



## Urteil vom 13. Februar 2019

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...)  
vertreten durch Marc Gerber, Rechtsanwalt,  
(...)  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Verrechnungssteuer.

**Sachverhalt:****A.**

Die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Dienstleistungsgesellschaft) wurde am (...) ins Handelsregister eingetragen. Ihr Stammkapital betrug bei der Gründung Fr. 20'000.-. Fr. 19'000.- Stammanteile (95%) wurden durch B.\_\_\_\_\_, russischer Staatsangehöriger, wohnhaft in Moskau/RUS, gehalten. Fr. 1'000.- Stammanteile (5%) wurden durch C.\_\_\_\_\_, schweizerischer Staatsangehöriger, wohnhaft in (...), gehalten. Beide Gesellschafter hatten damals Einzelunterschrift und waren als Geschäftsführer tätig, wobei der schweizerische Gesellschafter den Vorsitz in der Geschäftsführung innehatte.

Die Dienstleistungsgesellschaft bezweckte in der Hauptsache den Export von Industrieanlagen nach Russland. Daneben waren ihr die üblichen Nebenzwecke eigen. Gemäss Erklärung der Geschäftsführung vom (...) unterstand die Gesellschaft keiner ordentlichen Revision und verzichtete auf eine eingeschränkte Revision.

Mit Beschluss der Gesellschafterversammlung vom (...) wurde die Gesellschaft aufgelöst. Seither amtet C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Liquidator) als Liquidator mit Einzelunterschrift, während B.\_\_\_\_\_ inzwischen ohne Zeichnungsberechtigung ist (vgl. Onlineauszug des Handelsregisteramtes [...]).

**B.**

Mit Schreiben vom 11. Dezember 2014 informierte die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) die Dienstleistungsgesellschaft, dass sie in der Zeit vom 29. bis 30. Januar 2015 eine Buchprüfung vor Ort durchzuführen beabsichtige, welche die Geschäftsjahre 2008/09 bis 2012/13 betreffen werde. Hierauf teilte der Liquidator der ESTV mit E-Mail vom 12. Januar 2015 mit, dass die Gesellschaft über keine eigenen Räumlichkeiten verfüge und er selber sich zu 90% seiner Zeit in Moskau/RUS aufhalte – auch während des vorgesehenen Revisionszeitraums –, weshalb er beantrage, die Unterlagen auf dem Postweg zukommen lassen zu dürfen. Gleichtags forderte die ESTV den Liquidator per E-Mail auf, die angeforderten Buchführungs- und Geschäftsunterlagen bis 15. Februar 2015 per Post einzureichen.

**C.**

Mit Eingabe vom 7. Februar 2015 stellte der Liquidator der ESTV diverse Unterlagen zu und teilte mit, dass die Liquidation auf die Kontoschliessung

seitens der D. \_\_\_\_\_ (nachfolgend Bank) zurückzuführen sei. Aufgrund eines Datenverlusts habe er einige Verträge und Rechnungen verloren. Die Bank habe ihm jedoch einen Teil der Handelsdokumentation zugestellt.

Die ESTV gelangte mit Schreiben vom 24. April 2015 erneut an die Dienstleistungsgesellschaft und forderte sie unter anderem auf, die Eingangrechnungen von sechs namentlich genannten Gesellschaften sowie die dazugehörigen Vertragswerke, Belastungsanzeigen der Bank resp. entsprechende Vergütungsaufträge nachzureichen. Ferner bat sie um eine Aufstellung, mit welcher sich nachvollziehen lasse, welche Ausgangsrechnung mit welchem Zahlungseingang beglichen worden sei. Zudem fragte sie, ob die Anteile der Dienstleistungsgesellschaft im Prüfungszeitraum treuhänderisch gehalten worden seien und wenn ja, wer der wirtschaftliche Berechtigte gewesen sei.

Nach erneuter Aufforderung liess die Dienstleistungsgesellschaft am 8. Juli 2015 der ESTV weitere Unterlagen zukommen.

#### **D.**

Nach abgeschlossener Buchprüfung teilte die ESTV mit Schreiben vom 16. September 2015 der Dienstleistungsgesellschaft mit, dass Letztere im Geschäftsjahr 2009/2010 keine handelsübliche Marge auf dem Handelsgeschäft erwirtschaftet habe. Der Wareneinkauf sei über diverse Gesellschaften im Ausland erfolgt. Demgegenüber sei der Warenverkauf ausschliesslich an die E. \_\_\_\_\_ in Moskau/RUS (nachfolgend Partnergesellschaft) ergangen. Die Dienstleistungsgesellschaft habe hierbei im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gehandelt und damit ein Eigengeschäft betrieben. Die ausländischen Lieferanten hätten mittels übersetzter Rechnungen die Dienstleistungsgesellschaft wie eine eigene Gesellschaft benutzen können und diese somit fortlaufend faktisch liquidiert. Auf dem Liquidationsüberschuss von Fr. 680'924.70 würden Verrechnungssteuern von Fr. 238'323.65, fällig am 30. Juli 2010, nacherhoben, welche auf die Leistungsbegünstigten im Ausland zu überwälzen seien.

