Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2605/2008
{T 0/2}

Urteil vom 29. April 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

X._____ **AG**, c/o P._____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

Sachverhalt:

A.
Die X._____ AG (hiernach: Gesellschaft oder Beschwerdeführerin) wurde mit Handelsregistereintrag vom 9. Mai 1996 unter der Firma X._____chemie AG mit Sitz in ... gegründet. Der Zweck der Gesellschaft bestand im Import und Export von Rohmaterialien und Fertigprodukten der chemisch-pharmazeutischen Branche sowie in der Finanzierung derartiger Transaktionen. Mit Statutenänderung vom 27. November 2002 und Handelsregistereintrag vom 4. Dezember 2002 wurde die Gesellschaft in X._____ AG umbenannt. Laut Handelsregisterauszug verfolgt die Gesellschaft seither folgenden Zweck: "Handel von und mit Rohmaterialien und Fertigprodukten aller Art sowie Finanzierung derartiger Transaktionen. Die Gesellschaft kann sich an gleichen oder ähnlichen Geschäften und Unternehmen beteiligen sowie alle Transaktionen des Mobilienverkehrs tätigen und Liegenschaften erwerben und veräussern".

B.
Am 21. und 22. Februar 2005 führte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Gesellschaft eine Buchprüfung der Jahre 2000 bis 2003 durch. Sie stellte dabei fest, dass die Gesellschaft, beherrscht von T._____, ..., bzw. ihm nahe stehende Personen oder Gesellschaften, als Zulieferer von Rohmaterialien für verschiedene "T._____"-Gruppengesellschaften in ... gedient hatte. Der Warenhandel war im Jahre 2001 eingestellt worden, was die Gesellschaft auf die massive Abwertung der ... Währung zurückgeführt habe, wodurch der Warenbezug über die Schweizer Gesellschaft unattraktiv geworden sei. Infolge der Einstellung des Warenhandels mit der T._____-Gruppe wurden sämtliche Debitoren-/Kreditorenkonti saldiert, woraus ein Guthaben von rund 10 Mio. Franken gegenüber der T._____-Gruppe resultierte. Diese Forderung, die über die Jahre nach und nach durch Zahlungseingänge reduziert werden konnte und auf welcher per Ende 2001 eine Wertberichtigung von 1,6 Mio. Franken vorgenommen wurde, ist während der hier streitigen Jahre nicht mehr verzinst worden. Mit Schreiben vom 8. Dezember 2005 hielt die ESTV deshalb u.a. fest, der Verzicht auf eine angemessene Verzinsung zugunsten von Nahestehenden stelle eine geldwerte Leistung dar, die gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) der Verrechnungssteuer unterliege. Unter Anrechnung einer möglichen Verzinsung des Passiv-

darlehens im Rahmen von nicht verdecktem Eigenkapital ergebe sich somit für die Jahre 2001 bis 2003 eine geldwerte Leistung von (gerundet) Fr. 1'080'000.--, womit die Gesellschaft eine Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 378'000.-- schulde.

C.
Die ESTV verfügte am 24. Mai 2006, die Gesellschaft schulde ihr Fr. 406'350.-- an Verrechnungssteuer, zuzüglich Verzugszins von 5 %, ab dem 31. Januar 2002. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus dem eben genannten Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 378'000.--, berechnet auf dem Zinsverzicht zugunsten von Nahestehenden, und aus einem zusätzlichen Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 28'350.-- betreffend eines Inkassovertrags. Die Gesellschaft leitete 90 % der Einnahmen aus dem Inkassovertrag weiter. Die ESTV erkannte nur 50 % der betroffenen Einnahmen als geschäftsmässig begründete Leistungen und erhob auf dem (Differenz-)Betrag von Fr. 81'000.-- die Verrechnungssteuer, ausmachend Fr. 28'350.--.

D.
Mit Einspracheentscheid vom 10. März 2008 wies die ESTV die Einsprache der Gesellschaft vom 22. Juni 2006 (grundsätzlich) ab. Einzig was den geforderten Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 406'350.-- anbelangt, legte sie in teilweiser Gutheissung der Einsprache die Fälligkeitsdaten für den Verzugszins neu fest.

E.
Mit Eingabe vom 23. April 2008 liess die Gesellschaft Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 10. März 2008 sei mit Bezug auf die geldwerte Leistung von Fr. 1'080'000.-- und die damit verbundenen Verzugszinsen aufzuheben und es sei festzustellen, dass sie für die Jahre 2001 bis 2003 lediglich Verrechnungssteuer von Fr. 28'350.-- zuzüglich Verzugszins ab 31. Januar 2003 schulde – unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der ESTV. Die Beschwerdeführerin begründete ihren Antrag im Wesentlichen damit, ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Gruppengesellschaften seien steuerlich wie Drittforderungen anerkannt worden. Der Zinsverzicht müsse demnach gleichermassen wie bei Drittforderungen anerkannt werden. Im Drittverhältnis sei es nicht streitig, dass unter den gegebenen Umständen, u.a. aufgrund der wirtschaftlichen Situation der Ab-

nehmergesellschaften, kein Zins habe eingetrieben werden können. Eine Verzinsung sei vertraglich auch nicht vereinbart gewesen.

F.
In Ihrer Vernehmlassung vom 27. Juni 2008 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde und bestätigte ihre bisherigen Ausführungen.

Auf die weiteren Eingaben und Vorbringen der Partien wird – soweit entscheidwesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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

1.2 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13, 114 V 203; statt vieler: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1387/2006 vom 11. Juni 2007 E. 2.1 und A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 1.3; vgl. schon René Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Die Beschwerdeführerin hat ihren Antrag auch als

Feststellungsbegehren formuliert. Es kann jedoch bereits anhand ihres Leistungsbegehrens entschieden werden, ob die beanstandete Steuerforderung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001 E. 1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 1.3). Somit fällt die verlangte Feststellung nicht unter Art. 25 Abs. 1 VwVG, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

1.3 Die Beschwerdeführerin bestreitet die auf den geschäftsmässig nicht begründeten Leistungen in Zusammenhang mit dem Inkassogeschäft erhobene Verrechnungssteuer von Fr. 28'350.-- zu Recht nicht. Zu beurteilen ist somit einzig die von der Vorinstanz erhobene Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 378'000.-- auf dem Zinsverzicht der Beschwerdeführerin auf Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften.

2.

2.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

2.2 Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]). Die Gesetzmässigkeit der genannten Verordnungsbestimmung wurde vom Bundesgericht wiederholt bestätigt (BGE 115 Ib 274 E. 9a, 110 Ib 321 E. 3, je mit Hinweisen).

2.3 Zu den geldwerten Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts namentlich Zuwendungen zu rechnen, welche unter folgenden Umständen gewährt werden (vgl.

BGE 115 Ib 274 E. 9b mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2, 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, jeweils mit Hinweisen):

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

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

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

2.4 Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleichbehandelt wie offene Gewinnausschüttungen (ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21 Rz. 13). In der Lehre wird terminologisch zwischen verdeckten Gewinnausschüttungen einerseits und Gewinnvorwegnahmen andererseits unterschieden.

2.4.1 Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn die Gesellschaft dem Anteilsinhaber oder einer nahe stehenden Person zulasten der gegenwärtigen oder einer künftigen Erfolgsrechnung eine Leistung erbringt, welche im Vergleich zu der ihr erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt ist (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15). Die gegenwärtige Erfolgsrechnung wird dann belastet, wenn die Gesellschaft einen zu hohen Aufwand verbucht (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 34). Die zukünftige Erfolgsrechnung wird belastet, wenn ein Aktivum überpreislich erworben und erst in einer späteren Rechnungsperiode auf den Marktwert abgeschrieben wird oder wenn eine Leistung zu Unrecht in vollem Umfang aktiviert wird und deshalb in der Zukunft wertberichtigt oder abgeschrieben werden muss (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 35). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt zum Beispiel vor, wenn eine Gesellschaft einem Gesellschafter auf einem von diesem der Gesellschaft gewährten Darlehen einen übersetzten Zins bezahlt (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983, publiziert in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 53 S. 84 E. 2; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15).

2.4.2 Als geldwerte Leistungen gelten auch sogenannte Gewinnvorwegnahmen. Hierbei handelt es sich um verdeckte Kapitalentnahmen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder ihr nahe stehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1 und 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung). Eine Gewinnvorwegnahme besteht zum Beispiel darin, dass eine AG ihren Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten ein Mietobjekt zu einem unter dem Marktpreis liegenden Preis überlässt (vgl. dazu grundlegend: BGE 107 Ib 325 ["Bellatrix"]; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 16 mit weiteren Hinweisen). Diesfalls ist nicht der Aufwand der Gesellschaft zu hoch, sondern ihr Ertrag zu tief.

Als Gewinnvorwegnahme und somit geldwerte Leistung gilt auch der Verzicht auf Darlehens- und Verzugszinsen zugunsten von Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Oktober 1965, publiziert in ASA 35 S. 209 E. 3; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.24 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

2.5 Nach ständiger Rechtsprechung gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahestehenden Dritten ausgerichtet werden und die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären und auch keine Kapitalrückzahlung darstellen, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet. Der Verrechnungssteuer unterworfene Leistungen bilden auch die Zuwendungen an Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahe stehen. Als nahe stehende Personen gelten dabei solche, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuernden Leistung betrachtet werden müssen (Urteile des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2, 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.2, 2A.72/2006 vom 9. Juni

2006 E. 2.1, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.2). Nahe stehend sind auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (Urteile des Bundesgerichts 2A.192/1996 vom 5. März 1999, publiziert in ASA 68 S. 596 E. 2, 2A.12/1994 vom 7. November 1995, publiziert in ASA 65 S. 397 E. 2a).

2.6

2.6.1 Schliesslich hat nach den allgemeinen Regeln die steuerpflichtige Gesellschaft den Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen zu erbringen. Diese ist nach Art. 39 VStG auch verpflichtet, der ESTV alle nötigen und zumutbaren Auskünfte zu erteilen und ihr Einblick in die Geschäftsbücher sowie weitere Belege und Urkunden zu gewähren. Es obliegt mithin der steuerpflichtigen Gesellschaft zu beweisen, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet ist. Zwar ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen zu entscheiden sowie ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen. Aber die Steuerbehörde muss sichergehen, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe – und nicht die engen persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger – für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend waren. Wer Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, d.h. seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.3, 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.2, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3, 2A.237/2000 vom 6. September 2000, publiziert in Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese [RDAT] 2001 I S 421 E. 3c; BGE 119 Ib 431 E. 2c). Bei Zahlungen ins Ausland ist nicht nur der Zahlungsempfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Diesfalls entziehen sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden (Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2, 2A.458/2001 vom 29. Juli 2002 E. 3.2, 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, publiziert in ASA 68 S. 746 E. 2b, 2A.12/1994 vom 7. November 1995, publiziert in ASA 65 S. 397 E. 2b). Vorzuweisen sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen mit den Zahlungsempfängern, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (Urteile des

Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.3, 2A.523/1997 vom 29. Januar 1999, publiziert in ASA 68 S. 246 E. 3c).

2.6.2 Bei einer Gewinnvorwegnahme, d.h. wie im vorliegenden Fall einem Zinsertragsverzicht, verhält es sich nicht anders: Obschon die ESTV einen zusätzlichen Ertrag – und damit eine steuerbegründende Tatsache – annimmt, trägt dafür wie bei Aufwendungen die Beschwerdeführerin die Beweislast. Wie beim Nachweis von Aufwandcharakter von Leistungen (vgl. E. 2.6.1 hiervor) geht es bei einer Gewinnvorwegnahme nämlich auch um eine Leistung der Gesellschaft an einen Aktionär oder an ihm nahe stehende Dritten. Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs gegenübersteht, trägt nach der allgemeinen Beweislastregel die Gesellschaft die (objektive) Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung. Die Leistung der Gesellschaft ist nämlich nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht (MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.; s. auch DANIEL SCHÄR, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bamberg 1998, S. 71 f.; CLÉMENCE GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 60).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, die ESTV habe die steuerliche Drittkonformität ihrer Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Abnehmergesellschaften anerkannt. Dieselbe Drittkonformität müsse auch in Bezug auf die Zinsforderungen gelten. Sie – so die Beschwerdeführerin weiter – habe im Jahre 2001 keinen Zins verlangt, weil aus damaliger Perspektive die vollständige Einbringlichkeit der Forderung innert vernünftiger Frist nicht realistisch erschienen habe und zwar aus Umständen, welche nicht im Gruppenverhältnis begründet gewesen seien, sondern mit realisierten Marktrisiken zusammen gehangen hätten. Eine Verzinsung der Forderungen sei auch vertraglich nicht vereinbart gewesen.

3.2 Wie soeben gesehen (vgl. E. 2.4.2) unterstehen geldwerte Leistungen in Form von Zinsverzichten auf Forderungen und Darlehen gegenüber Aktionären und ihnen nahe stehende Dritten der Verrechnungssteuer. Die ESTV erlässt jährlich Merkblätter betreffend die Zins-

sätze für die Berechnung geldwerter Leistungen. Deren praktische Bedeutung liegt darin, dass die Einhaltung der festgelegten Sätze ohne weiteren Nachweis Marktmässigkeit aus steuerrechtlicher Sicht bewirkt ("save haven rules"), bei Nichteinhaltung der Nachweis marktmässigen Verhaltens aber im Prinzip offen bleibt (MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG] Basel/Genf/München 2004, N 141 zu Art. 4 VStG). Vorliegend hat die Beschwerdeführerin darauf verzichtet, auf Forderungen aus Leistungen und Lieferungen an Gruppengesellschaften Zins zu fordern. Sie hat dadurch auf Ertrag verzichtet. Auf diesem Ertragsverzicht schuldet sie die Verrechnungssteuer, soweit sie die Verzichte unabhängigen Dritten unter gleichen Umständen nicht gewährt hätte. Die ESTV darf dabei ohne gegenteiligen Nachweis davon ausgehen, dass der Grund für den Ertragsverzicht im Beteiligungs- bzw. Gruppenverhältnis liegt und ein solcher Vorteil unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre.

3.3 Was die Beschwerdeführerin diesbezüglich vorbringt, dringt nicht durch: Sie konnte wesentliche Teile der Forderungen gegenüber den ausländischen Gruppenabnehmergesellschaften über die hier betroffenen Jahre eintreiben und so die Forderungen von Fr. 12'734'726.85 (Stand am 31. Dezember 2000) auf Fr. 10'064'981.61 (per Ende 2003) reduzieren. Was die weiteren, nach dem Jahre 2003 erfolgten Forderungsreduktionen, teils durch Umfinanzierung, teils durch Zahlungseingänge, betrifft, kann offen bleiben, ob diese Vorgänge entscheidrelevant sind. Die in den Folgejahren eingegangen Zahlungen weisen immerhin darauf hin, dass es den Abnehmergesellschaften möglich war, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Aus den beigelegten Bilanzen der hier interessierenden Jahre 2001 bis 2003 der beiden Abnehmergesellschaften, T._____ Chemical und T._____ Pharmaceutical, ist nicht ersichtlich, weshalb diese nicht im Stande gewesen sein sollten, auf den Verbindlichkeiten gegenüber der Beschwerdeführerin Zinsen zu zahlen. Zwar waren – wie die Beschwerdeführerin ausführt – nur geringe flüssige Mittel vorhanden; die beiden Gesellschaften verfügten in den Jahren 2001-2002 aber über Forderungen (*"Accounts Receivables"*) in folgender Höhe: T._____ Chemical: USD 2'628'764.-- (2001), USD 1'854'139.-- (2002), USD 4'956'050.-- (2003) bzw. T._____ Pharmaceutical: USD 1'473'959.-- (2001), USD 1'412'163.-- (2002), USD 3'384'927.-- (2003). Die kurzfristigen Verbindlichkeiten (*"Accounts payable"*) der T._____

Chemical waren demgegenüber wesentlich tiefer (USD 2'100'428-- [2001], USD 991'511-- [2002]), USD 246'872.-- [2003]) und die T._____ Pharmaceutical hatte, mit Ausnahme anderer kurzfristiger Verbindlichkeiten ("Other Short-Term Liabilities"), welche ungefähr die Hälfte der Bilanzsumme ausmachten, gar keine kurzfristige Verbindlichkeiten. Somit verfügten die beiden Gruppengesellschaften über genügend liquide oder quasi-liquide Mittel – wozu auch die Forderungen zählen, die unter dem Titel "Accounts Receivables" bilanziert sind –, um die der Beschwerdeführerin geschuldeten Beträge zu verzinsen.

Es mag zwar sein, wie die Beschwerdeführerin dies behauptet, dass die Ergebnisse der Abnehmergesellschaften ohne die Aufwertungen langfristiger Aktiven zur Beseitigung der Unterbilanz gar noch schlechter ausgefallen wären. Dies ist aber aus den beigelegten Bilanzen, die allesamt eine stattliche Eigenkapitalbasis aufweisen, auch wenn das Eigenkapital teilweise auf Aufwertungsreserven gründet – was immerhin beweist, dass die Abnehmergesellschaften über substantielle Reserven verfügten –, nicht ersichtlich. Die Erfolgsrechnungen sind im Übrigen nicht ins Recht gelegt, womit aus den in den Bilanzen ausgewiesenen Gewinnen bzw. Verlusten ohnehin nur wenig abgeleitet werden kann.

Doch selbst wenn die Abnehmergesellschaften in den betreffenden Jahren nicht im Stande gewesen wären, einen Zins zu leisten, hätte die Beschwerdeführerin die Zinseinnahmen zumindest verbuchen müssen. Gerade ihr Verzicht auf eine entsprechende buchhalterische Erfassung weist darauf hin, dass sie nicht gewillt war, ihre Ansprüche geltend zu machen. Damit hält das Vorgehen der Beschwerdeführerin dem Drittvergleich indes nicht stand. Die Beschwerdeführerin hält dafür, dass es wirtschaftlich keinen Sinn mache, Forderungen zu bilanzieren, welche nicht werthaltig seien. Wie soeben gesehen, waren diese Zinsforderungen aber während der betreffenden Jahre geschuldet und hätten deshalb auch verbucht werden müssen. Eine Abschreibung wäre damals nicht gerechtfertigt gewesen, womit das Vorgehen der Beschwerdeführerin auch wirtschaftlich betrachtet nicht geschützt werden kann.

3.4 Die Beschwerdeführerin behauptet, es wäre "paradox", wenn die Steuerbehörden mit Bezug auf die Stammforderung die Uneinbringlichkeit steuerlich anerkennen, aber gleichzeitig auf dem Erfolgsaus-

weis von Zinsen beharren würden. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sei nicht teilbar. Sollte die ESTV diesen wohl gerichtsnotorischen Konnex betreffend Einbringlichkeit einer Stammforderung und Zinsforderungen bestreiten, sei sie zu verpflichten, ihre steuerliche Praxis betreffend Subprime-Finanzierung bzw. generell betreffend langfristige Zahlungsschwierigkeiten offenzulegen.

Die ESTV ist entgegen der Behauptungen der Beschwerdeführerin immer von der Einbringlichkeit der Stammforderung und deren Werthaltigkeit ausgegangen. Es kann somit nicht von einem widersprüchlichen (oder "paradoxen") Verhalten der Vorinstanz die Rede sein. Was die Wertberichtigung im Betrage von 1,65 Mio. Franken anbelangt, sei Folgendes festgehalten: die (Einzel-)Wertberichtigung ist eine Vorstufe der Abschreibung der entsprechenden Forderung. Die Abschreibung wird erst nach dem tatsächlichen Ausfall eines Teils oder der gesamten Forderung durchgeführt. Im Gegensatz zur Abschreibung bleibt die Forderung in den Büchern als offen stehen, wird aber in der Bilanz um den Wertberichtigungsbetrag vermindert dargestellt (zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg vom 7. Dezember 2001, in: Der Steuerentscheid [StE] 2002 B 23.43.2 Nr. 9 E. 3; ROBERT DANON, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Impôt fédéral direct - Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, N 67 zu Art. 57-58 DBG und N 43 zu Art. 62 DBG), womit die ESTV bis zur Abschreibung zuwarten kann, um u.U. die Verrechnungssteuer auf abgeschriebenen Forderungen zu erheben.

Aus dem Gesagten erhellt, dass – wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt – der vorliegende Fall, in welchem es um die Verzinsbarkeit von Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften (und damit um nahe stehende Personen) geht, nicht mit der Situation der Grossbanken bei den Subprime-Hypothekenportfolios, wo die Abschreibungen in der Regel definitiv sein dürften, verglichen werden kann. Der Antrag der Beschwerdeführerin, der ESTV sei "der Nachweis zu überbinden, warum das Eigenkapital wegen vertraglich vereinbarter Zinsen zunehmen soll, obwohl ein Schuldner nicht mehr als zahlungsfähig gilt", kann somit nicht gehört werden.

4.

4.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann eine Verfügung zuungunsten einer Partei ändern, wenn die Verfügung Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhaltes

beruht, wobei die angefochtene Verfügung nicht wegen Unangemessenheit zuungunsten einer Partei geändert werden darf, es sei denn, sie werde zugunsten einer Gegenpartei geändert (Art. 62 Abs. 2 VwVG). Die Rechtsprechungsorgane sind in der Regel zurückhaltend, wenn es darum geht, einen vorinstanzlichen Entscheid zuungunsten einer Partei zu ändern. Ihr soll aus der Ergreifung des Rechtsmittels kein Nachteil erwachsen, sofern dies nicht zur richtigen Durchsetzung des Bundesrechts notwendig erscheint oder der Sachverhalt unrichtig oder unvollständig festgestellt wurde (vgl. MADELEINE CAMPRUBI, in: Auer/-Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, Rz. 6 zu Art. 62; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 3.200).

4.2 Die ESTV hat die der Verrechnungssteuer unterliegenden geldwerten Leistungen (Verzicht auf eine angemessene Verzinsung) unter Anrechnung einer möglichen Verzinsung des Passivdarlehens im Rahmen von nicht verdecktem Eigenkapital berechnet. Mit anderen Worten hat die Vorinstanz einen Teil der nicht vereinnahmten (Aktiv-)Zinsen (Total Fr. 1'309'635.--) mit nicht bezahlten – und somit auch nicht verbuchten – (Passiv-)Zinsen (Fr. 228'950.--) verrechnet und nur auf dem Differenzbetrag von Fr. 1'080'000.-- die Verrechnungssteuer erhoben. Ob ein solches Vorgehen Bundesrecht verletzt, kann offen bleiben. Aufgrund der Zurückhaltung, die sich das Bundesverwaltungsgericht bei einer Reformatio in Pejus auferlegt, erscheint es im vorliegenden Fall nämlich nicht notwendig, den Entscheid der Vorinstanz zuungunsten der Beschwerdeführerin zu ändern. Es darf der Beschwerdeführerin insofern nicht zum Nachteil gereichen, dass sie von ihrem Recht, Beschwerde einzulegen, Gebrauch machte. Der Einspracheentscheid der ESTV soll nicht ohne Not zu ihren Ungunsten geändert werden (vgl. E. 4.1).

5.

5.1 Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2). Der Zinsenlauf gemäss Art. 16 VStG ist nicht bestritten.

5.2 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Sie werden nach Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE,

SR 173.320.2) auf Fr. 7'500.-- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 VwVG bzw. Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel de Vries Reilingh	Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: