

# **BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011**

Bundesverwaltungsgericht, 2011-04-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-629\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-629_2010)

FR: TAF A-629/2010 du 29 avril 2011

IT: TAF A-629/2010 del 29 aprile 2011

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (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). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. Art. 33 Bst. d VGG). Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 2 Abs. 4 VwVG; Art. 37 VGG).

### **E. 1.2**

Anfechtungsobjekt ist vorliegend einzig der Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2009. Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Entscheides der ESTV vom 24. November 2008 beantragt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, da dieser Entscheid nicht das Anfechtungsobjekt bildet (vgl. statt vieler Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1566/2006 vom 11. August 2008 E. 1.3).

### **E. 2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid prinzipiell in vollem Umfang überprüfen. Gerügt werden kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG), die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) sowie die Unangemessenheit (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (s.a. E. 3.1) und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. statt vieler: BGE 132 II 112 E. 3.2; 131 II 205 E. 4). Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte, für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (vgl. BGE 121 III 274 E. 2b; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-1370/2006 vom 8. Juli 2008 E. 1.3; André Moser/Michael Beusch/Lorenz Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 1.49, 1.54 f., 3.119 ff.).

### **E. 3.1**

Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht - auch wenn Art. 12 VwVG hier nicht anwendbar ist - grundsätzlich die Untersuchungsmaxime (Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 627 E. 3a; BVGE 2009/60 E. 2.1.2 mit Hinweisen). Danach muss die

entscheidende Behörde den Sachverhalt von sich aus abklären. Sie muss die für das Verfahren notwendigen Sachverhaltsunterlagen beschaffen und die rechtlich relevanten Umstände ermitteln sowie darüber ordnungsgemäss Beweis führen (vgl. BVGE 2009/60 E. 2.1.1 mit Hinweis; Urteil des BVGer A-122/2010 vom 24. Dezember 2010 E. 3.1 f.; hierzu und auch zum Folgenden: Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs, ASA 2009 S. 657 ff.). Der Untersuchungsgrundsatz wird allerdings modifiziert durch die im Steuerrecht regelmässig gesetzlich vorgesehene Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Für die Verrechnungssteuer ist diese in Art. 39 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) geregelt, wonach der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein könnten, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft erteilen und insbesondere seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss führen muss. Er hat diese, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.1.1; Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 8. Juni 2006, Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 70.85 E. 2e; vom 8. März 2004, VPB 68.98 E. 4).

### **E. 3.2**

Für das gesamte Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Danach hat die Behörde die erbrachten Beweise frei nach ihrer Überzeugung zu würdigen. Auch das Verhalten der Parteien ist in die Beweiswürdigung mit einzubeziehen (vgl. Art. 19 VwVG i.V.m. Art. 40 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP, SR 273]; Urteil des BVGer A-6672/2010 vom 24. Februar 2011 E. 2.3; Entscheid der SRK vom 4. Januar 2005, VPB 69.61 E. 2b; Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, N. 14 ff. zu Art. 19; s.a. ASA 25 189 E. 2). Am Schluss der Beweiswürdigung steht der Entscheid, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Bei dieser Entscheidung ist die Frage des Beweismasses (bzw. Beweisgrads) zu berücksichtigen: Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn die Entscheidbehörde gestützt auf die Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Es braucht nicht absolute Gewissheit zu resultieren. Es genügt, wenn am Vorliegen der Tatsache keine ernsthaften Zweifel bestehen oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2; 128 III 271 E. 2b/aa). Die von der Lebenserfahrung und praktischen Vernunft getragene, mit Gründen gestützte Überzeugung kann genügen (Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.141 mit Hinweis). Der Beweis gilt als erbracht, wenn ein so hoher Grad von Wahrscheinlichkeit besteht, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 105; zum Ganzen auch Daniel Schär, Das Beweismass im Steuerrecht, Steuer Revue [STR] 1996 S. 5 ff. mit Hinweisen). Demgegenüber stellt das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit eine Beweiserleichterung dar und genügt nicht für den Vollbeweis (BGE 130 III 321 E. 3.2; 128 III 271 E. 2b/aa; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.141). Der (volle) Beweis kann auch ein indirekter oder mittelbarer Beweis anhand von Indizien sein (vgl. ASA 25 189 E. 2, BGE 98 II 231 E. 5). Indizienbeweise beruhen nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes auf tatsächlichen bzw. natürlichen Vermutungen.

Dabei wird vermutet, dass eine nicht bewiesene Tatsache gegeben ist, weil sich diese Schlussfolgerung aus bewiesenen Tatsachen (Indizien) nach der Lebenserfahrung aufdrängt (Urteile des Bundesgerichts 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2; 5A.8/2005 vom 15. September 2005 E. 4.1; Entscheid der SRK vom 11. Juni 2004, VPB 68.163 E. 2h; Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49 S. 98; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2009, S. 117 f.; zum Zivilrecht: BGE 130 III 699 E. 4.1; Urteil des Bundesgerichts 5C.112/2001 vom 30. August 2001 E. 2d/aa). Der Indizienbeweis oder die Tatsachenvermutung berührt im Übrigen die Beweislast oder die Untersuchungsmaxime nicht (BGE 130 III 699 E. 4.1; Urteile des Bundesgerichts 5A.8/2005 vom 15. September 2005 E. 4.1; 5C.112/2001 vom 30. August 2001 E. 2d/aa; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.143).

### **E. 3.3**

Gelangt die Entscheidungsinstanz nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Umstand verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Diese Beweislastregel greift erst dann, wenn es sich unter Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes und des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als unmöglich erweist, den Sachverhalt zu ermitteln (Waldmann/Weissenberger, a.a.O., N. 19 zu Art. 19; Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998 [im Folgenden "Schär, Beweislastverteilung"], S. 193; s.a. Urteil des BVGer B-6287/2007 vom 10. November 2008 E. 4.2). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen und der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (ASA 75 495 E. 5.4; Urteil des Bundesgerichts 2A.374/2006 vom 20. Oktober 2006 E. 4.3; BVGE 2009/60 E. 2.1.3; Urteile des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.1.1; A-5927/2007 vom 3. September 2010 E. 3.2; Entscheid der SRK vom 8. Juni 2006, VPB 70.85 E. 2e mit Hinweis). Bei den sogenannten negativen Tatsachen bestehen keine Besonderheiten in Bezug auf die Beweislast. Es erfolgt keine Beweislastumkehr (BGE 133 V 205 E. 5.5; Urteile des Bundesgerichts 4C.64/2003 vom 18. Juli 2003 E. 4; 8C.968/2009 vom 26. März 2010 E. 3.4; Urteil der SRK vom 12. Juli 2005, VPB 70.12 E. 3a; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.153).

### **E. 3.4**

Aufgrund der Tatsache, dass die Steuerbehörde bei der Feststellung des Sachverhalts auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen ist, kann bei einer unterlassenen Mitwirkung ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen (vgl. Zweifel, a.a.O., S. 26, 115 f.). In Bezug auf die Folgen einer durch mangelnde Mitwirkung verschuldeterweise vom Steuerpflichtigen herbeigeführte "Beweisnot" der Steuerbehörde bestehen in der Rechtsprechung und Lehre unterschiedliche Ansichten. Es wird etwa vertreten, die Verletzung der Mitwirkungspflicht sei auch in diesem Fall (vgl. schon oben E. 3.2 ab initio) lediglich im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen (zum Steuerrecht: Urteil des BVGer A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 5.2, 8.3; zum allg. Verwaltungsrecht: Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger, Praxiskommentar VwVG, a.a.O., N. 55 zu Art. 12; Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, 2008, S. 289 ff.; Urteil des Bundesgerichts 2A.343/2005 vom 10. November 2005 E. 4.2). Als

weitere Möglichkeit wird eine Beweiserleichterung zu Gunsten der Steuerbehörde genannt, indem das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als genügend angesehen wird (Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 577 ff., 627, 639; Zweifel, a.a.O., S. 24 ff. 106, 115 ff.; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.142; für das Zivilrecht: BGE 130 III 321 E. 3.2). Eine weitere Ansicht geht von einer Überbindung der Beweislast auf den Steuerpflichtigen aus (betr. direkte Steuern: Urteil des Bundesgerichts 2C\_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2; betr. Mehrwertsteuer: Urteil des BVGer A-1597/2006 17. August 2009 E. 4.1; betr. Verrechnungssteuer: Entscheid der SRK vom 8. März 2004, VPB 68.98 E. 4; Schär, Beweislastverteilung, a.a.O., S. 193; Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren [im Folgenden "Schär Normentheorie"], ASA 67 S. 460 ff.; zum Ganzen mit Hinweisen: Urteile des BVGer A-1501/2006 vom 6. November 2008 E. 5.2; A-5927/2007 vom 3. September 2010 E. 3.3). Die Annahme einer Verletzung der Mitwirkungspflicht mit den erwähnten Konsequenzen setzt voraus, dass der Steuerpflichtige rechtmässig zur Mitwirkung aufgefordert wurde und sich dieser Aufforderung pflichtwidrig und in schuldhafter Weise widersetzt. Zudem muss die geforderte Mitwirkungshandlung einerseits möglich und andererseits verhältnismässig sein, d.h. zum Beweis der in Frage stehenden Tatsache geeignet und notwendig sowie dem Steuerpflichtigen zumutbar (Schär, Beweislastverteilung, a.a.O., S. 180 ff.; Schär, Normentheorie, a.a.O., S. 436, 448 ff.; Martin Zweifel, Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. II/2, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2008 [im Folgenden Komm. DBG], N. 4 ff. zu Art. 126; Conrad Stockar, Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel 2005 [im Folgenden Komm. VStG], N. 4 zu Art. 39; Krauskopf/Emmenegger, a.a.O., N. 43 ff. zu Art. 13).

#### **E. 4.1**

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211]). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören die sogenannten verdeckten Gewinnausschüttungen, welche Folgendes voraussetzen: 1. Eine Leistung wird ohne jegliche Gegenleistung oder ohne gleichwertige Gegenleistung erbracht. 2. Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet und hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis. Die Leistung wäre aussenstehenden Dritten nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt worden. Sie erscheint also insofern als ungewöhnlich. 3. Der ungewöhnliche Charakter der Leistung bzw. das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung war für die Organe der Gesellschaft erkennbar (statt vieler: ASA 68 596 E. 2; Urteile des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.1.2 f.; A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.4; Entscheid der SRK vom 8. März 2004, VPB 68.98 E. 2b, alle mit zahlreichen Hinweisen).

## **E. 4.2**

Nahestehende Personen sind vorab 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: ASA 68 596 E. 2, 3; 65 401 E. 2a; 60 558 E. 1a; Urteil des Bundesgerichts 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2; Urteil des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 2.1.3). Als nahestehend werden vom Bundesgericht aber auch Personen bezeichnet, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (ASA 68 596 E. 3; 68 746 E. 2a; Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.1; 2A.79/2002 vom 27. Januar 2003 E. 1; 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.2 mit Hinweisen; s.a. Urteil des BVGer A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.3). So wurde erkannt, dass auch eine Gesellschaft, zu welcher ausschliesslich ein Kundenverhältnis besteht, eine nahestehende Person sein könne. Es müsse aber ein regelrechtes Beherrschungsverhältnis bestehen, das dem Kunden erlaube, die Gesellschaft wie seine eigene zu benutzen (ASA 68 596 E. 3). Diese Rechtsprechung wird kritisiert, weil dadurch auch Personen erfasst werden, die nicht im vorstehend erläuterten Sinn einem Aktionär nahestehen bzw. Leistungen erfasst werden, die ohne Bezug zu Beteiligungsrechten sind und damit keinen "Ertrag aus Aktien" im Sinn von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG darstellen (vgl. Marco Duss/Julia von Ah, Komm. VStG, a.a.O., N. 133 f. zu Art. 4; Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 209 ff., 221 f.).

## **E. 4.3**

Zum Nachweis der einzelnen Voraussetzungen einer geldwerten Leistung hat sich das Bundesgericht zudem wie folgt geäußert:

### **E. 4.3.1**

In Bezug auf die zweite Voraussetzung der geldwerten Leistung (oben E. 4.1) hat es folgendes präzisiert: Es werde kein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung den Aktionären oder nahestehenden Dritten zugekommen sei. Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung könne vielmehr auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch bzw. zwingend aufdränge und eine andere Erklärung für die Vorgänge (im Zusammenhang mit der ungewöhnlichen Leistung) nicht zu finden sei (ASA 32 102 E. 6; BGE 119 Ib 431 E. 3b; 115 Ib 279 E. 9b; ASA 61 537 E. 4; Urteil 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4). Es stellt sich die Frage, ob damit eine eigentliche Beweiserleichterung eingeführt wurde. Zunächst wird durch die Aussage, dass kein direkter Beweis verlangt werde, der Indizienbeweis zugelassen (so schon in ASA 25 194 E. 2), was grundsätzlich weder das Beweismass noch die Beweislastverteilung tangiert (vorn E. 3.2 in fine). Auch in den weiteren Aussagen (etwa, dass sich der Schluss "gebieterisch" bzw. "zwingend aufdrängen" müsse) kann nichts anderes als der Vollbeweis (E. 3.2) erblickt werden. Beim Beweisgrad der überwiegenden Wahrscheinlichkeit hingegen wäre die Möglichkeit, dass es sich anders verhält, nicht ganz ausgeschlossen (vgl. BGE 132 III 715 E. 3.1; 130 III 321 E. 3.3), was für das Bundesgericht nicht zu genügen scheint, wenn es festhält, eine andere Erklärung dürfe nicht zu finden sein. Aus dieser Rechtsprechung ergeben sich also soweit ersichtlich keine Besonderheiten gegenüber den

allgemeingültigen Regeln der Beweiswürdigung und des Beweismasses, und schon gar nicht der Beweislast (E. 3.3).

#### **E. 4.3.2.1**

Weiter befindet sich in zahlreichen Urteilen des Bundesgerichts betreffend geldwerte Leistungen folgende Passage: Die steuerpflichtige Gesellschaft habe den Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen zu erbringen. Diese sei nach Art. 39 VStG verpflichtet, der ESTV alle nötigen und zumutbaren Auskünfte zu erteilen und ihr Einblick in die Geschäftsbücher sowie weitere Belege und Urkunden zu gewähren. Es obliege mithin der steuerpflichtigen Gesellschaft zu beweisen, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet sei. Die Steuerbehörde müsse sichergehen können, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe - und nicht die engen persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger - 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, d.h. seine Zahlungen würden als geldwerte Leistungen betrachtet (ASA 68 246 E. 3b; 65 397 E. 2b; 56 436 E. 4a; BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteile 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.3; 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 E. 3c). Diese Rechtsprechung wurde auch vom Bundesverwaltungsgericht und zuvor von der SRK aufgenommen (Urteile des BVGer A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.6; A-4313/2007 E. 2.4; A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.2.2, 5.3; A-5927/2007 vom 3. September 2010 E. 3.2 mit Hinweisen; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2006, VPB 70.85 E. 2e; vom 17. Juli 2000, VPB 66.60 E. 2a/cc; vom 11. Juni 2004, VPB 68.163 E. 2; CRC 2004-009 vom 23. September 2004 E. 2c).

#### **E. 4.3.2.2**

Es steht jedoch fest, dass die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung der ESTV obliegt (E. 3.3; so auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; ebenso Urteil des BVGer A-5927/2007 vom 3. September 2010 E. 3.2, ferner E. 4.2.2). Diese Beweislast der ESTV gilt für alle drei Elemente einer geldwerten Leistung (vgl. soeben zitierte Urteile). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen (vorn E. 3.3 in fine). Folglich kann die fragliche Rechtsprechung nach Dafürhalten des Bundesverwaltungsgerichts nicht so verstanden werden, dass der Steuerpflichtige von vornherein die Beweislast dafür tragen würde, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Das Bundesgericht hat denn auch nie explizit erkannt, dass mit dieser Rechtsprechung die normale Beweislastverteilung in Bezug auf steuerbegründende Tatsachen umgekehrt werde sollte. Der Steuerpflichtige muss damit nicht (von vornherein) beweisen, dass die eine oder andere Voraussetzung nicht erfüllt ist. Ebenso wenig muss er im Übrigen die "geschäftsmässige Begründetheit" beweisen (hierzu sogleich). Erst wenn die ESTV das Vorliegen der drei Elemente der geldwerten Leistung aufzuzeigen vermochte, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis zu entkräften. Die in den Urteilen erwähnte "geschäftsmässige Begründetheit" stammt im Übrigen aus dem Recht der direkten Steuern und ist kein - auch kein negatives - Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Immerhin wird aber bei Vorliegen einer (nach direktsteuerlicher Umschreibung) geschäftsmässig begründeten Aufwendung auch bei der Verrechnungssteuer regelmässig keine geldwerte Leistung gegeben sein. Sollte also die

ESTV die geldwerte Leistung bewiesen haben und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu führen haben, wäre dieser unter anderem mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässige Begründetheit denkbar. Von der Beweislast abzugrenzen ist die Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Beweisführung durch die ESTV mitzuwirken (E. 3.1). Art. 39 VStG ändert grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch könnte eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der ESTV - je nach Ansicht - zu einer Umkehr der Beweislast führen (oben E. 3.4).

#### **E. 4.3.2.3**

In einigen Urteilen des Bundesverwaltungsgerichts und der SRK wurde im Übrigen Folgendes ausgeführt: Sei bezüglich einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. Gesellschafters gegenüberstehe, trage nach der Grundregel zur Beweislast die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, sei doch diese Leistung nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspreche (Verweis auf Zweifel, a.a.O., S. 111 f.). Nach weiteren Ausführungen gestützt auf Zweifel wird geschlossen, diese im Recht der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze über die Beweislastverteilung seien auch bei der Verrechnungssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. Urteile des BVGer A-1542/2006 vom 30. Juni 2008 E. 3.2.2; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2006, VPB 70.85 E. 2e; SRK 1998-061 vom 21. Mai 1999 E. 4a; vgl. auch A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.6.2; vgl. ferner auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_557/2010 vom 4. November 2010 E. 3.2.3). Diesem Rückgriff auf die direktsteuerlichen Ausführungen von Zweifel (S. 111 f.) ist jedoch Zweierlei entgegenzuhalten: Erstens stützt sich Zweifel auf die Annahme, dass die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Gewinnsteuer für die leistende Gesellschaft eine steuermindernde Tatsache betrifft. Folglich können diese Überlegungen nicht auf die Verrechnungssteuer umgelegt werden, bei welcher es bei der Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt oder nicht, klarerweise um das Steuerobjekt und damit eine steuerbegründende Tatsache geht (schon soeben E. 4.3.2.2). Das Gleiche ist für die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der geldwerten Leistung, etwa dass die Leistung ohne Gegenleistung erbracht wurde, zu sagen. Zweitens ist umstritten, ob bei der Gewinnsteuer die verdeckte Gewinnausschüttung in Bezug auf die leistende Gesellschaft eine steuerbegründende oder (wovon Zweifel ausgeht) eine steuermindernde Tatsache ist und ebenso strittig ist folglich, wem dafür die Beweislast obliegt (ausführlich: Schär, Beweislastverteilung, a.a.O., S. 99 f.; für steuerbegründende Tatsache und Beweislast der Steuerbehörde: Urs Behnisch/Andrea Opel, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins [ZBJV] 2010, S. 446 ff., S. 477; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, N. 169 f. zu Art. 58 und N. 40 zu Art. 59, mit Hinweisen; wie Zweifel für Beweislast des Steuerpflichtigen: Peter Brülisauer/Flurin Poltera, Komm. DBG, a.a.O., N. 90 zu Art. 58). In zwei neueren Urteilen erkannte das Bundesgericht etwa, die geldwerte Leistung sei bei den direkten Steuern eine steuerbegründende Tatsache, wofür die Steuerbehörde die Beweislast trage. Es sei grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trage sie die Folgen der Beweislosigkeit (2C\_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2 und 2C\_265/2009 vom 1. September 2009 E. 2.4; ebenso: Urteil vom 21. Juni 1985, STR 1986 S. 488 E. 8). Wollte man also auf die Rechtslage bei den direkten Steuern Rückgriff nehmen, müsste wenn schon - da bei der Verrechnungssteuer die geldwerte Leistung

zweifelloso eine steuerbegründende Tatsache ist - auf jene Ansicht abgestellt werden, die in der verdeckten Gewinnausschüttung auch bei der Gewinnsteuer eine steuerbegründende Tatsache sieht, und folglich der ESTV die Beweislast für eine geldwerte Leistung, und namentlich für die Voraussetzung, dass die Leistung gegenleistungslos erbracht wurde, zuweist.

## **E. 5**

Vorliegend hat die ESTV anlässlich der Buchprüfungen Kommissionszahlungen der Beschwerdeführerin an die Y. in den Jahren 2000 und 2001 in Höhe von total Fr. ....-- (pro Jahr rund Fr. ... Mio.) ausgemacht und diese als der Verrechnungssteuer unterstehende geldwerte Leistungen qualifiziert (so schon Revisionsbericht in act. 14). Zum Sachverhalt kann gestützt auf die vorhandenen Akten und die Darstellungen der Parteien Folgendes festgehalten werden: Die vorliegend relevanten Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. sind durch folgende Unterlagen dokumentiert: Im Vertrag vom 16. Oktober 1997 (Vertrag 3, act. 8) räumte die Y. der Beschwerdeführerin die Rechte zur Produktion, Distribution und Vermarktung ihrer Produkte (...) ein, wofür die Beschwerdeführerin eine "commission" von 15% des Nettoverkaufsumsatzes zu bezahlen hatte. Am 24. April 1998 wurde ein weiterer Vertrag betreffend ein neues Produkt (...) geschlossen (Vertrag 4, act. 11), wobei als Entschädigung der Beschwerdeführerin eine "commission" von 15% des Nettoverkaufsumsatzes plus "as royalties" DM 480 pro Tonne .... vereinbart wurde. Gemäss Beschwerde habe die Y. die notwendigen Angaben zur Rechnungsstellung, nämlich die Umsatzzahlen, von der Beschwerdeführerin via deren Vertreterin ... (eine Gesellschaft mit Sitz in ..., vgl. Revisionsbericht act. 14) erhalten. Belegt wird dies durch das Schreiben der Y. an die Beschwerdeführerin vom 15. Oktober 1997 (act. 9) und die E-Mail-Korrespondenz zwischen ... und Y. (Beschwerdebeilage 29, Einsprachebeilage 26). Danach hat ... jeden Monat eine (den E-Mails beigelegte) Liste mit den Verkäufen des Vormonats an Y. gesendet, worauf Y. die Rechnung erstellen konnte. Angefügt werden kann, dass diesen Verträgen mit der Y. zunächst ein Vertrag mit ähnlichem Inhalt mit einer anderen Gesellschaft vorausgegangen war (Vertrag 1 in act. 5). Mit Schreiben vom 10. Oktober 1997 (act. 6) teilte diese Gesellschaft der Beschwerdeführerin mit, dass sie die Y. als ihre Agentin bestimmt habe. Gemäss Vertrag vom gleichen Tag (Vertrag 2, act. 7) trat diese Gesellschaft an Y. einen Teil der Rechte aus Vertrag 1 ab. In der Beschwerde (S. 13 ff.) befinden sich ausführliche Schilderungen zu dieser Vorgeschichte, welche von der ESTV nicht bestritten werden. In Bezug auf ihre Geschäftstätigkeit, nämlich dem Handel mit ..., gibt die Beschwerdeführerin an, sie habe mit 19 Unternehmen als potentielle Käufer von ... Gespräche geführt und mit 5 Unternehmen Geschäftsabschlüsse getätigt. Die involvierten Unternehmen sind auf zwei Listen aufgeführt (S. 25 f. Beschwerde, Listen in Beschwerdebeilage 30 f., Einsprachebeilage 27 f.). Drei dieser Unternehmen (...) figurieren auch auf den Listen mit Umsätzen in Beschwerdebeilage 29. Vorhanden sind sodann drei Rechnungen der Beschwerdeführerin an die ... (Beilage 19 f. zu act. 17 und Beilage zu act. 21). Im Schreiben in act. 21 (S. 7) wird offeriert, weitere Kundenrechnungen beizubringen. Weiter gibt die Beschwerdeführerin an, sie habe mit M., ..., und später mit deren Nachfolgerin, Verträge über die Produktion von ... abgeschlossen. Die eingereichten Verträge (Beschwerdebeilage 17 ff. und Einsprachebeilagen) sind in ... Sprache abgefasst, es kann aber nachvollzogen werden, dass darin die Herstellung von ... durch die M. für die Beschwerdeführerin vereinbart wurde, welche die Produkte anschliessend primär auf dem ... Markt verkaufen sollte. Weiter dokumentieren zwei Rechnungen an die Beschwerdeführerin, dass sie ... von

der M. bezogen hat und dass die Produkte direkt an die ... geliefert wurden (Beilage 17 f. zu act. 17). Von der ESTV wird nicht bestritten oder angezweifelt, dass die Beschwerdeführerin entsprechenden Handel tätigte (vgl. Revisionsbericht act. 14). Ferner ist bekannt, dass die ... die eigentliche operative Tätigkeit der Beschwerdeführerin ausgeführt hat (vgl. Revisionsbericht in act. 14, vgl. auch Notiz in act. 13). Zu den personellen Verhältnissen kann festgehalten werden, dass C. nach übereinstimmenden Angaben der Parteien seit 1995 Alleinaktionär der Beschwerdeführerin war. Seit Ende 1995 bis im Januar 2001 war D. und danach A. einziger Verwaltungsrat (Handelsregisterauszug, ferner act. 12). Weiter gibt die Beschwerdeführerin Auskunft über die Muttergesellschaft ("ultimate parent company") der Y. sowie deren kontrollierenden Aktionär. Entsprechendes ergibt sich auch aus einer Beilage Nr. 13 zu act. 17. Sodann war B. zeichnungsberechtigter Direktor bei Y., dies gemäss Beilage 7 zu act. 17 ab 1997 bis Ende 2000. Er hat auch die oben erwähnten Verträge für die Y. unterschrieben (zum Ganzen Beschwerde S. 11 f.). Ferner ist bekannt, dass B. an der ausserordentlichen Generalversammlung der Beschwerdeführerin vom 24. Januar 2001 den Vorsitz führte und das gesamte Aktienkapital vertrat (vgl. Protokoll in act. 12, S. 16 Einspracheentscheid). Die Beschwerdeführerin erläutert hierzu ausführlich den Hintergrund. Weiter erwähnt sie auch, dass B. bzw. die ... sich um die Aufarbeitung ihrer Buchhaltung gekümmert hätten (Beschwerde S. 11 f., 18 f.; act. 17 S. 6, zum Letzteren s.a. Notiz in act. 13). Schliesslich verweist die ESTV auf eine Notiz (von ihr als "Positionspapier" bezeichnet) von A. betreffend "Bespr. 23.1.01". Daraus ergeben sich im Wesentlichen die vorstehend umschriebenen vertraglichen und personellen Umstände. Die ESTV hebt aus dem Inhalt hervor, dass die Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. als Lizenzverträge bezeichnet werden und dass bei Y. vermerkt ist "behält 5%".

## **E. 6**

Zunächst ist das Beweisthema und die entsprechende Beweislast zu definieren.

### **E. 6.1**

Vorliegend ist strittig und zu beweisende Tatsache, ob eine geldwerte Leistung stattgefunden hat. Da es sich dabei um das Steuerobjekt der Verrechnungssteuer handelt, trägt die ESTV dafür, und im Einzelnen für sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen, die Beweislast (E. 3.3, 4.3.2.2 f.). Die Begründung im Einspracheentscheid (Erwägungen in Bezug auf den konkreten Fall) lautet wie folgt: Nach einigen Feststellungen zum Sachverhalt (Ziff. 2.1) hält die ESTV fest, dass angesichts des engen Verhältnisses von B. zur Beschwerdeführerin davon auszugehen sei, dass die Y. eine nahestehende Person sei (Ziff. 2.2), und führt dann aus, die Beschwerdeführerin habe die geschäftsmässige Begründetheit der fraglichen Zahlungen nicht nachweisen können und darüberhinaus sei es ihr auch nicht gelungen, die Indizien zu entkräften, die darauf hinwiesen, dass die Zahlungen nicht geschäftsmässig begründet seien. So habe sie nicht überzeugend darlegen können: Weshalb die Zahlungen im Konto "Einkauf Waren" verbucht worden seien; weshalb der Direktor der Y. (B.) ein so enges Verhältnis zur Beschwerdeführerin hatte, dass er an der ausserordentlichen Generalversammlung sowohl den Vorsitz führen konnte als auch das gesamte Aktienkapital vertreten durfte; weshalb A. im Positionspapier vom 23. Januar 2001 festhielt "Y. behält 5%" (Ziff. 2.3). Darauf kommt sie zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin der Y. geldwerte Leistungen ausgerichtet habe (Ziff. 2.4). Die ESTV beschränkt sich abgesehen von den drei erwähnten Indizien also darauf, der Beschwerdeführerin vorzuwerfen, die geschäftsmässige Begründetheit der strittigen

Kommissionszahlungen nicht bewiesen zu haben. Dabei verkennt sie, dass zu beweisende Tatsache die geldwerte Leistung ist, wofür sie die Beweislast trägt. Die Beschwerdeführerin muss damit nicht vorab beweisen, dass keine geldwerte Leistung vorliegt bzw. die Zahlungen geschäftsmässig begründet sind. Nur wenn der ESTV der Beweis der geldwerten Leistung gelungen wäre, hätte die Beschwerdeführerin den Gegenbeweis zu erbringen (zum Ganzen E. 4.3.2.2). Dies wäre wie erläutert etwa mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässigen Begründetheit denkbar. Nur insofern ist diese im vorliegenden Zusammenhang relevant, sie ist hingegen nicht etwa, wie die ESTV im Einspracheentscheid anzunehmen scheint, zu beweisende Tatsache (E. 4.3.2.2).

## **E. 6.2**

Abweichungen vom Gesagten ergäben sich allenfalls, wenn die Beschwerdeführerin ihre Pflicht, bei der Beweisführung der ESTV mitzuwirken (vorn E. 3.1), verletzt hätte und die ESTV dadurch in eine Beweisnot geraten wäre. Dies hätte Konsequenzen auf die Beweisführung durch die ESTV, und könnte allenfalls sogar zur Umkehr der Beweislast führen (E. 3.4, 4.3.2.2 in fine). Bei negativen Tatsachen, wie bei der ersten Voraussetzung der geldwerten Leistung in der Variante der gänzlich fehlenden Gegenleistung, bei welchen die Gefahr einer Beweisnot der ESTV besonders gross sein kann, gelten die geschilderten Grundsätze gleichermassen (E. 3.4, s.a. Schär, Beweislastverteilung, a.a.o., S. 329 ff.). Eine Beweislastumkehr kommt (wenn überhaupt) nur im Fall der Mitwirkungspflichtverletzung in Betracht. Vorab ist anzumerken, dass der ESTV offenbar bereits anlässlich der Buchprüfungen zahlreiche Unterlagen vorgelegt wurden und die Beschwerdeführerin im Verlauf des Verfahrens weitere angeforderte und auch nicht explizit angeforderte Dokumente beigebracht hat. Ferner wurden mit der Einsprache (act. 26) gemäss Beilagenverzeichnis zusätzliche Unterlagen eingereicht, welche in den Akten der ESTV nicht vorhanden sind. An deren Einreichung kann aber mangels anderweitiger Angaben der ESTV nicht gezweifelt werden. Mit der Beschwerde wurden diese denn auch nochmals eingereicht. Von einer Mitwirkungspflichtverletzung ist in den Entscheiden der ESTV nicht explizit die Rede. Im Entscheid vom 24. November 2008 (Erstentscheid) wurde der Beschwerdeführerin jedoch vorgehalten, dass sie (u.a. mit Schreiben vom 31. Juli 2008, vgl. act. 23) verlangte Dokumente und Angaben nicht geliefert habe. Im Folgenden wird auf die entsprechenden fünf Punkte sowie zwei weitere konkrete Beanstandungen der ESTV eingegangen. (1) Als ersten Punkt führte die ESTV an, sie habe die Korrespondenz und den E-Mail-Verkehr zwischen der Beschwerdeführerin und der Y. verlangt. Die Beschwerdeführerin hat jedoch verschiedene Verträge und Korrespondenz vorgelegt bzw. eingereicht (vgl. E. 5). Die eingereichte Korrespondenz mit der Y. ist zwar nicht gerade umfangreich. Auf der anderen Seite hat die ESTV zu den ihr bereits vorliegenden Unterlagen nie (schriftlich) Stellung genommen sowie nie ausgeführt, weshalb sie diese als nicht genügend erachtet und im Schreiben in act. 23 auch nicht präzisiert, was für Unterlagen bzw. Klärungen sie von der Beschwerdeführerin erwartet. Es fehlt damit an einer genügend substantiierten Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen, womit der Beschwerdeführerin auch keine Mitwirkungspflichtverletzung vorgeworfen werden kann (E. 3.4). (2) Im zweiten Punkt bemängelte die ESTV, die Frage, aufgrund welcher Angaben die Y. die Kommissionen geltend gemacht habe, sei unbeantwortet. Vorab ist gar nicht ersichtlich, dass die ESTV eine solche Frage gestellt hätte. Hingegen wurde in der Einsprache aufgrund des Vorwurfs im Erstentscheid diese Frage beantwortet und zur Dokumentation die E-Mail-Korrespondenz zwischen der Y. und der ... (Vertreterin der Beschwerdeführerin) eingereicht (vgl. E. 5). Entsprechendes ergibt sich im Übrigen auch

aus einem Schreiben der Y. an die Beschwerdeführerin (act. 9), welches die ESTV bereits zum Zeitpunkt des Entscheids in Händen hielt. (3) Als Drittes wurde angeführt, nach Angaben der Beschwerdeführerin (Verweis auf ein Schreiben in act. 17) habe die Y. ihr eine Kundendatenliste auszuhändigen gehabt und sie bei den Kundenbesuchen unterstützen sollen; die entsprechenden Belege seien nicht ausgehändigt worden. Es trifft zu, dass die Angaben im fraglichen Schreiben (vgl. S. 17) nicht belegt wurden. Dies wird im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sein (unten E. 7.2). Es kann aber nicht gesagt werden, dass die ESTV dadurch in Bezug auf die zu beweisende Tatsache, nämlich die geldwerte Leistung, in eine Beweisnot geriet, handelt es sich doch nicht um Beweismittel, die eine geldwerte Leistung zu beweisen vermöchten, sondern um solche, welche den Standpunkt der Beschwerdeführerin belegten. Eine Beweislastumkehr kommt damit nicht in Betracht (vorn E. 3.4). Ferner wurden als Reaktion auf diesen Vorwurf mit der Einsprache Listen mit effektiven und potentiellen Kunden eingereicht (Beilage 27, 28, s.a. Beschwerdebeilagen 30, 31) und angeboten, von Vertretern dieser Unternehmen Auskünfte einzuholen. Die ESTV ist darauf nicht eingegangen. (4) Viertens erwähnte die ESTV die "Verfahrensstudie zur Herstellung der Polyesterharze und Unterstützung der Auftragsfertiger durch Mitarbeiter der Y." und verwies auf S. 4 und 17 der Eingabe in act. 17. Dort ist jedoch keine Rede von einem solchen Papier (vgl. hierzu auch Einsprache S. 23). Es ist also nicht ersichtlich, dass ein solches Dokument existiert, womit die Nichteinreichung auch keine Pflichtverletzung darstellen könnte. (5) Gemäss dem fünften Punkt wolle die ESTV wissen, wieso im Positionspapier vom 23. Januar 2001 festgehalten sei, dass die Y. für sich 5% einbehalten dürfe. Nur eine mit der Buchhaltung und den Finanzen der Y. vertraute Person habe diese Angaben gemacht haben können. Die ESTV gehe davon aus, dass B. zu der Y. weitere Angaben und Unterlagen liefern könne. Die Beschwerdeführerin hat bereits im Schreiben in act. 21 (S. 4) darauf die Auskunft gegeben, dass nicht mehr rekonstruiert werden könne, wie es zu diesem Vermerk gekommen war (s.a. Einsprache S. 23, Beschwerde S. 20). Ferner wurde schon in der Einsprache die Einvernahme von A. und B. offeriert, worauf die ESTV nicht eingegangen ist. Auch wenn etwas fraglich ist, ob sich A., der Verfasser der Notiz und nach wie vor Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, tatsächlich nicht mehr an den Grund für seinen Vermerk erinnern kann, könnte eine Mitwirkungspflichtverletzung nur in Betracht kommen, wenn anzunehmen wäre, dass die Antwort nicht zutrifft. Dies ist jedoch nicht erstellt. Zu weiteren Auskünften im Zusammenhang mit der Verwendung der Zahlungen durch die Y. (über das "Positionspapier" hinaus) ist die Beschwerdeführerin, wie sie zu Recht geltend macht, nicht verpflichtet. Gemäss Bundesgericht besteht keine Pflicht zur Auskunft darüber, wie die Empfängerin der strittigen Zahlungen diese verwendet; eine solche "Durchleuchtung" eines ausländischen Geschäftspartners schiesse über das Ziel hinaus und finde in Art. 39 VStG keine Stütze (Urteil 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.1). Eine solche Auskunft zu verlangen wäre nicht zumutbar bzw. nicht verhältnismässig und deren Nichterbringung stellt keine Verletzung der Mitwirkungspflicht dar (vorn E. 3.4). (6) Im Erstentscheid wird sodann ausgeführt, wenn die Beschwerdeführerin geltend mache, es seien umfangreiche Unterlagen ausgehändigt worden, könne dem nicht zugestimmt werden; der ESTV seien nur Lieferantenrechnungen der Jahre 1998 bis 2000 ausgehändigt worden. Dies trifft offenkundig nicht zu, abgesehen von den offenbar anlässlich der Buchprüfung vorgelegten Unterlagen wurden der ESTV auch später noch zahlreiche Unterlagen nachgereicht. (7) Im Einspracheentscheid (S. 16 und 17, und schon Erstentscheid S. 2) bemängelt die ESTV zudem die Verbuchung der fraglichen Zahlungen unter Einkauf Waren bzw.

Warenaufwand. Eine Verletzung der in Art. 39 VStG statuierten Auskunftspflicht könnte grundsätzlich auch darin liegen, dass die Bücher nicht ordnungsgemäss geführt werden (E. 3.1). Vorliegend wirft die ESTV der Beschwerdeführerin nicht vor, die Buchhaltung sei als Ganzes nicht ordnungsgemäss. Die konkret beanstandete Verbuchung hingegen vermöchte, wenn sie falsch wäre, wiederum nur zu einer Beweislastumkehr zu führen, wenn sie eine Beweisnot der ESTV bewirkt hätte (E. 3.4). Die fraglichen Zahlungen wurden jedoch effektiv als Aufwand gebucht und zudem offenbar als "Kommissionen" bzw. "Entschädigungen ..." bezeichnet (vgl. Erstentscheid S. 2), womit keine Tatsachen verschleiert oder die Untersuchung durch die ESTV irgendwie behindert wurde. Offenkundig hat die ESTV diese Buchungen auch gesehen. Von einer Beweisnot der ESTV kann nicht gesprochen werden. Ob die Verbuchung effektiv gegen die Rechnungslegungsvorschriften verstösst, muss nicht näher geprüft werden. Nicht als verletzt anzusehen ist immerhin Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 OR, auf welchen die ESTV Bezug nimmt (Einspracheentscheid S. 15 unten), geht es doch vorliegend nicht um die gemäss dieser Bestimmung unzulässige Verrechnung von Aufwand und Ertrag, sondern um zwei Aufwandsposten. Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin keine Mitwirkungspflichtverletzung begangen, die zu einer Beweisnot der ESTV geführt hätte. Die entsprechenden Konsequenzen (E. 3.4) kommen damit nicht zum Tragen. Insbesondere rechtfertigt sich keine Abweichung von der üblichen Beweislastverteilung, wobei die Frage offengelassen werden kann, ob dies (was umstritten ist, vgl. E. 3.4) überhaupt die richtige Folge einer solchen durch den Steuerpflichtigen bewirkten Beweisnot der ESTV wäre.

## **E. 7**

Als Nächstes ist zu prüfen, ob eine geldwerte Leistung bewiesen ist.

### **E. 7.1**

Vorab ist auf zwei der in Ziff. 2.3 des Einspracheentscheids erwähnten Indizien (vgl. E. 6.1) sowie auf ein weiteres Argument der ESTV einzugehen, bei welchen nicht klar ist, welche der Tatbestandsvoraussetzungen die ESTV damit belegen will. Eines der in Ziff. 2.3 erwähnten Indizien betrifft die Frage der nahestehenden Person und kann bei der Prüfung dieser Frage abgehandelt werden.

#### **E. 7.1.1**

Als Indiz dafür, dass die Zahlungen nicht geschäftsmässig begründet sind, führt die ESTV den in einer handschriftlichen Notiz enthaltenen Vermerk "Y. behält 5%" an. Was für Schlussfolgerungen sie daraus ziehen will, erläutert sie nicht. Festzuhalten ist, dass schon nicht bekannt ist, ob dieser Vermerk in irgendeiner Weise den Tatsachen entspricht; die Beschwerdeführerin gibt an, es handle sich um ein Missverständnis oder einen Verschreiber (vgl. schon E. 6.2). Selbst wenn kein "Verschreiber" vorläge, wäre es mangels weiterer Angaben nicht möglich, den Vermerk zu interpretieren und daraus irgendwelche Folgerungen betreffend die hier massgeblichen Zahlungen zu ziehen. So wäre nicht bekannt, worauf sich die 5% beziehen würden. Aus der Notiz ergäbe sich nicht zwingend, dass 5% der Zahlungen der Beschwerdeführerin gemeint wären. Damit stünde keineswegs fest, dass die Y. nur einen kleinen Teil der Zahlungen der Beschwerdeführerin für sich behalten und den Rest weitergeleitet hätte. Schliesslich wäre nicht bekannt, an wen "der Rest" weitergeleitet worden sein sollte. Nur wenn die Weiterleitung an den Aktionär der Beschwerdeführerin oder eine nahestehende Person erfolgt wäre, wäre diese Weiterleitung hier überhaupt von Interesse. Dafür gibt es aber keine Anhaltspunkte. Zusammenfassend

kann dieser Vermerk nicht als Indiz für eine geldwerte Leistung angeführt werden. Dass die Beschwerdeführerin die erwähnten Ungewissheiten nicht klären konnte, wirkt im Übrigen wie erläutert nicht zu ihren Ungunsten (E. 6.2).

### **E. 7.1.2**

Als weiteres Indiz gegen die geschäftsmässige Begründetheit erwähnt die ESTV, die Verbuchung sei unter Einkauf Waren bzw. Warenaufwand erfolgt (vgl. schon E. 6.2). Wiederum fehlt eine Auseinandersetzung mit diesem angeblichen Indiz. Dass die Verbuchung den handelsrechtlichen Grundsätzen zuwiderläuft, wurde von der ESTV nicht nachvollziehbar erläutert, und selbst wenn davon ausgegangen werden müsste, hätte die Beschwerdeführerin dadurch der ESTV nicht die Beweisführung verunmöglicht oder erschwert (E. 6.2). Hervorzuheben ist jedenfalls, dass die Zahlungen zumindest als Aufwand verbucht wurden, was nach den direktsteuerlichen Grundsätzen an sich für eine geschäftsmässige Begründetheit spricht (vgl. Brülisauer/Poltera, Komm. DBG, a.a.O., N. 45 zu Art. 58), und auch als Indiz für das Bestehen einer Gegenleistung angesehen werden kann. Das Argument der ESTV ist damit nicht stichhaltig.

### **E. 7.1.3**

Zudem wird im Einspracheentscheid - erneut ohne jegliche Schlussfolgerung - erwähnt, dass die Beschwerdeführerin in den beiden Jahren durchschnittlich 69% ihres Bruttogewinns als Kommissionen an die Y. überwiesen habe (s.a. Entscheid in act. 25). Dass bei einer Kommission bzw. Lizenzgebühr in Höhe von 15% des Verkaufsumsatzes (plus zusätzlichem Entgelt bei "...") dieser Aufwandposten einen grossen Teil des Bruttogewinns ausmacht, versteht sich von selbst. Damit hat dieses Sachverhaltselement keine eigenständige Bedeutung, sondern ist Folge der Höhe der Kommission. Die ESTV hat aber nicht geltend gemacht, die Kommission sei übersetzt und hiervon ist auch nicht auszugehen (vgl. unten E. 7.2.2).

## **E. 7.2**

Weiter ist zu untersuchen, ob die erste Voraussetzung der geldwerten Leistung, die Erbringung einer Leistung ohne oder ohne gleichwertige Gegenleistung (E. 4.1), bewiesen ist. Die ESTV erwähnt im Einspracheentscheid bloss die drei "Indizien", wobei eines klar die Frage der nahestehenden Person betrifft und die beiden anderen sich nicht als stichhaltig erwiesen haben (E. 7.1). In der Vernehmlassung wird keine Begründung nachgeschoben. Es fehlt damit eine substantiierte Begründung durch die ESTV zu diesem Tatbestandsmerkmal. Gestützt auf die Grundsätze der Rechtsanwendung von Amtes wegen und den Untersuchungsgrundsatz (E. 2) ist es am Bundesverwaltungsgericht zu prüfen, ob dieses Tatbestandselement anhand der eingereichten Akten als erstellt angesehen werden kann.

### **E. 7.2.1**

Die ESTV geht offenbar von der Konstellation der gänzlich fehlenden Gegenleistung aus. Sie erläutert (auch) dies nicht explizit, dies ist aber der Tatsache zu entnehmen, dass sie die gesamten Zahlungen als geldwerte Leistungen besteuern will. Aufgrund der Akten kann nicht als bewiesen gelten, dass die Zahlungen ohne Gegenleistung erfolgt sind. Es bestehen Verträge, welche die fragliche Kommission von 15% plus zusätzlichem Betrag bei "... " sowie die einzelnen Leistungen der Y. im Austausch mit diesem Entgelt regeln (Vertrag 3 und 4) und auch die Vorgeschichte, die zu diesen Verträgen führte, ist dokumentiert (vorn E. 5). Die ESTV hat diese Dokumente zwar offenbar zur Kenntnis genommen (Einspracheentscheid S. 4 f.), diese und die Darstellungen der Beschwerdeführerin aber im

Rahmen der Erwägungen (ab S. 16 ff.) nicht gewürdigt. Es kann nur vermutet werden, dass sie unterstellt, die Beschwerdeführerin habe gar keine Leistungen von der Y. erhalten und die Verträge hätten nur auf dem Papier bestanden. Es wird aber nicht erläutert, weswegen die Verträge in Zweifel gezogen werden müssten. Die (mutmassliche) Annahme, die Verträge seien nur fingiert, ist aufgrund der Aktenlage jedenfalls nicht haltbar. Gemäss Vertrag 3 und 4 bestehen die von der Y. zu erbringenden Leistungen hauptsächlich in der Überlassung des Rechts, Polyesterharze zu produzieren, zu vermarkten und zu verkaufen und in der Einräumung von Know-How. Die Überlassung von blossen Rechten geschieht schon mit dem Vertrag, womit sich hier ein weiterer Beweis erübrigt. Dass wie behauptet auch "kaufmännisches Know-How" (Übergabe von Kundendaten, persönliche Einführung bei den Kunden) geliefert worden ist, wurde zwar wie erläutert nicht dokumentiert (E. 6.2). Dies allein führt aber noch nicht zur Annahme, die Verträge seien nur fingiert. Es existieren denn auch weitere Dokumente, die den Bestand eines Leistungsaustauschs untermauern, so etwa die Korrespondenz betreffend die monatlichen Verkaufszahlen (vorn E. 5). Wie erwähnt wurden die Zahlungen buchhalterisch auch als Aufwand erfasst (hierzu E. 7.1.2). Ferner geht aus dem Internetauftritt der Y. (... , s.a. Beschwerdebeilage 11) hervor, dass ihre Tätigkeit auch aktuell noch unter anderem darin besteht, anderen Unternehmen Know-How und Unterstützung beim Aufbau der Produktion für entsprechende Produkte zu liefern. Dass die in den Verträgen festgelegten Leistungen effektiv bezogen wurden, ist auch plausibel angesichts der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin. Sie betreibt Handel mit ..., was mit verschiedenen Unterlagen dokumentiert und von der ESTV nicht bestritten ist (E. 5). Die Art der vertragsgemäss erbrachten Leistungen ist geeignet, diesem geschäftlichen Zweck zu dienen. Dass die eigentliche operative Tätigkeit die ... ausgeübt habe (oben E. 5), ist ohne Belang und spielt offenbar auch für die ESTV keine Rolle. Ein Zusammenhang zwischen den von der Y. gemäss den Verträgen bezogenen Leistungen und den Verkäufen durch die Beschwerdeführerin ergibt sich auch aufgrund der Tatsache, dass die Kommissionen sich in Prozenten des Verkaufsumsatzes berechneten. Damit ist eine gegenleistungslose Zahlung nicht erstellt. Darüberhinaus ist das Gegenteil zumindest plausibel, nämlich dass mit der Y. effektive Geschäftsbeziehungen bestanden, und diese im Austausch mit den Kommissionszahlungen Leistungen erbrachte. Ob die Beschwerdeführerin dies geradezu bewiesen hat, braucht nicht abschliessend geprüft zu werden, da hier das Vorliegen einer geldwerten Leistung und das Tatbestandsmerkmal der gegenleistungslosen Zahlung Beweisthema ist. Der Gegenweis wäre nur nötig, wenn dieser der ESTV obliegende Hauptbeweis gelungen wäre, was hier nicht der Fall ist (zur beweismässigen Ausgangslage schon oben E. 6.1).

### **E. 7.2.2**

Wie erwähnt scheint die ESTV von einer komplett fehlenden Gegenleistung auszugehen und nicht von einem Missverhältnis zwischen Leistung und (bestehender) Gegenleistung. Die Beschwerdeführerin hat im Übrigen in einer Eingabe an die ESTV ausführlich zur Angemessenheit der Zahlungen Stellung genommen (act. 17 S. 12 ff.). Die ESTV ist darauf nicht eingegangen. Den Akten können keine Anhaltspunkte auf ein offenkundiges Missverhältnis entnommen werden. Mangels entsprechendem Vorbringen der ESTV und ohne Anhaltspunkt in den Akten auf ein Missverhältnis sind diesbezüglich auch keine weiteren Untersuchungsmassnahmen zu treffen (vgl. E. 2). Damit ist auch diese Konstellation der ersten Voraussetzung der geldwerten Leistung nicht erstellt.

### **E. 7.3**

Auch wenn dies nach dem vorstehenden Ergebnis nicht mehr erforderlich wäre, wird im Folgenden auch Stellung genommen zur zweiten Voraussetzung einer geldwerten Leistung, nämlich der Zahlung an einen Aktionär oder eine nahestehende Person (E. 4.1). Zur Debatte steht die Konstellation der Zahlung an eine nahestehende Person. Die ESTV erachtet die Y. als nahestehende Person.

### **E. 7.3.1**

Die ESTV argumentiert, der Direktor der Y., B., habe ein so enges Verhältnis zur Beschwerdeführerin gehabt, dass er an deren ausserordentlichen Generalversammlung vom 24. Januar 2001 sowohl den Vorsitz geführt als auch das gesamte Aktienkapital vertreten habe (s.a. E. 5). Dies stelle ein klares Indiz dar, dass die Y. eine nahestehende Person sei. Weiter erläutert sie insbesondere, dass dem Aktionär Personen nahestehen könnten, denen er vertraglich erlaube, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen. Tatsächlich kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch eine Geschäftspartnerin als nahestehende Person qualifiziert werden, wenn diese die Gesellschaft derart beherrscht, dass sie sie wie eine eigene benutzen kann. Dies setzt aber ein "regelrechtes Beherrschungsverhältnis" voraus (E. 4.2). Zu untersuchen ist vorliegend, ob dies bejaht werden kann. Es ist nicht erstellt, dass der Auftritt von B. an der Generalversammlung in irgendeinem Zusammenhang zu seiner Tätigkeit bei der Y. stand bzw. dass er dabei für die Y. gehandelt hätte. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies und gibt andere Gründe dafür an, dass C. ihm die Vollmacht zu seiner Vertretung an der Generalversammlung erteilt hat. Weiter sei dies eine einmalige Angelegenheit gewesen (vgl. Beschwerde S. 11 f., 18 f.). B. war im Übrigen gemäss Beilage 7 zu act. 17 nur bis Ende 2000 Direktor der Y., womit nicht bekannt ist, ob er zum Zeitpunkt der Generalversammlung überhaupt noch eine Funktion bei der Y. ausgeübt hat. Die Rolle von B. an der Generalversammlung ist damit kein bzw. kein genügendes Indiz für ein Nahestehen der Y.. Auch sonst bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Y. via B. die Beschwerdeführerin zu beherrschen vermochte. Gemäss Handelsregisterauszug war B., anders als im Erstentscheid noch ausgeführt, auch nicht Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin. Auch sonst ist eine tragende Rolle von B. bei dieser nicht dokumentiert. Eine solche ergibt sich auch nicht aus der von der ESTV nicht erwähnten Tatsache, dass er (bzw. die ..., bei der er tätig war) ab 2001 auch die Buchhaltung der Beschwerdeführerin geführt hat (E. 5).

### **E. 7.3.2**

Eine weitere Begründung, weswegen sie die Y. als nahestehende Person betrachtet, liefert die ESTV nicht. Gestützt auf die Akten besteht (auch abgesehen vom soeben Gesagten) kein Grund für die Annahme, dass die Y. die Beschwerdeführerin beherrscht hätte und sie wie eine eigene Gesellschaft hätte benutzen können. Es sind auch keine Hinweise für das Vorliegen einer der weiteren Konstellationen, in welchen ein Nahestehen bejaht wird (E. 4.2), zu finden. Nahestehende Personen sind etwa auch gegeben bei zwei vom gleichen Aktionär beherrschten Gesellschaften. Dass C. die Y. beherrscht hätte, wird von der ESTV nicht behauptet und ist auch nicht ersichtlich. Er figuriert auch nicht etwa auf der Liste der "Directors/Company Secretaries" von Y. der Jahre 2000 und 2001 (act. 17 Beilage 7). Die Beschwerdeführerin hat zudem darüber Auskunft gegeben und dokumentiert, von wem die Y. gehalten wird (E. 5). Auch andere wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen zwischen C. und der Y., die als Grund der Zahlung betrachtet werden müssten, sind nicht dokumentiert.

### **E. 7.3.3**

Die zweite Voraussetzung der geldwerten Leistung ist damit ebenfalls nicht bewiesen. Nichts anderes ergibt sich aufgrund der in E. 4.3.1 erwähnten Formulierung des Bundesgerichts: Der Beweis wurde erstens auch nicht anhand eines indirekten Beweises erbracht. Zweitens drängt sich die Annahme der Zahlung an einen Aktionär oder eine nahestehende Person keineswegs zwingend oder gebieterisch auf und es ist sehr wohl eine andere Erklärung für die Zahlungen zu finden (hierzu oben E. 7.2). Wie erläutert kann darin ohnehin keine Abweichung vom Regelbeweismass gesehen werden (E. 4.3.1).

### **E. 7.4**

Die Beweiswürdigung unter Berücksichtigung der bestehenden Aktenlage und des Verhaltens der Parteien (E. 3.2) ergibt, dass weder die erste noch die zweite Voraussetzung der geldwerten Leistung erstellt ist. Ist die zu beweisende Tatsache unbewiesen, fragt sich noch, ob weitere Sachverhaltsabklärungen mit dem Ziel des Beweises der geldwerten Leistung erforderlich sind, dies entweder durch das Bundesverwaltungsgericht oder nach Rückweisung an diese durch die ESTV. Die Beweislastregeln dürfen erst angewendet werden, wenn der Sachverhalt unter Respektierung des Untersuchungsgrundsatzes als genügend abgeklärt anzusehen ist (E. 3.3). Es bestehen zahlreiche Dokumente, die den Sachverhalt dokumentieren und es ist nicht zu erwarten, dass weitere Untersuchungsmassnahmen wesentliche neue Erkenntnisse bringen würden und am vorstehenden Ergebnis etwas zu ändern vermöchten, also dass die geldwerte Leistung noch bewiesen werden könnte. Die Sache ist damit urteilsreif und es ist gestützt auf die bestehende Aktenlage zu urteilen. Es kommt damit die Beweislastverteilung zum Tragen. Die Beweislast in Bezug auf das Vorhandensein einer geldwerten Leistung obliegt der ESTV (oben E. 4.3.2.2 f., 6.1), zumal auch eine Mitwirkungspflichtverletzung der Beschwerdeführerin und eine dadurch bewirkte Beweisnot der ESTV nicht vorliegt (E. 6.2). Es ist damit zu Ungunsten der beweisbelasteten ESTV zu entscheiden. Mangels Steuerobjekts hat eine Besteuerung zu unterbleiben und die Beschwerde ist gutzuheissen.

### **E. 7.5**

Die Beschwerdeführerin beantragt Einvernahmen von verschiedenen Zeugen bzw. Auskunftspersonen (vgl. Sachverhalt Bst. C). Nachdem schon aufgrund des bestehenden Beweismaterials zu ihren Gunsten zu entscheiden ist, ist deren Abnahme nicht erforderlich. Diese würde zu keinem anderen und angesichts der Gutheissung schon gar nicht zu einem für die Beschwerdeführerin besseren Ergebnis führen. In antizipierter Beweiswürdigung können die Beweisanträge damit abgewiesen werden (vgl. hierzu BGE 131 I 153 E. 3; 124 I 208 E. 4a; 122 II 464 E. 4a, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C\_115/2007 vom 11. Februar 2008 E. 2.2; Urteil des BVGer A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 2.1.2; Moser/Beusch/Kneubühler, a.a.O., Rz. 3.144 ff.).

### **E. 7.6**

Die Beschwerdeführerin beantragt zudem, es sei (nach Abschluss des Beweisverfahrens) eine "mündliche Verhandlung" durchzuführen. Soweit damit die Anhörung von Auskunftspersonen, also von Vertretern der Beschwerdeführerin gemeint ist, ist auf das soeben in E. 7.5 Gesagte zu verweisen. Anspruch auf eine Parteiverhandlung hingegen besteht - auch gemäss Art. 40 VGG - nur bei Verfahren, die unter Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) fallen. Steuerverfahren werden jedoch vom Anwendungsbereich dieser

Bestimmung ausgeschlossen (statt vieler: BGE 132 I 140 E. 2.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.79/2006 vom 15. September 2006 E. 2.2). Dieser Antrag ist ebenfalls abzuweisen.

#### **E. 8**

Die Beschwerdeführerin erhebt verschiedene prozessuale Rügen, so die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes und des rechtlichen Gehörs (vgl. Sachverhalt Bst. C). Von der Zurückweisung einer Beschwerde wegen einer Gehörsverletzung kann jedoch abgesehen werden, wenn die Rechtsmittelinstanz die Beschwerde in der Sache gutheisst und den unter einer Gehörsverletzung ergangenen Entscheid zugunsten der Beschwerdeführerin korrigiert. Unter solchen Umständen erübrigt es sich auch, die Frage, ob das rechtliche Gehör verletzt wurde, überhaupt zu erörtern (vgl. etwa Urteil des Bundesgerichts 1A.54/2001 vom 14. Februar 2002 E. 7; Urteil des BVGer B-4484/2009 vom 23. März 2010 E. 4.2, 9 mit Hinweis). Dasselbe muss für andere formelle Rügen gelten. Nachdem die vorliegende Beschwerde vollumfänglich gutgeheissen wird, müssen die Fragen, ob der Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt wurden, nicht geprüft werden.

#### **E. 9**

Die Beschwerde ist damit, soweit darauf eingetreten werden kann, vollumfänglich gutzuheissen. Damit hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG keine Verfahrenskosten zu tragen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 30'000.-- wird ihr zurückerstattet. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Satz 2 VGKE wird die Parteientschädigung aufgrund der Akten festgesetzt und auf Fr. 45'000.-- (Mehrwertsteuer und Auslagen inklusive) festgelegt.

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