#### **E.**

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2015 bestritt die Dienstleistungsgesellschaft die durch die ESTV geltende gemachte Verrechnungssteuerforderung. Sie brachte vor, ihr Business Modell habe eine effiziente Plattform für den Import von Waren ausländischer Hersteller nach Russland zu schaffen bezweckt. Ihre Dienstleistung habe darin bestanden, von der Partnergesell-

schaft Vorauszahlungen zu vereinnahmen und diese umgehend an die Lieferanten weiterzuleiten. Die Partnergesellschaft importiere Industrie- und Konsumgüter nach Russland. Sie finanziere ihre Tätigkeit mit kurzfristigen Handelskrediten in RUB, die sie von lokalen russischen Banken erhalte. Die Zinssätze lägen bei (...) %, je nach Qualität der hinterlegten Garantien. Die Partnergesellschaft habe daher ein ökonomisches Interesse, die Zahlungsabwicklung effizient und risikolos zu gestalten. Ein kleineres Zeitfenster bei der Handelsabwicklung minimiere auch das Kursrisiko zwischen dem Kredit in RUB und dem Einkauf in EUR und USD. Ausserdem habe die Partnergesellschaft die russischen Devisenbestimmungen einzuhalten. Die von der Dienstleistungsgesellschaft erbrachten Dienstleistungen an die Partnergesellschaft würden gemäss einem „trans border agreement“ mit einer Kommissionsgebühr auf dem Jahresumsatz vergütet. Sinngemäss führte die Dienstleistungsgesellschaft weiter aus, dass kein Eigengeschäft gegeben sei, obschon ablauftechnisch Verkaufsverträge mit der Partnergesellschaft und Einkaufsverträge mit den Lieferanten abgeschlossen worden seien. Daher habe aus den Verträgen auch nur eine minimale Marge resultiert. Auch die Kapitalstruktur spreche gegen ein Eigengeschäft. Eine neu gegründete Gesellschaft mit einem Stammkapital von Fr. 20'000.- und ohne „track record“ sei nicht im Stande, das vorliegende Finanzvolumen von rund Fr. 12 Mio. innerhalb zweier Monate eigenständig zu „stemmen“. Die Kontobeziehung mit der Bank habe letztlich wegen der fehlenden „Russland-Kompetenz“ der Compliance Abteilung der Bank aufgelöst werden müssen.

#### **F.**

Mit Entscheid Nr. (...) vom 10. Februar 2017 erhob die ESTV von der Dienstleistungsgesellschaft Verrechnungssteuern in der Höhe von Fr. 238'323.65 nach, zuzüglich Verzugszinsen zu 5 % seit dem 30. Juli 2010 und verpflichtete sie, diese auf die Leistungsbegünstigten im Ausland zu überwälzen.

Die ESTV begründete die Nacherhebung im Wesentlichen damit, dass das von der Dienstleistungsgesellschaft geltend gemacht Treuhandverhältnis steuerlich nicht akzeptiert werden könne. Die Dienstleistungsgesellschaft habe weder das von ihr erwähnte „trans border agreement“ eingereicht noch eine Jahreskommission verbucht. Auch hätten die damaligen russischen Devisenbestimmungen keine Kommissionsverträge zugelassen. Vielmehr habe ein Eigengeschäft vorgelegen, wie sich aus den Verkaufs- bzw. Einkaufsverträgen ergebe. Diesen Verträgen liessen sich die Stückpreise für die gehandelten Produkte entnehmen. Daraus ergäben sich

Handelsmargen zwischen (...) % und (...) %. Im Geschäftsjahr 2009/2010 sei zwischen dem 7. Mai 2010 und dem 25. Juni 2010 ein Handelsumsatz von Fr. 12'087'462.65 ausgewiesen worden. Diesem hätte ein Warenaufwand von Fr. 12'096.005.25 gegenüber gestanden. Trotz Aufforderung habe die Dienstleistungsgesellschaft keine Lieferantenrechnungen eingereicht. Auch seien die im Einkaufsvertrag Nr. 11 vom 4. Juni 2010 vereinbarten Stückpreise gar um ein Vielfaches höher als jene im Verkaufsvertrag vom 22. März 2010. Die ESTV gehe daher davon aus, dass die vereinbarten Preise nicht fremdvergleichskonform seien und damit eine Gewinnabschöpfung erfolgt sei. Sodann betrachte sie den am 10. Juni 2010 verbuchten Aufwand von EUR 417'360.- als nicht geschäftsmässig begründet.

### **G.**

Gegen diesen Entscheid erhob die Dienstleistungsgesellschaft (nachfolgend Einsprecherin) durch ihren Rechtsvertreter mit Schreiben vom 23. März 2017 Einsprache und beantragte, den angefochtenen Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben. Eventualiter sei die Verrechnungssteuer auf Fr. 42'306.10 festzusetzen.

Sie begründete ihre Einsprache vorab damit, dass sie für ihre russische Auftraggeberin gestützt auf einen Agenturvertrag vom 2. Mai 2008 tätig geworden sei und gab diesen Vertrag zu den Akten. Es habe hierbei zu ihren Pflichten gehört, entgegengenommene Vorauszahlungen an die vom Auftraggeber bestimmten Lieferanten weiterzuleiten. Sie, die Dienstleistungsgesellschaft, sei insbesondere für eine geldwäschereikonforme Abwicklung bzw. Dokumentation verantwortlich gewesen. Daneben habe sie die Warentransporte koordiniert und sich um administrative Belange gekümmert (z.B. Ausfertigung Verträge, Aufbereitung Zollunterlagen etc.). Dafür habe ihr eine vom jährlichen Warenverkauf abhängige Kommissionsgebühr von (...) % zugestanden. Zwar sei es aufgrund russischer Importbestimmungen notwendig gewesen, dass zwischen ihr und dem russischen Importeur für die Warenimporte ein eigentlicher Kaufvertrag abgeschlossen worden sei, faktisch habe sich das Geschäft aber nach dem Agenturvertrag gerichtet. Da jedoch die Bank bereits im November 2010 entschieden habe, die Kontenbeziehung zu beenden, habe sie, die Dienstleistungsgesellschaft, ihre Geschäftstätigkeit nur während weniger Monate ausüben können und daher auf die aufgrund der Basis des jährlichen Warenverkaufs zu berechnende Kommissionsgebühr verzichtet. Ausserdem habe es sich bei den Lieferanten um unabhängige Dritte gehandelt. Es liege daher keine geldwerte Leistung an die Gesellschafter oder nahestehende Personen vor. Mit Beschluss vom (...) sei die Gesellschaft aufgelöst worden.

**H.**

Mit Entscheid vom 24. Januar 2018 wies die ESTV die Einsprache ab und hielt daran fest, es liege eine geldwerte Leistung vor. Die Einsprecherin habe zwar nunmehr einen als Agenturvertrag betitelten Vertrag vom 2. Mai 2008 eingereicht. Allerdings vermöge dieser das behauptete Treuhandverhältnis nicht nachzuweisen, denn im Vertrag sei B. \_\_\_\_\_ als Auftraggeber genannt und nicht die Partnergesellschaft. In der Eingabe vom 9. Oktober 2015 sei noch von einem „trans border agreement“ die Rede gewesen. Auch sei das Treugut nicht separat verbucht worden. Ausserdem habe die Dienstleistungsgesellschaft zu Unrecht auf die Kommission verzichtet.

Die Einsprecherin handle mit Marmorplatten, die in Italien hergestellt worden seien. Der Einkauf dieser Marmorplatten sei über verschiedene Gesellschaften im Ausland erfolgt, der Verkauf ausschliesslich an die Partnergesellschaft in Russland. Mangels Lieferantenrechnungen hätten die verbuchten Aufwände nicht nachvollzogen werden können. Gestützt auf die Warenverkaufsrechnungen an die Partnergesellschaft habe die ESTV die Warenerträge mit den Warenaufwänden abgeglichen und festgestellt, dass der Warenaufwand lediglich Fr. 12'077'005.- betragen habe. Die Differenz von Fr. 19'000.- erkläre sich durch eine als Warenaufwand verbuchte Zahlung an die F. \_\_\_\_\_, die ohne ersichtliche Gegenleistung erfolgt sei. Gemäss den aktenkundigen Verträgen sei indessen eine Bruttogewinnmarge von mind. (...) % vereinbart gewesen. Es sei daher von überhöhten Aufwänden auszugehen. Diese liessen sich nur dadurch erklären, dass die Einsprecherin es den Lieferanten erlaubt habe, sie wie deren eigene Gesellschaft zu benützen. Diesen Indizienbeweis habe die Einsprecherin nicht entkräften können. Es sei einzig die Partnergesellschaft als Auftraggeberin aufgetreten, obschon die Einsprecherin behauptet habe, ihr wirtschaftlicher Zweck bestehe darin, als Plattform für russische Importfirmen zu amten. Ausserdem sei ihr Mehrheitsgesellschafter B. \_\_\_\_\_ offenbar auch für die Partnergesellschaft zeichnungsberechtigt gewesen. Die Verträge seien sodann von B. \_\_\_\_\_ unterzeichnet geworden. Allerdings zeige die Korrespondenz mit der Bank, dass auch der zweite Gesellschafter bestens über die Geschäfte der Einsprecherin informiert gewesen sei. Gleiches gelte auch für die nicht weiter begründete Zahlung von Fr. 19'000.-.

**I.**

Gegen den Einspracheentscheid vom 24. Januar 2018 liess die Dienstleistungsgesellschaft (nachfolgend auch Beschwerdeführerin) durch ihren

Rechtsvertreter am 26. Februar 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und erneuerte hierbei im Wesentlichen ihre früheren Anträge. Ergänzend beantragt sie sinngemäss die Vorakten der ESTV beizuziehen.

In der Sache lässt die Beschwerdeführerin wiederholen, dass weder ein Eigengeschäft vorliege noch Gewinne abgeschöpft worden seien. Sie habe für B. \_\_\_\_\_ gehandelt. Dieser zeichne weder für die Partnergesellschaft noch sei er deren Gesellschafter. Auch sei sie selbst unzureichend eigenkapitalisiert gewesen, um Geschäfte in der vorliegenden Grössenordnung als Eigengeschäfte abwickeln zu können. In der Kommissionsvereinbarung sei sodann eine Marge von (...) % vereinbart worden. Ihre Verpflichtungen gegenüber ihren Lieferanten ergäben sich aus den Verträgen und seien damit belegt. Bei ihren Vertragspartnern handle es sich um unabhängige Dritte; für eine anderweitige Annahme gäbe es keine Anhaltspunkte. Sie selber könne naturgemäss keinen Negativbeweis erbringen, weshalb eine Beweislastumkehr nicht angehe. Eventualiter sei die Verrechnungssteuer auf der Marge der Beschwerdeführerin von (...) % des Umsatzes zu berechnen.

#### **J.**

Die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz) beantragt mit Vernehmlassung vom 19. April 2018 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Nach der Auffassung der Vorinstanz steht die vorgelegte Kommissionsvereinbarung im Widerspruch zu den von der Beschwerdeführerin gemachten Äusserungen im Einspracheverfahren, wo sie ein Treuhandverhältnis zwischen ihr und der Partnergesellschaft behauptet habe. Aufgrund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz sei die erfolgswirksame Verbuchung verbindlich und widerspreche damit den Vorgaben für die steuerliche Anerkennung des geltend gemachten Treuhandverhältnisses. Sinngemäss bringt die Vorinstanz weiter vor, dass die Einkaufsverträge allein nicht belegen würden, dass die Lieferanten eine vertragskonforme Leistung erbracht hätten. Aufgrund der zu geringen Marge müsse von überhöhten Aufwänden ausgegangen werden.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die Akten ist nachfolgend insoweit einzugehen, als dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**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.

**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).

**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, N. 1.52 und 1.54).

**1.4** Der prozessuale Antrag der Beschwerdeführerin auf Beizug der vorinstanzlichen Akten ist durch die Einreichung der Akten der Vorinstanz anlässlich der Vernehmlassung als erfüllt zu betrachten.

### **2.**

#### **2.1**

**2.1.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der



Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 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 Genusscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

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

**2.1.3** Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist sodann bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen (vgl. Art. 14 Abs. 1 VStG).

## **2.2**

**2.2.1** 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. 1<sup>bis</sup> VStG darstellt. 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; Urteile des BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3, 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.1; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.1). 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;

Urteile des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; vgl. Urteile des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 5.3).

**2.2.2** Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). «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 (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.2):

(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.

**2.2.3** Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt beispielsweise vor, wenn die Gesellschaft die geldwerte Leistung zu Lasten der gegenwärtigen oder künftigen Erfolgsrechnung ausrichtet. Die gegenwärtige Erfolgsrechnung

wird beispielsweise dann belastet, wenn die Gesellschaft einen zu hohen Aufwand verbucht. Bei überhöhter Belastung eines Bestandeskontos zufolge überpreislichen Erwerbs eines Aktivums erfolgt die Belastung in der Regel in einer späteren Rechnungsperiode bei der Abschreibung auf den überhöhten Anschaffungskosten (Urteil des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 5.4.3).

**2.2.4** Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.3, A-2637/2016 vom 7. April 2017 E. 2.3). Die Beurteilung erfolgt zum Zeitpunkt, in dem die Leistung gewährt wurde. Spätere Entwicklungen können nur insofern berücksichtigt werden, als sie bereits zu diesem Zeitpunkt absehbar waren (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.3, YVES NOËL, in: Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Commentaire romand], Art. 20 N. 89; ROBERT DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 240).

## **2.3**

**2.3.1** Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 2.2.2 Voraussetzung (1)). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Es wird – mit anderen Worten – objektiv darauf abgestellt, ob eine Ausgabe nach kaufmännischer Anschauung im Interesse des Unternehmenszieles getätigt wird und durch die unternehmerische Zweckbestimmung gedeckt ist. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung 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 (sog. Verkehrswert) vereinbart werden würden (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteile des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 5.5.1, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.4.1).

**2.3.2** Rechtsprechungsgemäss werden Zahlungen, die buchhalterisch weder erfasst noch ausreichend belegt sind, als geldwerte Leistungen betrachtet (vgl. Urteil des BGer 2C\_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3).

**2.3.3** Demgegenüber sind 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, nicht der Verrechnungssteuer unterworfen, da keine geldwerte Leistung angenommen werden kann (vgl. BGE 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).

**2.3.4** 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 (Urteile des BGer 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2, 2C\_386/2012 und 2C\_387/2012 vom 16. November 2012 E. 5; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.3.4, NOËL, Commentaire romand, Art. 20 N. 81; in Bezug auf Darlehen: BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, Kommentar DBG, Art. 58 N. 310; vgl. dazu auch E. 2.6.6).

## **2.4**

**2.4.1** Nahestehende Personen (vgl. E. 2.2.2 Voraussetzung (2)) 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 (vgl. E. 2.2.2 Voraussetzung (3) statt vieler: Urteile des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3).

Dabei kann es sich um Gesellschaften derselben Gruppe handeln, z.B. Schwestergesellschaften oder eine Grossmuttergesellschaft (DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 202). Das Bundesgericht spricht ebenfalls von einer massgeblichen Beherrschung, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. Das heisst, der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft, und wird steuerlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 20 N. 143a m.Hw.a. BGE 113 Ib 23 E. 3a). Die Nutzniessung an Anteilen am Gesellschaftskapital kann mit dem Eigentum an diesen Anteilen gleichgesetzt werden (DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 195; vgl.

Art. 690 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; Urteil des BVGer A-416/2017 vom 2. Juli 2018 E. 5.5.2, A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 5.5.2, A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5).

**2.4.2** Nahestehend sind auch Personen, denen der Gesellschaftseigner erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene Gesellschaft zu benutzen (Urteile des BGer 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.2, 2C\_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

## **2.5**

**2.5.1** Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2017 E. 2.6.2). Eine Korrektur erfolgt nur bei Vorliegen eines eindeutigen, offensichtlichen Missverhältnisses (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2017 E. 2.4.2).

**2.5.2** Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt demnach der Steuerbehörde (Urteil des BGer 2C\_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 mit Hinweisen, 2C\_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; DUSS/HELBING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N. 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 2.2.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag (vgl. E. 2.5.4 f.), ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften. Die in den Urteilen erwähnte «geschäftsmässige Begründetheit» stammt 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 von einer geldwerten Leistung ausgehen dürfen (E. 2.5.4) und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu führen haben, wäre dieser unter anderem mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässigen

Begründetheit denkbar (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2, Urteile des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.3, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4).

**2.5.3** In zahlreichen Urteilen des Bundesgerichts und Bundesverwaltungsgerichts ist davon die Rede, dass es dem Steuerpflichtigen wegen seiner Pflichten aus Art. 39 VStG zu beweisen obliege, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet sei. Es wird ausgeführt, dass die Steuerbehörde sichergehen können müsse, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend gewesen seien (BGE 119 Ib 431 E. 2c; Urteile des BGer 2C\_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 4.3, 2C\_557/2010 vom 4. November 2010 E. 2.3; Urteile des BVGer A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.3, A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 3.3.5; siehe auch: MARKUS KÜPFER, Kommentar VStG, Art. 39 N. 7). Diese Aussage, dass dem Steuerpflichtigen «zu beweisen obliege», dass eine Leistung geschäftsmässig begründet sei, greift jedoch zu kurz. Wie in E. 2.5.2 aufgezeigt, hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass die Tatbestandselemente einer geldwerten Leistung vorliegen; der Steuerpflichtige kann aber, wenn die Steuerbehörde diesen Nachweis zu erbringen scheint, den Gegenbeweis liefern, dass die Aufwendungen geschäftlich begründet sind (zum Ganzen: BVGE 2011/45 E. 4.3.2.1 f.; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-5210/2014 vom 30. März 2015 E. 2.4). Selbstveranlagungsprinzip und Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.4; ausführlich dazu: Urteil des BVGer A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2, teilweise publiziert in: BVGE 2011/45).

**2.5.4** Für den Nachweis, dass die Leistung den Aktionären oder nahestehenden Dritten zugekommen ist, genügt der Indizienbeweis. So kann eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch bzw. zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 131 II 593 E. 5.2, 119 Ib 431 E. 3b, 115 Ib 274 E. 9b). Die Verrechnungssteuer ist auch zu erheben, wenn eine Gesellschaft einer anderen, die vom selben Aktionär beherrscht wird, Vorteile gewährt, sofern eine wirtschaftliche Rechtfertigung für ein solches Vorgehen vollständig fehlt (BGE

138 II 57 E. 4.2; Urteil des BGer 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.3; THOMAS GEHRIG, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, 1998, S. 160 f.). Im internationalen Bereich werden diese Anforderungen besonders streng angewendet (DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 204). Es kann in solchen Konstellationen grundsätzlich offen bleiben, wer konkret, das heisst mit Namen und Adresse, in den Genuss der untersuchten Leistung kam (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.5; HOCHREUTENER, a.a.O., Teil II § 3 N. 306).

**2.5.5** Es gibt Stimmen in der Lehre, die darauf hinweisen, dass der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter begründe; vielmehr sei eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem erforderlich (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 20 N. 148; ausführlich dazu auch BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 N. 286 ff.; HEUBERGER, a.a.O., S. 215 f.). Es wird aber auch festgehalten, die Problematik des Indizienbeweises zeige sich unter anderem darin, dass es dem Fiskus nicht anstehe, zu beurteilen, ob Zuwendungen an „echte“ Dritte betriebswirtschaftlich sinnvoll seien, bzw. dürfe die Verwaltung oder das Gericht nicht das eigene Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung der Gesellschaft setzen (DANON, Commentaire romand, Art. 57, 58 N. 206; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 58 N. 92; DUSS/HELBING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N. 143b; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, a.a.O., Art. 58 N. 219, 276; vgl. HEUBERGER, a.a.O., S. 185). Zusammengefasst gehen diese Positionen dahin, dass bei einem Indizienbeweis, der sich auf ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bezieht, dann auf eine Leistung an eine nahestehende Person geschlossen werden darf, wenn dieses Missverhältnis offensichtlich ist. Dies entspricht dem zuvor genannten Kriterium, dass sich die Annahme, die Leistung sei einem Aktionär oder einer nahestehenden Person zugekommen, gebieterisch aufdränge (E. 2.5.4; Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.6.6).

**2.6** Behauptet die steuerpflichtige Gesellschaft, sie sei lediglich als Treuhänderin oder Inkassomandatarin und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden, so verlangt die Praxis, dass sie dies mittels – aus der Zeit der Begründung des Rechtsverhältnisses stammender – klarer Abmachungen zwischen ihr und dem Auftraggeber belegt. Von besonderer Bedeutung ist dies für internationale Rechtsgeschäfte, entziehen sich solche doch weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den

Nachweis des betreffenden Rechtsverhältnisses strenge Anforderungen zu stellen sind (vgl. auch BGE 139 II 78 E. 3.1.2; Urteile des BGer 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen und 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, publiziert in ASA 68 S. 750 E. 2b; Urteil des BVGer A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.5).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihrer russischen Partnergesellschaft diverse italienische Marmorplatten verkauft, die sie über verschiedene ausländische Einkaufsgesellschaften mit Sitz ausserhalb Italiens, etwa in Belize, bezogen hat.

**3.2** Die Vorinstanz geht davon aus, dass der in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin ausgewiesene Jahresverlust für das Geschäftsjahr 2010 darin begründet ist, dass die Beschwerdeführerin übersetzte Aufwände ausgewiesen hat. Sie schliesst dies aus dem Umstand, dass aufgrund der vertraglich mit den Lieferanten bzw. der Partnergesellschaft vereinbarten Einkaufs- und Verkaufspreise eine höhere Marge bzw. ein handelsrechtlicher Gewinn hätte ausgewiesen werden müssen. Mangels Eingangsrechnungen, also den Rechnungen der Lieferanten, seien die Abweichungen nur durch übersetzte Aufwandszahlungen zu erklären.

**3.3** Zunächst ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht, auf eine geldwerte Leistung geschlossen hat. Hierzu sind die einzelnen Voraussetzungen (E. 2.2) näher zu prüfen. In einem ersten Schritt ist auf den Aspekt des Missverhältnisses einzugehen (E. 3.3.1). In einem zweiten Schritt ist alsdann zu prüfen, ob dieses Missverhältnis im Beteiligungsverhältnis begründet ist (E. 3.3.2).

**3.3.1** Die in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2010 ausgewiesenen Verkaufserträge sind durch die Bankauszüge, den Verkaufsvertrag vom 22. März 2010 und 59 sich darauf beziehende Ausgangsrechnungen mit russischen Zolldokumenten belegt. Allerdings wurden sowohl Zahlungen in USD wie auch ein EUR geleistet, obschon die Rechnungen allesamt in USD ausgestellt worden waren. Die verbuchten Aufwände sind ebenfalls durch die Bankauszüge belegt. Die in den Bankauszügen aufgelisteten Zahlungsausgänge lassen jedoch – mit wenigen Ausnahmen – weder auf den Empfänger noch auf einen Zahlungsgrund schliessen. Auch wurden diese Zahlungen sowohl in USD wie auch in EUR geleistet, wobei sie teilweise mit gleicher Valuta gesplittet wurden. Auch die



aktenkundigen Kontoauszüge aus der Buchhaltung der Beschwerdeführerin enthalten nur Angaben zur Gegenpartei ohne Hinweis auf den Zahlungsgrund. Weitere Details ergeben sich aus der von der Beschwerdeführerin erstellten Liste, die die einzelnen Zahlungsein- den jeweiligen Ausgängen und den verschiedenen Verträgen bzw. Preissummen zuweist. Mit Ausnahme der Rechnung für 156 Laptops hat die Beschwerdeführerin indessen keine Eingangsrechnungen beigebracht, die die geleisteten Zahlungen näher spezifizieren würden. Die verbuchten Ausgaben zeigen zudem, dass Zahlungen an insgesamt sechs Unternehmungen geflossen sind, wobei für zwei Fälle weder Verträge noch Rechnungen vorhanden sind. Damit durfte die Vorinstanz zu Recht davon ausgehen, dass diesen Zahlungen im verrechnungssteuerlichen Sinn keine bzw. keine ausreichende Gegenleistungen gegenüberstehen (E. 2.2.2).

Soweit die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht, sie könne aufgrund eines Datenverlusts nicht mehr alle Verträge bzw. Rechnungen beibringen, so hat die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin sich bei ihren Geschäftspartnern um Duplikate hätte bemühen müssen. Dies hat die Beschwerdeführerin jedoch unterlassen. Sie hat die ihr daraus erwachsenden Beweismachteile selbst zu tragen (E. 2.5.1 und 2.5.2).

Die ESTV hat aufgrund der Einkaufs- und Verkaufspreise für die einzelnen Produkte eine Marge zwischen (...) % bis (...) % errechnet. Die Jahresrechnung 2010 schliesst jedoch mit einem Handelsverlust ab. Gründe für diese Abweichung sind nicht ersichtlich. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die ESTV auf ein Missverhältnis schliesst (E. 2.2.2).

**3.3.2** Zur Frage, ob das Missverhältnis im Beteiligungsverhältnis begründet ist bzw. ein Nahestehender begünstigt wurde, gilt es Folgendes festzuhalten:

**3.3.2.1** Die 59 Ausgangsrechnungen an die Partnergesellschaft nehmen allesamt auf den Verkaufsvertrag und seinen Anhang 1 Bezug. Die Beschwerdeführerin hat in der von ihr erstellten Zahlungsliste die Preissumme für den Verkaufskontakt mit USD 11'548'051.78 beziffert. Dieser Betrag entspricht dem im Verkaufsvertrag Anhang 1 Blatt 2 vereinbarten Gesamtpreis. Die Ausgangsrechnungen sind in USD ausgestellt. Insgesamt wurden aus dem Handel mit Steinplatten Handelseinnahmen von total USD 11'970'575.71 in Rechnung gestellt. Vertraglich vereinbart waren

USD 11'548'051.79 (bzw. 150'097 Stk.). Damit wurden mehr Waren verkauft als angegeben. Sämtlichen Rechnungen sind russische Zollpapiere beigelegt worden. Es stellt sich daher die Frage, ob die Ware bereits bei Rechnungsstellung nach Russland geliefert worden ist. Dies wiederum zieht die Frage nach sich, weshalb auf den entsprechenden Rechnungen bei der Zahlungsart der Vermerk „Vorauszahlung“ angebracht worden ist. Nach der von der ESTV erstellten Aufstellung gingen die Zahlungen zwischen dem 7. Mai 2010 und dem 25. Juni 2010 und damit allesamt nach der Rechnungsstellung bzw. Lieferung ein. Eine „Vorauszahlung“ erscheint daher weder glaubhaft noch belegt. Ausserdem erscheint auch eine Lieferung in dieser Grössenordnung ohne weitere aktenkundige Sicherheiten aussergewöhnlich. Aus der von der ESTV erstellten Zusammenstellung ergibt sich ferner, dass ein Teil dieser Ausgangsrechnungen statt in USD in EUR beglichen worden ist. Die Partnergesellschaft ist die einzige Kundin der Beschwerdeführerin.

**3.3.2.2** Für ihre einzige Kundin erwarb die Beschwerdeführerin vier Arten italienischer Marmorplatten, allesamt in der gleichen Grösse und Breite. Sie schloss hierzu mit drei verschiedenen Einkaufsgesellschaften Verträge ab. Diese drei Einkaufsgesellschaften sind alle drei in unterschiedlichen Ländern domiziliert. Keine dieser Gesellschaften hat ihren Sitz Italien (E. 3.1). Die Einkaufsverträge vom 8. März 2010 und vom 15. März 2010 sehen jeweils einen Lieferzeitraum zwischen Woche 12 und 17 des Jahres 2010 (22. März bis 2. Mai) sowie die nämlichen Preise für die nämlichen Produkte in USD vor. Diese beiden Verträge wurden vor dem Verkaufsvertrag vom 22. März 2010 abgeschlossen. Der Einkaufsvertrag vom 4. Juni 2010 sieht einen Lieferzeitraum zwischen Woche 24 und 29 (14. Juni bis 25. Juli) vor und enthält für die nämlichen Produkte Preise in EUR, die massiv höher sind als diejenigen in den beiden vorherigen Verträgen. Allerdings ist die vereinbarte Stückzahl auch massiv tiefer als bei den beiden anderen Verträgen.

**3.3.2.3** Die beiden Einkaufsverträge vom 8. und vom 15. März 2010 wurden in verschiedenen Tranchen abgewickelt, blieben jedoch zumindest teilweise unerfüllt. Es wurden sowohl Zahlungen in USD als auch in EUR geleistet, obschon vertraglich USD vereinbart worden waren. Die Zahlungen waren sodann innerhalb von zehn Tagen nach Erhalt der Ware zu leisten. Die russischen Zollbelege stehen jedoch im Widerspruch zu dieser Bestimmung.

**3.3.2.4** Der Einkaufsvertrag vom 4. Juni 2010 wurde in einer einzigen Tranche beglichen. Allerdings datiert die letzte Ausgangsrechnung an die Partnergesellschaft vom 2. April 2010. Entsprechendes gilt für den beigelegten russischen Zollbeleg. Ein Warenfluss zu diesem Vertrag ist demnach nicht belegt. Des Weiteren ist auch nicht ersichtlich, mit welchem Verkaufsgeschäft dieser Einkauf verbunden war.

**3.3.2.5** Eine weitere Zahlung an die F. \_\_\_\_\_ entspricht demgegenüber der aktenkundigen Rechnung für die Laptops. Ein Weiterverkauf derselben ist jedoch nicht aktenkundig, ebensowenig wie ein Eigengebrauch. Eine zweite Zahlung in der Höhe von Fr. 19'000.-, die am 7. April 2010 an die gleiche Gesellschaft erfolgte, ist ebenfalls ohne aktenkundige vertragliche Grundlage oder Rechnung. Sie wurde demselben Konto entnommen, auf welches am 26. Februar 2010 die Stammeinlage in der Höhe von Fr. 20'000.- geleistet worden war. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz diesbezüglich eine Rückzahlung von Stammkapital angenommen hat.

**3.3.2.6** Da ferner der Minderertrag mangels ausreichender Unterlagen nicht auf einzelne Transaktionen verlegt werden konnte, ist es sachgerecht, wenn die Vorinstanz gesamthaft von einer Überfakturierung ausging.

**3.3.2.7** Ein Geschäftsvolumen in der vorliegenden Grössenordnung ohne entsprechende Dokumentation bzw. ohne ausreichende Prüfspur, das zudem mit den vorliegenden Widersprüchen behaftet ist, ist als ungewöhnlich zu betrachten. Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin es ihren Geschäftspartnern erlaubt hat, sie wie deren eigene Gesellschaft zu benutzen (E. 2.4), ist damit nicht zu beanstanden. Bei dieser Sachlage sind die jeweiligen Nutzniesser für die Belange der Verrechnungssteuer rechtsprechungsgemäss als sog. nahestehende Personen zu betrachten (E. 2.4.2).

**3.3.2.8** Der der ESTV obliegenden Nachweis, dass die Leistung den Aktionären oder nahestehenden Dritten zugekommen ist (E. 2.5.4), kann damit als erbracht gelten.

**3.4** In einem nächsten Schritt ist sodann zu prüfen, ob es der Beschwerdeführerin gelingt, diesen Beweis nunmehr vor Bundesverwaltungsgericht durch einen Gegenbeweis zu entkräften:

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin wendet sinngemäss ein, dass sie als Treuhänderin agiert habe. Die getätigten Geschäfte seien daher nicht ihr zuzurechnen. Sie legt hierzu erstmals vor Bundesverwaltungsgericht ein als „Kommissionsvereinbarung“ bezeichneten Vertrag vom 2. Mai 2008 ins Recht. Während die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren noch argumentiert hatte, dass sie als Treuhänderin der russischen Partnergesellschaft gehandelt habe, will sie mit dem nunmehr ins Recht gelegten „Kommissionsvereinbarung“ ein Treuhandverhältnis zwischen ihr und dem Hauptgesellschafter nachweisen.

In der „Kommissionsvereinbarung“ vom 2. Mai 2008 wird der Hauptgesellschafter als „Auftraggeberin“ und die Beschwerdeführerin als „Agent“ bezeichnet. In Ziff. 2 des Vertrages werden die Pflichten des Agenten aufgelistet. Dazu zählen die Kontoeröffnung bei einer Schweizer Bank (Ziff. 2.1.a), Compliance Aufgaben gemäss den gesetzlichen Anforderungen (Ziff. 2.1.b) und die Weiterleitung der erhaltenen Vorauszahlungen innert 1 – 2 Werktagen an die vom Auftraggeber bestimmten Lieferanten bzw. Vertragsparteien. Der Agent verpflichtet sich sodann, die Einkaufs- und Verkaufsverträge unterschriftsreif und gemäss den schweizerischen gesetzlichen Anforderungen zu erstellen (Ziff. 2.2.a), allfällige Mängelrügen und anderweitige Reklamationen von Kunden im Vertragsgebiet entgegenzunehmen und unverzüglich an die Auftraggeberin weiterzuleiten. In Ziff. 4.1 wird festgehalten, die Vollmacht des Agenten beschränke sich auf die Vermittlung und Vorbereitung von Rechtsgeschäften sowie auf die Entgegennahme von Mängelrügen und anderen Reklamationen für die Auftraggeberin. Gemäss Ziff. 4.2 ist aber der Agent nicht bevollmächtigt, ohne Zustimmung der Auftraggeberin Rechtsgeschäfte eigenständig zu tätigen, Zahlungen entgegenzunehmen oder Vereinbarungen über Zahlungsmodalitäten bzw. Vertragsänderungen abzuschliessen. Gemäss Ziff. 5.1 hat der Agent Anspruch auf eine Provision von (...) % auf den von ihm getätigten Einkäufen (Einkaufsverträge) und getätigten Verkäufen (Verkaufsverträge). Damit liess die vertragliche Vereinbarung sowohl die Vermittlung von Geschäften (Ziff. 4.1) als auch den Abschluss eigener Geschäfte zu (Ziff. 4.2).

In der Folge unterzeichnete der Hauptanteilseigner sowohl den Verkaufsvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Partnergesellschaft als auch die Einkaufsverträge mit den jeweiligen Einkaufsgesellschaften. Er zeichnete hierbei stets im Namen der Beschwerdeführerin, welche auch jeweils als Vertragspartei aufgeführt worden war. Damit sind die Geschäfte der Beschwerdeführerin im Sinne von Art. 4.2 der „Kommissionsvereinba-

nung“ getätigt worden. Diese Bestimmung lässt aber eigenständige Geschäfte ausdrücklich zu. Im Lichte der gesamten Umstände ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz von Eigengeschäften ausgeht.

Für diese Interpretation spricht auch die buchhalterische Behandlung durch die Beschwerdeführerin, hat sie doch sämtliche Einkäufe und Verkäufe ertragswirksam verbucht. Entsprechende Guthaben oder Schulden, die auf eine Weiterleitung schliessen lassen würden, sind nicht ersichtlich.

Somit ist auch nach Vorlage der „Kommissionsvereinbarung“ vom 2. Mai 2008 für die vorliegenden Transaktionen von Eigengeschäften auszugehen. Die Beschwerdeführerin vermag hierzu auch aus dem Einwand, wonach sie unzureichend eigenkapitalisiert ist, nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

**3.5** Die Beschwerdeführerin beantragt, die Verrechnungssteuer eventualiter auf Fr. 42'306.10 entsprechend einer Kommission von (...) % des Umsatzes. Auch der Eventualantrag der Beschwerdeführerin ist abzuweisen, da das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Treuhandverhältnis zwischen ihr und ihrem Hauptgesellschafter verrechnungssteuerlich nicht anzuerkennen ist.

**3.6** Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen ist.

#### **4.**

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 12'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 12'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: