügte, wurde sie durch diese Zahlungen entreichert. Diese Zahlungen können sodann nicht als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden, da sie unbestrittenermassen an H. \_\_\_\_\_ geleistet wurden (vgl. Beschwerde, S. 28) und davon auszugehen ist, dass sie allein aufgrund der vorn in E. 12.3 genannten personellen Verflechtungen erfolgten. Auch war für die handelnden Gesellschaftsorgane der Beschwerdeführerin der ungewöhnliche Charakter dieser Zahlungen erkennbar. Denn angesichts des Umstandes, dass diese Gesellschaftsorgane hätten erkennen können, dass die trotz vorangehender, weitgehender Darlehensrückzahlung erfolgte Verbuchung des Darlehenssaldos von Fr. 188'022'941.53 ungewöhnlich ist (vgl. E. 12.4), war für sie auch erkennbar, dass den später erfolgten Zinszahlungen keine Darlehensschuld mehr zugrunde lag.

Die Vorinstanz hat nach dem Gesagten im Ergebnis zu Recht angenommen, dass die Beschwerdeführerin in den Steuerjahren 2006-2008 eine geldwerte Leistung in Form angeblicher Zinszahlungen in der Höhe von Fr. 8'117'387.- erbracht hat.

## 15.

Es bleibt zu überprüfen, ob die Beschwerdeführerin eine geldwerte Leistung erbracht hat, indem sie ohne Pfandstellungskommission als Gegenleistung im Steuerjahr 2008 zwei Inhaberschuldbriefe als Sicherheit für eine Verbindlichkeit D. \_\_\_\_\_s gegenüber H. \_\_\_\_\_ zur Verfügung stellte.

**15.1** In tatsächlicher Hinsicht ist den Akten zur erwähnten Sicherheitsleistung Folgendes zu entnehmen:

Mit einem als „Entflechtungsvertrag“ bezeichneten Vertrag zwischen verschiedenen Vertragsparteien (namentlich der K. \_\_\_\_\_, der E. \_\_\_\_\_, der B. \_\_\_\_\_, der L. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_, I. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_) vom 12. Juni 2008 und einem Kaufvertrag gleichen Datums verpflichtete sich H. \_\_\_\_\_, D. \_\_\_\_\_ 245 Namenaktien der Xx. \_\_\_\_\_ rückwirkend per 31. Dezember 2007 zu verkaufen. Vereinbart wurde dabei, dass die Tilgung des Kaufpreises zum Teil durch Novation der Kaufpreisschuld in eine Darlehensschuld D. \_\_\_\_\_s gegenüber H. \_\_\_\_\_ erfolgen soll. Weiter wurde vertraglich vorgesehen, dass H. \_\_\_\_\_ als Sicherheit für seine Darlehensforderung zwei im Februar 2008 errichtete Schuldbriefe

auf Liegenschaften der K.\_\_\_\_\_ zustehen sollen (vgl. pag. 180.400.001 ff., insbesondere pag. 180.400.009 f.).

In Übereinstimmung mit dem „Entflechtungsvertrag“ und dem Kaufvertrag betreffend die Aktien der Xx.\_\_\_\_\_ verpfändete die K.\_\_\_\_\_ H.\_\_\_\_\_ mit ebenfalls auf den 12. Juni 2008 datierendem Pfandvertrag als Sicherstellung der Erfüllung der erwähnten Darlehensschuld D.\_\_\_\_\_s zwei auf den 19. Februar 2008 datierende Inhaberschuldbriefe von je Fr. 20 Mio. (pag. 180.300.400 ff.).

Für die Verpfändung der Schuldbriefe hat die K.\_\_\_\_\_ keine Kommission verbucht (Akten Vorinstanz, act. 13 S. 41) und keine Entschädigung erhalten (vgl. Beschwerde, S. 32).

## **15.2**

**15.2.1** Nach dem Gesagten steht fest, dass die Beschwerdeführerin zugunsten von H.\_\_\_\_\_ Schuldbriefe im Betrag von Fr. 40 Mio., die auf ihr gehörenden Liegenschaften lasteten, verpfändet hat. Eine Gegenleistung für diese Pfandbestellung ist ihr nicht zugeflossen. Damit ist das Vorliegen einer geldwerten Leistung ohne Weiteres zu bejahen, und zwar unabhängig davon, ob in diesem Kontext H.\_\_\_\_\_ und/oder D.\_\_\_\_\_ als Empfänger der Leistung der Beschwerdeführerin zu betrachten ist. Zum einen handelt es sich bei H.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ entsprechend den in E. 12.3 gemachten Ausführungen nicht um unbeteiligte Dritte. Zum anderen wäre von einem unbeteiligten Dritten 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) und war für die Gesellschaftsorgane der Beschwerdeführerin bei der seitens dieser Gesellschaft mit Unterschriften von D.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ und I.\_\_\_\_\_ erfolgten Pfandbestellung (vgl. pag. 180.300.406) erkennbar, dass der Verzicht auf eine solche Kommission ungewöhnlich ist.

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, sie habe H.\_\_\_\_\_ die Schuldbriefe lediglich im Rahmen einer Wertpapierleihe und damit begriffsnotwendig unentgeltlich überlassen (Beschwerde, S. 33; Replik, S. 28), stösst sie ins Leere. Denn wie ausgeführt, hat sie die Schuldbriefe verpfändet (vgl. E. 15.1), so dass von einer blossen Gebrauchsleihe nicht die Rede sein kann.

**15.2.2** Nach Meinung der Beschwerdeführerin wäre die geldwerte Leistung, würde eine solche aufgrund des Verzichts auf die Vereinnahmung

einer Pfandstellungskommission bejaht, nicht in den Steuerperioden erfolgt, welche Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheids bilden. Massgebend sei nämlich – so die Beschwerdeführerin – der Zeitpunkt der Entstehung des Anspruches auf Darlehenszinsen (Beschwerde, S. 33 und 38; Replik, S. 28). Auch in diesem Punkt kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden:

Zwar war mit H. \_\_\_\_\_ vereinbart, dass dieser als Pfandnehmer (erst) „im Falle der Nichtbezahlung der Darlehensschuld bei Fälligkeit“ zur freihändigen Verwendung des Pfandes berechtigt ist (vgl. Ziff. 5 des Pfandvertrages, pag. 180.300.404). Auch mag es zutreffen, dass der Anspruch auf Darlehenszins gegen D. \_\_\_\_\_ erst im Jahr nach der Verpfändung der Schuldbriefe erstmals entstand. Wäre ein mit dem vorliegenden Pfandvertrag vergleichbarer Vertrag unter unabhängigen Dritten vereinbart worden, wäre die jährliche Pfandstellungskommission aber bereits im Jahr des Abschlusses des Pfandvertrages (2008) fällig geworden, weil sie das bereits in diesem Jahr erfolgte Eingehen eines Verlustrisikos durch die Beschwerdeführerin entschädigen soll.

### 15.3

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

Die Vorinstanz hat sich bei der erwähnten Schätzung – jedenfalls noch im Untersuchungsbericht der ASU – am Urteil des BGer 2A.775/2006 vom 18. Juni 2007 orientiert (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 S. 42). In diesem Entscheid erachtete es das Bundesgericht (in E. 1.2) als rechtskonform, dass die (kantonalen) Steuerbehörden im konkreten Fall bei der Erhebung der direkten Bundessteuer das marktkonforme Entgelt für die Verpfändung von Schuldbriefen im Betrag von Fr. 12 Mio. auf 2 % der Pfandsumme schätzten.

Die ESTV schätzte vorliegend die Pfandstellungskommission auf jährlich 2 % der Pfandsumme von Fr. 40 Mio. und ging davon aus, dass unter unbeteiligten Dritten für die Zeitspanne vom 12. August 2008 bis 31. Dezember 2008 eine Pfandstellungskommission geschuldet gewesen wäre (vgl. E. 2.4.2 Bst. d des angefochtenen Einspracheentscheids; Akten Vorinstanz, act. 13 S. 42). Dies ergibt nach den Berechnungen der ESTV



eine geldwerte Leistung in Form eines nicht verbuchten Kommissionsbetrages von Fr. 308'888.-. Dieser Betrag vermag nach den Erwägungen im angefochtenen Einspracheentscheid – auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich die Bonität D. \_\_\_\_\_s nicht abschliessend beurteilen lasse – das Verlustrisiko für die K. \_\_\_\_\_ abzudecken.

Die Beschwerdeführerin hält die vorinstanzliche Festsetzung der Pfandstellungskommission auf jährlich 2 % der Pfandsumme von Fr. 40 Mio. für zu hoch.

**15.3.2** Zur Überprüfung der vorinstanzlichen Schätzung kann die auf 2 % der Pfandsumme geschätzte Drittpfandkommission gemäss E. 1.2 des erwähnten Urteiles des BGer 2A.775/2006 vom 18. Juni 2007 grundsätzlich herangezogen werden. Freilich ist zu beachten, dass sich dieses Urteil 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 im hier interessierenden Steuerjahr 2008 unverändert weitergalten. 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 nicht gewährleistet, dass die vorinstanzliche Schätzung den tatsächlichen, unter unbeteiligten Dritten im Jahr 2008 anzunehmenden Verhältnissen möglichst nahe kommt.

Gestützt auf die vorliegenden Akten lässt sich überdies nicht nachvollziehen, weshalb die Vorinstanz im Rahmen der Schätzung der Pfandstellungskommission nach Festsetzung eines prozentualen Ansatzes von 2 % lediglich den Zeitraum vom 12. August 2008 bis 31. Dezember 2008 und nicht die gesamte, in die streitbetreffene Steuerperiode fallende Zeitspanne ab Abschluss des Pfandvertrages, das heisst den Zeitraum vom 12. Juni 2008 bis 31. Dezember 2008 als massgebend erachtet hat.

Da die Vorinstanz als sachnähere Behörde besser als das Bundesverwaltungsgericht in der Lage ist, die Höhe des marktkonformen Entgelts für die Verpfändung der beiden Schuldbriefe der Beschwerdeführerin im Jahr 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 26). 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 von Schuldbriefen vergleichen.

#### **16.**

Zusammenfassend erweist sich, dass die Beschwerde, soweit sie hier noch zu beurteilen ist, teilweise gutzuheissen ist. Der angefochtene Einspracheentscheid ist insoweit (über Dispositiv-Ziff. 1 des Teilurteils und Zwischenentscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2017 hinausgehend) aufzuheben, als damit sinngemäss angeordnet wurde, dass die Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 Verrechnungssteuern (inkl. Verzugszins) auf dem seitens der ESTV auf Fr. 308'888.- geschätzten Verzicht auf die Erhebung einer Pfandstellungskommission, das heisst Verrechnungssteuern von Fr. 108'110.80 sowie Verzugszins auf diesem Betrag schuldet und ohne Verzug zu entrichten habe. Die Sache ist zur Durchführung einer neuen Schätzung des Wertes dieses Verzichts auf eine Pfandstellungskommission bzw. zur Neufestlegung des diesbezüglich geschuldeten Verrechnungssteuerbetrages (vgl. E. 15.3.2) sowie zur Neubestimmung der in diesem Zusammenhang greifenden Verzugszinsfolgen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

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

**17.**

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.

**17.1** 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 BVerger A-7252/2016 vom 14. Dezember 2017 E. 9.1, A-1865/2016 vom 14. Dezember 2016 E. 6).

Von den auf Fr. 50'000.- festzusetzenden Kosten für das gesamte Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. zur Höhe der Spruchgebühr Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> 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. 2'000.- 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. 48'000.- zu verlegen.

Die Beschwerdeführerin unterliegt vorliegend in Bezug auf Verrechnungssteuerforderungen auf geldwerten Leistungen von insgesamt Fr. 164'129'992.55 (= Fr. 156'012'605.55+Fr. 8'117'387.- [vgl. E. 13 Abs. 3 und E. 14]). Demgegenüber erscheint sie lediglich betreffend die Rückweisung im Zusammenhang mit der von der Vorinstanz auf Fr. 308'888.- geschätzten Pfandstellungskommission, also im Umfang von weniger als zwei Promille als obsiegend. Bei isolierter Betrachtung der Gegenstand des vorliegenden Urteils bildenden Verrechnungssteuerforderungen würde es sich damit zwar rechtfertigen, der Beschwerdeführerin angesichts ihres sehr geringfügigen Obsiegens die Verfahrenskosten von Fr. 48'000.- vollumfänglich aufzuerlegen (vgl. Urteil des BVerger A-4090/2016 vom 22. Dezember 2016 E. 12, mit Hinweisen). Wenn im vorliegenden Verfahren unter Verzicht auf den Erlass des Teilurteils vom 22. Juni 2017 in einem einzigen Endurteil über sämtliche bei Beschwerdeerhebung strittig gewesenen Verrechnungssteuerforderungen befunden worden wäre, wäre aber die Guttheissung in Bezug auf die Pfandstel-

lungskommission bei der Regelung der Kostenfolgen zugunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen gewesen, da die Beschwerdeführerin daneben auch soweit das Teilurteil betreffend obsiegt hat. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, vorliegend der Beschwerdeführerin nur insoweit Kosten aufzuerlegen, als sie tatsächlich unterliegt. Folglich sind die Verfahrenskosten von Fr. 48'000.- im Umfang von Fr. 47'900.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Von dem vom Kostenvorschuss von Fr. 50'000.- übriggebliebenen Betrag von Fr. 48'000.- (vgl. Dispositiv-Ziff. 4 des Teilurteils und Zwischenentscheids vom 22. Juni 2017) ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils somit ein Betrag von Fr. 100.- zurückzuerstatten.

## **17.2**

**17.2.1** Die ESTV hat der Beschwerdeführerin, soweit diese vorliegend obsiegt, eine Parteientschädigung auszurichten (vgl. Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Der bei den Ausführungen zur Kostenverlegung genannte Grund, das teilweise Obsiegen trotz Geringfügigkeit zu Gunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen (vgl. E. 17.1), gilt nämlich auch in Bezug auf die Entschädigungsfolgen.

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).

**17.2.2** 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 Zwischenentscheids 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. 41'722.- zuzusprechen wäre und davon Fr. 1'670.- 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. 40'052.- 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.

**17.2.3** 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. 21'283.95 (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-592/2016 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. 21'283.95 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. 1'576.60 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-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 11.3.3).

**17.2.4** Mit Blick auf das Dargelegte ergeben sich Kosten von Fr. 59'759.35 (= Fr. 40'052.- + Fr. 21'283.95 - Fr. 1'576.60), 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. 17.1) – nur im Umfang von weniger als zwei Promille als obsiegend zu betrachten ist, ist die ihr für diesen Teil der Streitigkeit zuzusprechende Parteientschädigung auf Fr. 119.50 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 das Jahr 2008 im Zusammenhang mit einem Verzicht auf die Erhebung einer Pfandstellungskommission Verrechnungssteuern von Fr. 108'110.80 sowie Verzugszins auf diesem Betrag 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. 48'000.- werden im Umfang von Fr. 47'900.- der Beschwerdeführerin auferlegt. Nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils wird der Beschwerdeführerin vom einbehaltenen Kostenvorschussbetrag von Fr. 48'000.- ein Betrag von Fr. 100.- zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Urteil nach Eintritt seiner Rechtskraft eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 119.50 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: