

BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-05-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6360_2017

FR: TAF A-6360/2017 du 15 mai 2019

IT: TAF A-6360/2017 del 15 maggio 2019

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.3

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 988, 990 und 998; Pierre Tschannen/ Ulrich Zimmerli/Markus Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23 und 26; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52 und 1.54).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem 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 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der

Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

E. 2.2

Die Verrechnungssteuer wird - ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) - an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N. 1 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; Markus REICH/Maja BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N. 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteil des BVGer A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. Maja BAUER-BALMELLI/Markus REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N. 71; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

E. 2.3

Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV, SR 642.211]) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis VStG darstellt. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BGer 2C_177/2016 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteil des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1).

E. 2.4.1

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2).

E. 2.4.2

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 20 Rz. 120). «Geldwerte Vorteile» sind als

Begriff dabei das Gegenstück zu den «verdeckten Gewinnausschüttungen». Während der erste Begriff den Vorteil aus der Sicht des Begünstigten darstellt, ist für den letzten Begriff die Sicht der leistenden Gesellschaft massgebend (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 20 N. 140 m.Hw. auf PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 20 N. 120). 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 zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2 m.Hw.): (1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat. (2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet. (3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre - 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. (4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein. Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf.

E. 2.4.3

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteil des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4 m.Hw.).

E. 2.4.4

Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1, 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.2, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.3.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2; in Bezug auf Darlehen: Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 58 N. 310).

E. 2.5.1

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.4.2 Voraussetzung (1)). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern (und/oder diesen Nahestehenden; vgl. E. 2.6) werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen - aus der einzig relevanten Sicht der

Gesellschaft (E. 2.4.3) - geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt (oder Prinzip des «dealing at arm's length»). Verlangt wird, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinhabern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; [statt zahlreicher] Urteil des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 m.Hw.).

E. 2.5.2

Diese marktorientierten Vergleichspreise - insbesondere wenn sie auf einer Schätzung beruhen - bewegen sich regelmässig innerhalb einer bestimmten Bandbreite, welche auch im Geschäftsverkehr mit Nahestehenden ausgeschöpft werden darf und innerhalb welcher das Missverhältnis nicht als offensichtlich bezeichnet werden kann. Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses ([statt zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.2 m.Hw.).

E. 2.5.3

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn liegt vor, wenn die Gesellschaft die geldwerte Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung ausrichtet. Dabei wird die gegenwärtige Erfolgsrechnung durch Verbuchung eines überhöhten Aufwands belastet (Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 N. 132b).

E. 2.5.4

In Bezug auf die Höhe von Zinsen ist zu prüfen, ob Leistung und Gegenleistung in einem Missverhältnis zueinander stehen, wobei für die Festlegung des Zinssatzes das Schuldner- und das Länderrisiko wie auch die Darlehenssicherheiten zu berücksichtigen sind (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 58 Rz. 122). Die ESTV veröffentlicht jedes Jahr Rundschreiben zu den Zinssätzen für die Berechnung der geldwerten Leistungen. Diese sollen die Anwendung des Prinzips des freien Wettbewerbs im Bereich der Zinssätze für Darlehen, die in Schweizer Franken zwischen Gesellschaften und ihren Teilhabern bzw. nahestehenden Personen gewährt werden, erleichtern (BGE 140 II 88 E. 5.1). Ein weiteres Rundschreiben befasst sich mit steuerlich anerkannten Zinssätzen für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährungen. Diese Rundschreiben sind zwar nicht bindend (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, Der Schweizer Treuhänder [ST] 2005, S. 613-616). Da sie aber zu einer einheitlichen Anwendung des Rechts beitragen, soll nur von ihnen abgewichen werden, wenn sie keine überzeugende Konkretisierung der anwendbaren rechtlichen Bestimmungen darstellen (BGE 140 II 88 E. 5.1.2 m.Hw.). Für die Steuerpflichtigen handelt es sich grundsätzlich um sogenannte «Safe Haven»-Regeln (auch «Safe Harbour»-Regeln), was bedeutet, dass, wenn die Steuerpflichtigen sich an diese Regeln halten, angenommen wird, es liege keine geldwerte Leistung vor, bzw. dass, wenn sie sich nicht daran halten, die widerlegbare Vermutung greift, es handle sich um eine geldwerte Leistung (BGE 140 II 88 E. 7; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.6; Duss/Helbing/Duss, Kommentar VStG, Art. 4 N. 141; Noël, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, Art. 20 N. 88; Danon, ebendort, Art. 57, 58, N. 183 und 225; Brülisauer/Mühlemann, Kommentar DBG, Art. 58 N. 254). Die Rundschreiben sind auf der Website der Vorinstanz zu finden (www.estv.admin.ch > Verrechnungssteuer Stempelabgaben > Verrechnungssteuer >

Fachinformationen > Rundschreiben; letztmals aufgerufen am 15. Mai 2019).

E. 2.6

Nahestehende Personen (vgl. E. 2.4.2 Voraussetzung (2)) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. E. 2.4.2 Voraussetzung (3); ([statt zahlreicher] Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.Hw.).

E. 2.7

Partiarische Darlehen sind echte, synallagmatische Darlehen im Sinne von Art. 312 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220). Allerdings erfolgt die Vergütung erfolgsabhängig. Sie besteht typischerweise in einem Teil des Ertrages, den der Borger mit dem vertraglich bestimmten Gebrauch der Darlehenssumme erwirtschaftet. Aufgrund der Vertragsfreiheit sind verschiedene Varianten möglich, so auch die Kombination mit einer festen Vergütung. Die privatrechtlichen Höchstzinsvorschriften (vgl. auch E. 3.2.2.2) sind auf die Gewinnbeteiligung beim partiarischen Darlehen nicht anwendbar (Heinz Schärer/Benedikt Maurenbrecher, in: Honsell/Vogt/Wiegand [Hrsg.], Obligationenrecht I, 6. Aufl. 2015, Art. 312 N. 37 f., 40).

E. 3.1

Im vorliegenden Verfahren ist nicht bestritten, dass es sich bei den Darleiherinnen um Inhaberinnen der Beteiligungsrechte bzw. diesen nahestehende Personen handelt (womit die zweite in E. 2.4.2 genannte Voraussetzung erfüllt ist). Fraglich ist, ob der Leistung der Beschwerdeführerin, nämlich der Zinszahlung, jeweils eine gleichwertige Gegenleistung, das Darlehen, gegenübersteht. In diesem Zusammenhang ist zu fragen, ob die Leistung unter gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten erbracht worden wäre, also dem Drittvergleich standhält (1. Voraussetzung, E. 2.4.2; dazu E. 3.2). Weiter ist zu entscheiden, ob der Rechtsgrund der Zahlung der Zinsen im Beteiligungsverhältnis bzw. in der Stellung der Darleiherinnen als nahestehende Personen liegt (3. Voraussetzung, E. 2.4.2; dazu E. 3.3). Schliesslich ist darauf einzugehen, ob - sofern die anderen Voraussetzungen erfüllt sind - das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war (4. Voraussetzung, E. 2.4.2; dazu E. 3.4).

E. 3.2

Zunächst ist damit festzustellen, ob der jeweiligen Leistung der Gesellschaft, nämlich der Entrichtung der Zinsen, eine angemessene Gegenleistung in Form der Darlehen gegenüberstand. Mit anderen Worten ist darüber zu befinden, ob die Höhe der Zinsen für die gewährten Darlehen marktkonform war. Dabei ist zu prüfen, ob die Leistung einem Drittvergleich standhält (E. 2.5.1).

E. 3.2.1.1

Die Vorinstanz bezieht sich betreffend die zulässige Höhe der Zinsen, die von einer Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten oder diesen nahestehende Personen bezahlt werden, auf ihre Rundschreiben, wobei die dort genannten Höchstzinssätze als «Safe Haven»-Regeln gelten und der Beweis, dass höhere Zinsen marktkonform sind, vorbehalten ist (E. 2.5.4). Vorliegend sind die Rundschreiben für die Jahre 2010 bis 2014 einschlägig. Konkret handelt es sich um folgende: «Zinssätze 2010 für die Berechnung der

geldwerten Leistungen» vom 28. Januar 2010, «Zinssätze 2011 für die Berechnung der geldwerten Leistungen» vom 3. Februar 2011, «Steuerlich anerkannte Zinssätze 2012 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken» vom 21. Februar 2012, «Steuerlich anerkannte Zinssätze 2013 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken» vom 25. Februar 2013 und «Steuerlich anerkannte Zinssätze 2014 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken» vom 30. Januar 2014. Die für den vorliegenden Fall relevanten Höchstzinssätze finden sich jeweils in Ziff. 2.2 erstes Lemma der Rundschreiben. In den Jahren 2010 und 2011 betragen diese 4.5 %, in den Jahren 2012 bis 2014 3.75 %.

E. 3.2.1.2

Die im vorliegenden Fall vereinbarten Zinsen von 7 % sind deutlich höher als jene, die die Vorinstanz in ihren Rundschreiben festgelegt hat. Den Anteil der Zinsen, der den Zinssatz gemäss Rundschreiben übersteigt (in den Jahren 2010 und 2011 also 2.5 %, in den Jahren 2012 bis 2014 3.25 %), will die Vorinstanz mit der Verrechnungssteuer belegen. Sie hält dafür, die Beschwerdeführerin hätte sich am Markt zu günstigeren Konditionen refinanzieren können. Die Rundschreiben seien auf partiarische Darlehen gleich wie auf gewöhnliche Darlehen anwendbar. Sie wäre jedoch bereit gewesen, auf den Zinssatz für gewöhnliche Darlehen, den die Beschwerdeführerin mittels Drittvergleich hätten belegen können, einen Aufschlag zuzulassen. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht grundsätzlich die Anwendbarkeit der Rundschreiben, macht jedoch geltend, in ihrem Fall seien diese nicht einschlägig, da es sich bei den ihr gewährten Darlehen nicht um gewöhnliche, sondern um partiarische handle. Zudem hätten die Darleiherinnen über Partizipationsscheine verfügt, bevor sie (die Beschwerdeführerin) von einer GmbH in eine AG umgewandelt worden sei. Die damaligen Partizipationsscheininhaberinnen hätten weiterhin am Erfolg des Unternehmens beteiligt werden sollen, wofür nun aber die Form eines partiarischen Darlehens gewählt worden sei. Auch Dritten hätten diese Konditionen bei einem partiarischen Darlehen gewährt werden müssen, weil auch für Dritte der Besitzstand als frühere Inhaber von Partizipationsscheinen hätte gewahrt werden müssen. Diese Darlehen seien «zwitterige» Finanzierungsinstrumente, die Elemente des Fremd- und des Eigenkapitals aufwiesen. Es handle sich bei den Zinszahlungen demnach um dividendenähnliche Zahlungen.

E. 3.2.2.1

Vorab ist festzuhalten, dass es sich bei den in den Rundschreiben festgesetzten Zinsen um so genannte «Safe Haven»-Regeln handelt (E. 2.5.4), worauf auch die Vorinstanz zu Recht hinweist. Dies bedeutet, dass in Konstellationen wie der vorliegenden bei Zinsen, die die in den Rundschreiben genannten Beträge nicht überschreiten, ohne Weiteres angenommen wird und werden darf, sie seien marktkonform bzw. die Vergütung für die Gewährung des Darlehens - nämlich die Zinszahlung - sei mit der Gewährung des Darlehens gleichwertig. Ein weiterer Nachweis ist nicht nötig. Übersteigen die Zinsen hingegen die in den Rundschreiben genannten Ansätze, kann die betroffene Person immer noch nachweisen, dass Gleichwertigkeit vorliegt. Dies kann sie in erster Linie, indem sie aufzeigt, dass mit unabhängigen Dritten zu den gleichen Konditionen Darlehensverträge geschlossen worden sind bzw. dass die Konditionen marktkonform sind, da vergleichbare Gesellschaften mit unabhängigen Dritten solche Verträge zu diesen Konditionen abgeschlossen haben.

E. 3.2.2.2

Keine Rolle spielen die nach Privatrecht geltenden Höchstzinssätze (nach dem Bundesgesetz vom 23. März 2001 über den Konsumkredit [KKG, SR 221.214.1]). Diese dienen nämlich in erster Linie dem Schutz der Konsumentinnen und Konsumenten vor überhöhten Zinsen. Im (Verrechnungs-)Steuerrecht geht es hingegen um die Frage, ob es sich bei den Zinsen direktsteuerlich gesprochen um Gewinnungskosten handelt oder um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Dazu ist festzustellen, ob die Zinsen aufgewendet wurden, damit sich die Gesellschaft finanzieren konnte, ob sie also marktüblich sind, oder ob sie nur in der entsprechenden Höhe vereinbart wurden, weil der Darlehensvertrag unter nahestehenden Personen abgeschlossen wurde.

E. 3.2.2.3

Die Beschwerdeführerin verkennt die Natur der «Safe Haven»-Regeln, wenn sie ausführt, nach der Argumentation der Vorinstanz müsste der Borger bei partiarischen Darlehen selbst dann die in den Rundschreiben aufgeführten Zinsen bezahlen, wenn er sich in einer Verlustsituation befinde. Dem ist nicht so: Es handelt sich bei den genannten Zinssätzen um Höchstzinssätze (Mindestzinssätze gelten im umgekehrten Fall, wenn die Gesellschaft Darleiherin und die nahestehende Person Borgerin ist, wobei auch dann der Nachweis offenstände, dass niedrigere Zinsen drittvergleichskonform sind). Würden im vorliegenden Fall niedrigere Zinsen als die in den Rundschreiben genannten bezahlt (also auch keine Zinsen), führten die «Safe Haven»-Regeln dazu, dass von keiner geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin an die Darleiherinnen auszugehen wäre.

E. 3.2.3

Nun ist die Frage zu beantworten, ob der Umstand, dass die Beschwerdeführerin und die Darleiherinnen ein partiarisches Darlehen vereinbart haben, dazu führt, dass die Rundschreiben der Vorinstanz nicht zu beachten sind und die entsprechende Praxis der Vorinstanz, partiarische und «gewöhnliche» Darlehen diesbezüglich gleich zu behandeln (vgl. Maja Bauer-Balmelli/Marco Vitali, Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bd. 2, Art. 4 Abs. 1 lit. b, N. 114), zumindest im vorliegenden Fall nicht zum Zug kommt.

E. 3.2.3.1

Dafür ist indessen kein Grund ersichtlich. Wie bereits erwähnt (E. 2.5.4 und 3.2.2.1), werden mit den Rundschreiben «Safe Haven»-Regeln definiert. Für den vorliegenden Fall ist dabei auch zu beachten, dass Darlehen in der Regel der Finanzierung einer Gesellschaft dienen. Dabei wird die Gesellschaft Darlehen dort aufnehmen, wo sie die günstigsten Konditionen erhält. Die Zinssätze in den Rundschreiben bemessen sich dabei an marktüblichen Zinsen, also an Zinssätzen, die auf dem freien Markt vereinbart werden können. Da eine Gesellschaft grundsätzlich jener Finanzierungsquelle den Vorzug geben wird, die für sie am günstigsten ist, sind die in den Rundschreiben genannten Zinssätze auf sämtliche Darlehen anwendbar. Der Nachweis einer Gesellschaft, dass höhere Zinsen im konkreten Fall dennoch marktkonform sind, beispielsweise, weil es wirtschaftlich sinnvoll sein kann, ein partiarisches Darlehen mit höherem Risiko für den Darleiher abzuschliessen, bleibt vorbehalten.

E. 3.2.3.2

Im vorliegenden Fall hat denn die Vorinstanz der Beschwerdeführerin auch in Aussicht gestellt, den Umstand zu berücksichtigen, dass für partiarische Darlehen oft höhere Zinsen zu bezahlen seien, weil - wie die Beschwerdeführerin geltend gemacht hat - damit auch das

Risiko der Darleherinnen abgegolten werde, in schlechteren Geschäftsjahren weniger oder gar keine Zinsen zu erhalten. Dazu habe - so die Vorinstanz - die Beschwerdeführerin nachzuweisen, welche Zinsen sie unabhängigen Dritten für gewöhnliche Darlehen bezahle bzw. welche Zinsen Gesellschaften in einer ähnlichen Situation wie die Beschwerdeführerin unabhängigen Dritten für die Gewährung von Darlehen bezahlten. Dann könne über die Höhe eines Aufschlags gesprochen werden, der dem Umstand geschuldet sei, dass vorliegend partiarische und nicht gewöhnliche Darlehen gewährt worden seien.

E. 3.2.3.3

Mit diesem Vorgehen trug die Vorinstanz dem Einzelfall Rechnung. Da die Beschwerdeführerin keinen entsprechenden Nachweis erbrachte, hat sie es sich selbst zuzuschreiben, dass die Vorinstanz die Rundschreiben direkt anwendete. Die Vorinstanz war auch nicht gehalten, von sich aus einen Aufschlag auf den in den Rundschreiben genannten Höchstzinssätzen zu machen. Ohnehin ist vorliegend im Sinne einer Einzelfallprüfung die ausserordentlich gute finanzielle Lage der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, die sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführerin betonen. Diese Lage lässt - wie auch die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat - das Risiko eines Verlustes, der für die Darleherinnen niedrige oder gar keine Zinsen bedeuten würde, als äusserst gering erscheinen. Daher liesse sich gar fragen, ob ein entsprechender Risikoausgleich im vorliegenden Fall überhaupt ins Gewicht fiel. Da die Beschwerdeführerin jedoch die Marktkonformität der Zinsen nicht einmal zu belegen versucht, ist darauf nicht weiter einzugehen.

E. 3.2.3.4

Damit sind die Rundschreiben vorliegend anwendbar.

E. 3.2.4.1

Die Entreicherung der Gesellschaft besteht darin, dass sie höhere Zinsen bezahlt hat, als dies der Fall gewesen wäre, wenn sie vergleichbare Darlehen am Markt aufgenommen hätte.

E. 3.2.4.2

Die Beschwerdeführerin führt hiergegen an, die Vergütungen der Darlehen würden anders als die Vergütungen an die Partizipationsscheininhaberinnen den Gewinn vor Steuern und damit die Ertragssteuerlast der Gesellschaft mindern. Daher würde sie nicht ent-, sondern sogar bereichert. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass sie geldwerte Leistungen gerade nicht von ihrem Gewinn vor Steuern abziehen kann. Im Gegenteil muss vorab festgestellt werden, ob eine geldwerte Leistung vorliegt. Ist dies der Fall, kann die entsprechende Leistung nicht vom Gewinn vor Steuern abgezogen werden (für die direkten Bundessteuern: Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Zudem ist unbeachtlich, dass die Beschwerdeführerin möglicherweise durch die Zinszahlungen besser dasteht, als wenn sie Dividenden ausrichten würde. Die Frage, ob sie entreichert wurde, wird nicht verglichen mit einer Ausgestaltung beantwortet, die die Beschwerdeführerin mit den nahestehenden Personen ebenfalls hätte realisieren können (also nicht anderer Sachverhalt, gleiche Personen), sondern mittels eines Drittvergleichs (also gleicher Sachverhalt unter Beteiligung von unabhängigen Dritten).

E. 3.2.5.1

Was die Beschwerdeführerin aus dem Argument, es handle sich eigentlich um dividendenähnliche Zahlungen für sich ableiten will, ist unklar. Schon von der Vorinstanz wurde sie zu Recht darauf hingewiesen, dass Dividenden vollständig der Verrechnungssteuer unterliegen und nicht nur mit jenem Betrag, der den gemäss Rundschreiben zulässigen Maximalzinssatz übersteigt. Würde dem Argument der Beschwerdeführerin gefolgt und würden demnach die Zahlungen als dividendenähnlich angesehen, unterständen diese möglicherweise vollumfänglich der Verrechnungssteuer.

E. 3.2.5.2

Dasselbe gilt auch für das Argument der Beschwerdeführerin, es handle sich bei partiarischen Darlehen um ein zwitteriges Finanzierungsinstrument mit Elementen des Eigen- und des Fremdkapitals. Soweit das Finanzierungselement nämlich verdecktes Eigenkapital darstellen würde, wären die Zinsen, die dem Darleiher bezahlt werden, zumindest nach Praxis der Vorinstanz vollständig als geldwerte Leistungen zu erfassen, die der Verrechnungssteuer unterliegen (vgl. Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997: «Verdecktes Eigenkapital [Art. 65 und 75 DBG] bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.»; publiziert unter www.estv.admin.ch > Verrechnungssteuer Stempelabgaben > Verrechnungssteuer > Fachinformationen > Kreisschreiben; letztmals aufgerufen am 15. Mai 2019; vgl. BGE 142 II 355). Dass für solche sogenannte mezzaninen Finanzierungsformen ein Bedürfnis besteht und sie zivilrechtlich zulässig sind, ist dabei irrelevant. Die meisten in irgendeiner Form besteuerten Sachverhalte sind privatrechtlich zulässig und es besteht dafür ein Bedürfnis. Dies wird auch von der Vorinstanz explizit nicht in Frage gestellt. Mit der Frage, ob und gegebenenfalls welche Steuerfolgen eine Finanzierungsform nach sich zieht, hat ihre privatrechtliche Zulässigkeit nichts zu tun.

E. 3.2.5.3

Unerheblich ist sodann, ob - wie die Beschwerdeführerin vorbringt -, auch Dritten, die Inhaber von Partizipationsscheinen gewesen wären, dieselben Konditionen hätten gewährt werden müssen. Abgesehen davon, dass fraglich ist, ob solche Personen tatsächlich als unabhängige Dritte bezeichnet werden könnten, hat die Beschwerdeführerin nicht ansatzweise einen entsprechenden Nachweis erbracht oder überhaupt zu erbringen versucht. Ohnehin ist das Argument der Beschwerdeführerin, der Besitzstand der ehemaligen Inhaberinnen der Partizipationsscheine habe gewahrt werden müssen, unbehelflich. Hier ist nämlich nur die Frage zu beantworten, wie die von der Beschwerdeführerin gewählte Form dieser Besitzstandswahrung verrechnungssteuerrechtlich zu behandeln ist. Dabei spielen die Gründe für die Wahl einer bestimmten Rechtsgestaltung keine Rolle.

E. 3.2.6

Die Zinsen, die die Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall den Darleiherinnen bezahlt, sind somit überhöht, wodurch die Gesellschaft entreichert ist (E. 2.4.2, 1. Voraussetzung). In jenem Umfang, in dem die von der Beschwerdeführerin den Darleiherinnen in Bezug auf die streitbetroffenen Darlehen bezahlten Zinsen die Zinsen gemäss den vorinstanzlichen Rundschreiben übersteigen, stellen sie - sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (E. 3.1, 3.3 und 3.4) - geldwerte Leistungen an die Darleiherinnen dar, auf denen die Verrechnungssteuer geschuldet ist.

E. 3.3

Als nächstes ist zu prüfen, ob die Leistung, hier die überhöhten Zinsen, ihren Grund im Beteiligungsverhältnis hat. Dass die Darlehen von Inhaberinnen von Beteiligungsrechten

bzw. diesen nahestehenden Personen gewährt wurden, ist erstellt (E. 3.1).

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat mithilfe der Rundschreiben den Nachweis erbracht, dass die Zinsen, die die Beschwerdeführerin für die Darlehen bezahlt hat, überhöht sind. Der Beschwerdeführerin ist es nicht gelungen, das Gegenteil nachzuweisen, obwohl auch ein indirekter Nachweis von der Vorinstanz akzeptiert worden wäre (E. 3.2.3.2). Sie hat dies auch gar nicht versucht, sondern sich auf den Standpunkt gestellt, im konkreten Fall sei dieser Nachweis nicht möglich, weshalb der Einzelfall betrachtet werden müsse und dabei insbesondere der Umstand, dass die Zinsen der Besitzstandswahrung der ehemaligen Inhaberinnen der Partizipationsscheine gedient hätten.

E. 3.3.2

Wie bereits zuvor festgestellt wurde (E. 3.2), wären solch hohe Zinsen unabhängigen Dritten gegenüber nicht gewährt werden. Damit liegt der Grund für die überhöhten Zinsen im Beteiligungsverhältnis. Auch dieses Erfordernis ist damit erfüllt (E. 2.4.2, 3. Voraussetzung).

E. 3.4

Es bleibt, auf die vierte Voraussetzung einzugehen, nämlich die Frage, ob das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war (E. 2.4.2). Unbehelflich ist, ob und gegebenenfalls dass die Gesellschaftsorgane das Missverhältnis tatsächlich möglicherweise nicht erkannt haben. Es genügt, dass derlei bei objektiver Betrachtung erkennbar gewesen wäre.

E. 3.4.1

Die Zinsen von 7 % überstiegen jene gemäss Rundschreiben (4.5 % bzw. 3.75 %; E. 3.2.1.1) bei weitem. Auch musste den Organen bekannt sein, dass am Markt Darlehen zu günstigeren Konditionen erhältlich gewesen wären. Insofern war das Missverhältnis klar erkennbar. Daran ändert nichts, dass aus Sicht der Beschwerdeführerin Gründe für die Zinshöhe bestanden (haben mögen). Wie bereits erwähnt (E. 3.2.5), wäre nämlich nach ihrer Argumentation unter Umständen gar zu prüfen, ob nicht die gesamten 7 % an Zinsen mit der Verrechnungssteuer zu belegen wären und nicht nur der «Überschuss» in Höhe von 2.5 bzw. 3.25 %.

E. 3.4.2

Insgesamt war damit das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane aus objektiver Sicht erkennbar, womit auch diese Voraussetzung erfüllt ist (E. 2.4.2, 4. Voraussetzung).

E. 3.5

Nachfolgend ist auf weitere Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit zu diesen nicht vorstehend bereits explizit oder implizit Ausführungen gemacht worden sind.

E. 3.5.1

Ausführungen der Beschwerdeführerin, warum die von ihr gewählte Ausgestaltung auch dem deutschen Steuerrecht geschuldet sei, sind von vornherein ohne Belang (vgl. E. 2.4.3).

E. 3.5.2

Ob die Darleiherinnen nun gegenüber ihrem früheren Status als Inhaberinnen von Partizipationsscheinen besser gestellt sind oder nicht, ist hier ebenfalls nicht entscheidend relevant.

E. 3.5.3

Fragen der Doppelbesteuerung sind im vorliegenden Verfahren nicht zu klären. Eine allenfalls vorgesehene Entlastung von der Verrechnungssteuer wäre nämlich nach Massgabe der Doppelbesteuerungsabkommen im Verfahren der Rückerstattung zu gewähren (vgl. Markus Weidmann, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 11 N. 20; Marina Züger/ Julia von Ah, ebendort, Art. 18 N. 35), sofern die entsprechenden innerstaatlichen oder völkerrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind (E. 2.2).

E. 3.6

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde in der Hauptsache abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat geldwerte Leistungen erbracht, auf denen die Verrechnungssteuer geschuldet ist, welche sie damit zu Recht bezahlt hat.

E. 3.7

Ebenfalls zu Recht wurde der Verzugszins bezahlt, der im Übrigen in Bezug auf Berechnungsweise und Höhe auch nicht bestritten ist. Die Höhe der Verzugszinsen entspricht mit 5 % Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212). Auch ist der Beginn des Zinsenlaufs jeweils am 30. Januar des Jahres, das auf jenes, in dem die Zahlungen erfolgt sind, folgt, nicht zu beanstanden (Art. 16 Abs. 1 und 2 VStG).

E. 4

Die Vorinstanz ist auf einen Teil der Anträge der Beschwerdeführerin nicht eingetreten. Sie hat in ihrem Einspracheentscheid vom 10. Oktober 2017 korrekt festgehalten, dass sie im vorliegenden Fall mittels Leistungsurteil feststellen konnte, ob die Beschwerdeführerin die Verrechnungssteuer und die Zinsen schulde, weshalb diese kein Feststellungsinteresse mehr habe. Dem ist nichts hinzuzufügen. Damit ist die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Feststellungsbegehren der Beschwerdeführerin eingetreten. Auch in diesem Punkt ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 5.1

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht ist nur ausnahmsweise nicht kostenpflichtig (Art. 63 VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Weshalb vorliegend eine solche Ausnahme vorliegen sollte, ist weder dargetan noch ersichtlich. Der Antrag der Beschwerdeführerin, für die Behandlung der vorliegenden Beschwerde seien keine Kosten zu erheben, ist abzuweisen.

E. 5.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 6'500.-- festzusetzen sind, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.