



SRK 2004-098

Der Präsident: Pascal Mollard  
Die Richter: Barbara Merz Wipfli; Thomas Stadelmann  
Die Gerichtsschreiberin: Jeannine Müller

## **Entscheid vom 4. Januar 2006**

in Sachen

**X. AG**, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

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

betreffend

Verrechnungssteuer  
(geldwerte Leistung)

---

### **Sachverhalt:**

A.- Die X. AG (nachfolgend auch: Gesellschaft), gegründet mit Handelsregistereintrag vom 12. April 1995 unter der Firma Y. AG, bezweckt gemäss Statuten vom 6. März 1995 die Erbringung von Dienstleistungen aller Art, insbesondere Finanz- und Anlageberatung, Geschäftsvermittlung, Unternehmensberatung und Durchführung von Treuhandgeschäften; sie kann sich an anderen Gesellschaften beteiligen sowie Patente, Lizenzen und Grundstücke

erwerben und verkaufen. Ihr Aktienkapital beträgt Fr. 100'000.--, eingeteilt in 100 Namenaktien zu Fr. 1'000.--. Einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft ist Z.

B.- Mit Schreiben vom 15. Juni 2001 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) der Gesellschaft mit, sie sei noch nicht im Besitze der anlässlich der Buchprüfung vom 6./7. März 2001 verlangten Angaben und Unterlagen zu dem per 4. Mai 1998 registrierten "Durchlauf" i.S. Frau W. und ersuche, ihr diese innert längstens 15 Tagen zukommen zu lassen. Mit Brief vom 20. Juli 2001 teilte die Gesellschaft der ESTV diesbezüglich mit, wie aus den vorhandenen Unterlagen hervorgehe, sei dazumal das Geld für die Verschiffung/Umladung von Usbekischer Baumwolle im Hafen P. [bestimmt gewesen]. Wie Herr W. bestätige, habe er das Geld weitergereicht zur Bezahlung von Hafen-Arbeiten, währenddem er damals eine Hafенlagerei und Umlade-Dienstleistungen ("Steevedoorservice Firma") im Hafen von P. mit anderen Partnern betrieben habe. Herr W. erkläre, er habe heute keinen Kontakt mehr zu diesen Leuten und betreibe dieses Geschäft nicht mehr. Er habe heute keinen freien Zugang mehr zu diesen Akten. Er würde aber probieren, diese zu erhalten.

Am 26. April 2002 teilte die ESTV der Gesellschaft mit, mit der im Anschluss an ihre Buchprüfung vom März 2001 eingereichten Angaben und Unterlagen hätten ihre Fragen zu den Hintergründen und insbesondere den vertraglichen Grundlagen betreffend der im Mai 1998 festgestellten Durchlaufposition über USD 50'000.-- nicht oder nur ungenügend beantwortet werden können. Bei der nachfolgenden Ermessen taxation gehe sie davon aus, dass der per 4. Mai 1998 vereinnahmte Betrag von USD 50'000.-- ein ihr zuzurechnender Ertrag darstelle, die erfolgte Abführung somit als entsprechender Aufwand zu betrachten sei, dem die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen sei. Den geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand errechnete die ESTV mit Fr. 68'655.-- (USD 49'750.-- zum Kurs von 1.38), die darauf geschuldete Verrechnungssteuer von 35% mit Fr. 24'029.25.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2002 teilte die ESTV W. mit, bei der Überprüfung der X. AG in A habe sie festgestellt, dass diese Gesellschaft den per 4. Mai 1998 von einer "Bank of B." in C. vereinnahmten Betrag über USD 50'000.-- seinen Anweisungen zufolge bar an Mrs. W. weitergeleitet habe. Zum jetzigen Zeitpunkt müsse sie davon ausgehen, dass diese Zahlung als steuerbare geldwerte Leistung zu betrachten sei, welche der Verrechnungssteuer von 35% unterliege. Entgegen den gesetzlichen Bestimmungen habe es die X. AG unterlassen, die auf diesen Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer von 35% der ESTV zu deklarieren und zu entrichten; diese Unterlassung erfülle den – zumindest objektiven – Tatbestand der Steuerhinterziehung. Demnach hafte Herr W. gestützt auf das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) als Empfänger des unrechtmässigen Vorteils persönlich für die Nachentrichtung der Steuer samt Zins. Herr W. wurde aufgefordert, ein bevollmächtigtes Zustelldomizil in der Schweiz zu bezeichnen.

Am 21. Januar 2003 und am 20. Februar 2003 mahnte die ESTV die Gesellschaft, ihr den Betrag von Fr. 24'029.25 zu überweisen. Gleichzeitig wies sie darauf hin, dass seit dem 3. Juni 1998 ein Verzugszins von 5% p.a. laufe.

C.- Mit Schreiben vom 7. März 2003 teilte die X. AG der ESTV u.a. mit, die fragliche Transaktion sei als treuhänderisch gebucht worden. Sie sei über das Konto (...) Kontokorrent Rubrik: Treuhand gelaufen. Das Konto sei dazumal explizit bei der Bank V. so eröffnet worden. Es habe zu keiner Zeit ein Zweifel bestanden, dass dies nicht ein Treuhandgeschäft sein sollte. Die Gesellschaft habe dazumal eine Transaktion für den Umlad und das Zwischenlagern von Baumwolle gemacht und sei selbstverständlich dafür auch bezahlt worden. Sie habe für ihre Arbeit Fr. 1'459.75 (inkl. Treuhandkommission) einkassiert.

Mit Brief vom 15. April 2003 an T., S. AG, (gemäss Angaben der ESTV damaliger Vertreter der Gesellschaft), wies die ESTV darauf hin, die X. AG habe bisher nicht dokumentieren können, von wem und aufgrund welcher Dokumente der Betrag von USD 50'000.-- eingegangen sei. Tatsache sei der Barbezug der Schwiegertochter von Herrn W., unbekannt bleibe hingegen, wem dieser Betrag im Endeffekt wofür weitergeleitet worden sei. Mit weiterem Schreiben vom 5. Juni 2003 forderte die ESTV T. auf, die für eine allfällige Neubeurteilung massgebenden Unterlagen im Verlaufe der nächsten 15 Tage einzureichen.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2003 an die ESTV führte T. aus, zwischen Herr W. und R. hätten geschäftliche Beziehungen bestanden. Herr W. habe sich mit dem Handel von Gütern von und nach den GUS-Staaten befasst. R. sei seit Januar 1997 alleiniger Eigentümer sämtlicher Aktien der X. AG. Er sei mit Herr W. weder verwandt noch verschwägert und wirtschaftlich unabhängig. Die X. AG habe USD 50'000.-- von der Bank of B. in C. vereinnahmt. Dieser Betrag sei ordnungsgemäss eingebucht worden. Das Geld sei treuhänderisch überwiesen worden mit dem Auftrag, dieses an Herr W. auszuzahlen. Am 4. Mai 1998 habe Herr W. seine Schwiegertochter nach A. geschickt, um diesen Betrag in Empfang zu nehmen. Diese habe den Erhalt von USD 49'998.75 quittiert. Es sei aktenkundig nachgewiesen, dass die zur Diskussion stehenden USD 50'000.-- aus dem Einflussbereich von R. bzw. der X. AG abgeflossen seien.

D.- Am 7. Januar 2004 stellte die ESTV gegen die X. AG ein Betreibungsbegehren an das Betreibungsamt A. 1 für den Forderungsbetrag von Fr. 24'029.25 nebst Zins zu 5% seit 3. Juni 1998. Die Gesellschaft erhob gegen den ihr am 13. Januar 2004 zugestellten Zahlungsbefehl Rechtsvorschlag.

Am 22. Januar 2004 erliess die ESTV einen förmlichen Entscheid im Sinne von Art. 41 VStG in welchem Sie Folgendes erkannte:

1. Die X. AG schuldet der ESTV Fr. 24'029.25 an Verrechnungssteuer (35% Verrechnungssteuer von Fr. 68'655.--) sowie die Betreibungskosten von Fr. 100.--; sie hat den Betrag von Fr. 24'129.25 unverzüglich zu entrichten.

2. Die X. AG schuldet der ESTV einen Verzugszins von 5% auf dem Steuerbetrag von Fr. 24'029.25, berechnet für die Zeit vom 4. Juni 1998 bis zum Tage der Steuerentrichtung (Art. 16 Abs. 2 VStG sowie Verordnung des Eidg. Finanzdepartementes über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern.
3. Durch den vorliegenden Entscheid wird der in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes A. 1 erhobene Rechtsvorschlag beseitigt.

Zur Begründung ihrer Forderung verwies die ESTV auf die Steuerrechnung vom 26. April 2002.

D.- Gegen diesen Entscheid liess die X. AG am 23. Februar 2004 Einsprache erheben und verlangte es sei festzustellen, dass die Zahlung von USD 49'998.75 an Frau W. am 4. Mai 1998 lediglich die Weiterleitung des am gleichen Tag von Herrn Q. für W. überwiesenen Betrages von USD 50'000.-- darstelle, dass also keine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung vorliege. In diesem Sinne sei der Entscheid vom 22. Januar 2004 aufzuheben. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, den aufgelegten, aus dem Jahre 1998 stammenden Unterlagen sei mit aller Klarheit zu entnehmen, dass die X. AG treuhänderisch, als Inkassomandatarin, für Herrn W. gehandelt habe.

E.- Mit Entscheid vom 19. April 2004 wies die ESTV die Einsprache der X. AG ab und bestätigte ihre Verrechnungssteuerforderung im Betrag von Fr. 24'029.25 zuzüglich Verzugszins von 5% für die Zeit vom 3. Juni 1998 bis zur Bezahlung der Abgabe sowie die Forderung zur Bezahlung der Betreuungskosten von Fr. 100.--. Gleichzeitig wurde der in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamtes A. 1 erhobene Rechtsvorschlag beseitigt. Zur Begründung ihrer Verfügung führte die ESTV insbesondere aus, der auf dem Konto der Gesellschaft bei der Bank V. gutgeschriebene Betrag von USD 50'000.-- im Jahre 1998 sei ein gewichtiger Hinweis für das Vorliegen eines steuerbaren Wertzuflusses, der es – bis zum Nachweis des Gegenteils – erlaube, daraus den Schluss zu ziehen, dass es sich dabei um Ertrag der Gesellschaft handle. Diesen Gegenbeweis habe die Gesellschaft nicht erbracht. Namentlich liege keine Vereinbarung vor, welche belegen würde, dass die Gesellschaft lediglich als Treuhänderin, Inkassomandatarin oder Zahlstelle tätig geworden wäre. Zu wessen Gunsten die Zahlung von USD 49'750.-- am 4. Mai 1998 schlussendlich erfolgt sei, habe nicht festgestellt werden können und sei in keiner Weise belegt. Insbesondere habe die Gesellschaft nicht dartun können, welche Gegenleistung ihrer Auszahlung ab dem fraglichen Konto bei der Bank V. gegenüber stand. Sie habe die geschäftsmässige Begründetheit der erwähnten Zahlung somit nicht nachweisen können. Bei dieser Sachlage dürfe angenommen werden, dass die Zahlung von USD 49'750.-- Personen zuzurechnen sei, die, aus welchen Gründen auch immer, die Gesellschaft wie eine eigene benützen konnten. Mithin sei davon auszugehen, dass es sich in vollem Umfange um eine geldwerte Leistung an der Einsprecherin nahestehenden Personen handle.

F.- Gegen diesen Entscheid lässt die X. AG am 19. Mai 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben, mit dem Antrag, es sei festzustellen,

dass es sich beim Zahlungsdurchlauf vom 4. Mai 1998 um die Abwicklung eines Inkassomandates der Beschwerdeführerin gehandelt habe, welches steuerlich anzuerkennen sei, so dass die Zahlung von USD 49'998.75 an Mrs. W. keine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung darstelle. In diesem Sinne sei der Einspracheentscheid der ESTV ersatzlos aufzuheben.

In Ihrer Vernehmlassung vom 22. Juni 2004 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer unterliegen Einspracheentscheide, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die SRK (Art. 42a des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]). Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] in Verbindung mit Art. 42a VStG). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 19. April 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Der Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wurde fristgerecht einbezahlt. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

2.- a) Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV; SR 642.211) gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellten.

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem handelsrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn einer Aktiengesellschaft; massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, Art. 4 Abs. 1 lit. b N 3.12; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern 1997, § 21 N 9 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den aufgrund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus etc.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend), der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen, insbesondere auch die üblicherweise (namentlich im Recht der direkten Steuern der Kantone und neu auch des Bundes; vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) als "verdeckte Gewinnausschüttungen" bezeichneten Leistungen. Nach der bereits unter früherem Recht (Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgaben auf Coupons; Bundesratsbeschluss vom 1. September 1943 über die Verrechnungssteuer) entwickelten, grundsätzlich auch unter dem Recht des heutigen Verrechnungssteuergesetzes weiterhin massgebenden Rechtsprechung (vgl. insbesondere Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 540 f. E. 2), ist eine solche "verdeckte Gewinnausschüttung" bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen gegeben (zum Begriff "geldwerte Leistung" vgl. Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 12 Rz. 50 ff.; Barbara Desax, Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen (geldwerte Leistungen und verdeckte Kapitaleinlagen) im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung, Zürich 2000, S. 10 f.; zum Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 462 f. Rz. 63 f.; zum Begriff "Gewinnvorwegnahme" Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 465 f. Rz. 68 f.):

1. Eine Leistung wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht;
2. mit dieser Leistung wird ein Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) begünstigt, das heisst es wird ihm damit ein Vorteil erbracht, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre; die Leistung erscheint also insofern als ungewöhnlich und
3. dieser Charakter der Leistung war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar.

(vgl. zum Ganzen nicht publizierte Entscheide der SRK vom 19. Oktober 2000 [SRK 1999-146], vom 27. Oktober 1997 [SRK 1996-017], E. 3a [bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 1999, ASA 68 S. 246 ff.]; Pfund, a.a.O., Art. 4 Abs. 1 lit. b N 3.28 ff., insbesondere N 3.53, mit weiteren Hinweisen; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 N 13 ff.; Fred Vuillemin, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.; Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998, S. 49 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen gehören somit Zuwendungen jeder Art an Aktionäre oder diesen nahestehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (ASA 68 S. 596 ff., insb. S. 600 E. 2 mit Hinweisen). Dabei gelten als Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahestehen, Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als

eigentlicher Grund der zu besteuernenden Leistung betrachtet werden müssen. Als nahestehend sind auch Personen zu betrachten, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benützen (ASA 68 S. 600, mit Hinweis auf ASA 65 S. 401).

Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören demgegenüber diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihren Aktionären oder nahestehenden Personen auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis, beispielsweise aus einem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis erbringt, wie sie es auch mit aussenstehenden Dritten vereinbaren könnte; solche Zuwendungen stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV dar (vgl. ASA 68 S. 246 ff., insbesondere S. 249 f. E. 3a, mit Hinweisen; ASA 65 S. 600 mit Hinweisen).

b) Im Steuerveranlagungsverfahren herrscht grundsätzlich die Untersuchungsmaxime (ASA 55 S. 627 E. 3a; Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in ASA 49 S. 99). Diese wird allerdings modifiziert durch die in Art. 39 VStG geregelte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Diese Bestimmung sieht vor, dass 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 (vgl. nicht publiziertes Urteil der SRK vom 26. Februar 1996 [SRK 1995-003], E. 3).

In sinngemässer Anwendung des in Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) niedergelegten Grundsatzes über die Beweislast gilt unter Berücksichtigung des vorstehend ausgeführten Zusammenwirkens von Untersuchungsmaxime und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen folgende allgemeine Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast: Die Steuerbehörde trägt im allgemeinen die objektive Beweislast für Tatsachen, welche den Steueranspruch begründen oder mehren, das Steuersubjekt dagegen für Tatsachen, welche den Steueranspruch hindern, aufheben oder hemmen, wenn trotz Untersuchung von Amtes wegen der rechtserhebliche Sachverhalt ungewiss geblieben ist. Die Beweislast kann indes namentlich dann dem Steuersubjekt obliegen, wenn dieses die mögliche und zumutbare Mitwirkung bei der Abklärung des steuererheblichen Sachverhalts pflichtwidrig und in schuldhafter Weise unterlassen hat. Wirkte das Steuersubjekt pflichtgemäss mit, kann abweichend von der genannten Grundregel zugunsten des Steuersubjektes entschieden werden (vgl. zum Ganzen ausführlich Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998, insbesondere S. 303 f.; eingeschränkter noch Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110).

In Bezug auf die Beurteilung allfälliger verdeckter Gewinnausschüttungen ergibt sich daraus für den Fall, in dem streitig ist, ob einer Leistung einer Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten oder nahestehenden Dritten gegenübersteht, dass die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein dieser Gegenleistung trägt (vgl. Zweifel, a.a.O., S. 11 f.), es sei denn der Sachverhalt bleibe trotz pflichtgemässer Mitwirkung der Steuerpflichtigen

weiterhin ungewiss. Diese im Recht der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze über die Beweislastverteilung sind auch bei der Verrechnungssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. nicht publizierter Entscheid der SRK vom 21 Mai 1999 [SRK 1998-061], E. 4a). Dies bedeutet, dass zwar die Steuerbehörden nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen der steuerpflichtigen Unternehmung zu entscheiden und so ihr eigenes Ermessen anstelle desjenigen der Geschäftsleitung zu stellen haben. Dennoch hat die steuerpflichtige Gesellschaft nachzuweisen, dass die in Frage stehenden Leistungen geschäftsmässig begründet sind. So können sich die Steuerbehörden vergewissern, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (ASA 68 S. 250 f. E. 3b).

c) Behauptet die steuerpflichtige Gesellschaft, sie sei lediglich als Treuhänderin und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden, so verlangt die ESTV, dass klare Abmachungen zwischen Auftraggeber und Treuhänderin aus der Zeit der Begründung des Rechtsverhältnisses bestehen. Diese Praxis ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht zu beanstanden, was insbesondere dann gilt, wenn internationale Rechtsbeziehungen in Frage stehen (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts vom 26. Mai 1999, E. 2b ff., mit Hinweisen). Solche Rechtsgeschäfte entziehen sich weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an deren Nachweis strenge Anforderungen zu stellen sind (vgl. ASA 60 S. 558 E. 2b).

Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge wird ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft auch auf eigene Rechnung getätigt. Liegt – ausnahmsweise – ein Vertretungs- bzw. Treuhandverhältnis vor, obliegt daher dessen Nachweis als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Beweislastregeln dem Steuerpflichtigen. Die Behauptung, ein im eigenen Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, darf nach der Praxis unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen ist (ASA 49 S. 211 E. 1a; vgl. auch Heinz Masshardt, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, Art. 1 N 30). Nach der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vgl. deren Merkblatt "Treuhandverhältnisse" vom Oktober 1967, abgedruckt in Masshardt, a.a.O., S. 24 ff.), müssen für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formellen Voraussetzungen erfüllt sein:

1. Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen.
2. Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein.
3. Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen.
4. Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist.
5. Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein.
6. Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen.

Die Erfüllung dieser formellen Voraussetzungen ist nach der Rechtsprechung nicht unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses. Ein Nachweis ist dem Pflichtigen somit auch auf andere Weise möglich. Doch ist in jedem Falle ein eindeutiger Nachweis erforderlich (vgl. ASA 60 S. 558 E. 2b).

d) Inkassomandate können, müssen jedoch nicht, in eigenem Namen und auf fremde Rechnung ausgeführt werden. Werden sie in eigenem Namen und auf fremde Rechnung ausgeführt, können sie den Treuhandverhältnissen gleichgestellt werden. Ist dem Empfänger der Rechnung – aufgrund eines Vermerks auf der Rechnung oder einer entsprechenden Vereinbarung zwischen Inkassomandatar und Rechnungsempfänger – indes klar, in welcher Funktion der Rechnungssteller handelt, so liegt eine direkte Stellvertretung vor (vgl. Rolf Watter, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht 1, Basel 1992, N 12 zu Art. 32 OR). Bei der direkten Stellvertretung treten die Rechtswirkungen unmittelbar beim Vertretenen ein (Art. 32 Abs. 2 OR; Alfred Koller, in Theo Guhl, Das schweizerische Obligationenrecht, 9. Auflage, Zürich 2000, S. 155 Rz. 8). In zivilrechtlicher Hinsicht unterscheidet sich die direkte Stellvertretung vom Treuhandverhältnis daher grundsätzlich. Aus steuerlicher Sicht sind an den Nachweis eines solchen direkten Vertretungsverhältnisses jedoch dieselben formellen Anforderungen zu stellen wie an die Treuhandverhältnisse. Die diesbezügliche Vereinbarung muss schriftlich und vor Ausübung der Geschäftstätigkeit abgeschlossen worden sein.

Die steuerliche Anerkennung ist einem behaupteten Treuhandverhältnis oder Inkassomandat jedoch zu versagen, wenn es sich dabei um ein simuliertes Rechtsgeschäft im Sinne von Art. 18 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (fünfter Teil: Obligationenrecht [OR; SR 220]) handelt, es zur Umgehung der Steuer dient (Roger Dagon, Besteuerung im Falle von Treuhandverhältnissen und verwandten Tatbeständen, in Schweizerische Juristen-Zeitung [SJZ] 61/1965 S. 102) oder mit dem Treuhandverhältnis bzw. Inkassomandat einem Dritten ein wesentlicher Einfluss auf die Aktiengesellschaft verschafft wird. Ebenso kann ein fiduziarischer Auftrag eines Aktionärs oder nahestehenden Dritten an die von ihm beherrschte Aktiengesellschaft zur Ausführung von eigentlichen kommerziellen Geschäften (d.h. Handels- und Finanzvermittlungsgeschäften) nicht anerkannt werden (ASA 60 S. 496 E. 3c). Einem behaupteten und formell nachgewiesenen

Treuhandverhältnis oder Inkassomandat versagen die Steuerbehörden zudem die steuerrechtliche Anerkennung, wenn seine Gestaltung nicht auf ernsthaften wirtschaftlichen Gründen beruht oder wenn die als Treuhänderin oder Inkassomandatarin auftretende Gesellschaft gar nicht so organisiert ist, dass sie die zugesagten Dienste auch wirklich zu leisten vermag (Pfund, a.a.O., N 3.64 zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG). Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG ist eine Norm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten (ASA 64 S. 496 f. E. c), weshalb für das Verrechnungssteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Treuhandverhältnisses bzw. Inkassomandates im Vordergrund steht (Dagon, a.a.O., S. 126). Die Steuerbehörden sind daher bei der Interpretation dieser Vorschrift nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden, die der Steuerpflichtige gewählt hat; vielmehr haben sie den Sachverhalt entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (BGE 115 Ib 241 E. 3b).

3.- a) Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin am 4. Mai 1998 USD 50'000.-- vereinnahmte und gleichentags USD 49'750.-- an Frau W. in bar weiterleitete.

Umstritten ist vorliegend der Charakter dieser Transaktion. Ursprünglich machte die Beschwerdeführerin geltend, es habe sich um ein Treuhandgeschäft gehandelt; sie habe eine Transaktion für den Umlad und das Zwischenlagern von Baumwolle gemacht und sei dafür mit Fr. 1'459.75 (inkl. Treuhandkommission) bezahlt worden. Im späteren Verlauf des Verfahrens machte die Beschwerdeführerin geltend, sie sei als Inkassomandatarin bzw. Zahlstelle für Herr W. tätig gewesen und in der Beschwerde brachte sie vor, es bestehe kein Zweifel darüber, dass sie nicht als Treuhänderin tätig gewesen sei.

Die ESTV vertritt demgegenüber im Wesentlichen die Auffassung, weder Treuhandverhältnis noch die Tätigkeit als Inkassomandatarin seien rechtsgenügend nachgewiesen. Es könne angenommen werden, dass die Zahlung von USD 49'750.-- Personen zuzurechnen sei, die – aus welchen Gründen auch immer – die Beschwerdeführerin wie eine eigene Gesellschaft hätten benützen können.

b) Nachdem die Beschwerdeführerin nun vorträgt, sie sei zweifellos nicht als Treuhänderin tätig gewesen, erübrigt es sich auf die diesbezüglichen Fragen näher einzugehen. Zu prüfen bleibt dagegen, ob die Beschwerdeführerin nachzuweisen vermag, dass sie lediglich als Inkassomandatarin oder Zahlstelle tätig war.

Die Beschwerdeführerin legt keinerlei Vereinbarungen zwischen ihr und Herr W., für welchen sie als Zahlstelle tätig gewesen sein will, auf. Zum Beweis ihrer Behauptungen verweist sie auf eine Arbeitskarte, aus welcher der für Herr W. geleistete Arbeitsaufwand im April/Mai 1998 ersichtlich sei, auf einen Fax-Brief vom 27. April 1998 an Herr W., in welchem diesem die erforderlichen Angaben für die Überweisung des Betrages von USD 50'000.-- mitgeteilt worden seien, ein "Foreign wire request" der Bank of B. vom 27. April 1998, dem zu entnehmen sei, dass die Zahlung von USD 50'000.-- für Herr W. bestimmt gewesen sei, ein Fax-Schreiben vom

30. April 1998 an die Bank of B., die Gutschriftsanzeige der Bank V. vom 4. Mai 1998 sowie den Kassenbeleg vom 4. Mai 1998 mit der Empfangsbescheinigung von Frau W.

Aufgrund dieser Unterlagen ist entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin in keiner Weise nachgewiesen, dass sie lediglich als Inkassomandatarin und nicht auf eigene Rechnung tätig geworden ist. Sie führt selber in ihrer Beschwerde aus, die ESTV habe im Einspracheentscheid zu Recht festgehalten, "dass klare Abmachungen zwischen Auftraggeber und Inkassomandatarin aus der Zeit der Begründung des Rechtsverhältnisses bestehen und aus den Rechnungen auch die Zahlstelle als solche ersichtlich sein müsse." Es ist nicht nachvollziehbar, wie die Beschwerdeführerin aufgrund der genannten Unterlagen zur Auffassung kommt, diese Anforderungen seien erfüllt. Der einzige Hinweis, dass allenfalls ein Anspruch von Herr W. auf die fragliche Zahlung bestand, besteht im handschriftlichen Vermerk im "Foreing wire request" an die Bank of B. "for Mr. W.". Die ESTV hat diesbezüglich jedoch zu Recht festgehalten, dass die Kopie dieser Fax-Mitteilung eine schriftliche Vereinbarung mit der fraglichen Abmachung nicht zu ersetzen vermag. Sie wies insbesondere zu Recht darauf hin, dass in keiner Weise belegt wurde, zu wessen Gunsten die Zahlung von USD 49'750.-- schlussendlich erfolgte und welche Gegenleistung ihrer Auszahlung ab dem fraglichen Konto bei der Bank V. gegenüber stand. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Zahlung von USD 49'750.-- Personen zukam, welche die Gesellschaft so benutzen konnten, wie wenn es ihre eigene wäre. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung der ESTV in ihrer Aktennotiz vom 13. Juni 2003 (vi. Bel. 15) wesentlich, wonach Herr W. aufgrund der Vergangenheit nicht als Dritter bezeichnet werden könne. Aus dem aufgelegten Handelsregisterauszügen ergibt sich denn auch, dass ein D.W. bis im September 1997 Präsident bzw. Direktor der Gesellschaft mit Einzelunterschrift war. Das heisst die wirtschaftlichen Verhältnisse in Bezug auf die Gesellschaft sind zumindest unklar und die Gesellschaft hat diesbezüglich während des ganzen Verfahrens keine Belege aufgelegt, welche zur Klärung beizutragen vermöchten, sondern sich lediglich auf die Behauptung beschränkt, R. sei alleiniger Eigentümer sämtlicher Aktien der Gesellschaft und mit dem zur Diskussion stehenden Herr W. weder verwandt noch verschwägert und wirtschaftlich unabhängig (vgl. vi. Bel. 14). Sodann fehlen jegliche Belege dafür, weshalb Herr W. Anspruch auf die der Beschwerdeführerin überwiesenen USD 50'000.-- haben sollte. Es ist offensichtlich, dass das Schreiben von Herr W. an die Beschwerdeführerin., welches erst am 11. Februar 2004 ausgestellt wurde und in welchem Herr W. ausführte, er habe in bar den Betrag von USD 50'000.-- benötigt und einen Herrn Q. gebeten, den erwähnten Betrag an die Beschwerdeführerin zu überweisen (vgl. bf. Bel. 7), einen solche Anspruch nicht belegen kann. Notwendig wären hierzu Belege, aus denen sich ergibt, dass der genannte Betrag wirklich Herr W. zustand und dieser einen entsprechenden Anspruch auf die Überweisung des Betrages gegenüber dem genannten Herrn Q. hatte. Derartige Belege wurden von der Beschwerdeführerin in keinem Zeitpunkt des Verfahrens offeriert. Die Beschwerdeführerin beantragt demgegenüber als Beweis die Zeugenbefragung von Herr W. Auf diese Befragung kann jedoch in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden. Zum Einen ist nicht zu übersehen, dass Herr W. am Ausgang des Verfahrens im Sinne der Behauptungen der Beschwerdeführerin interessiert ist, muss er doch andernfalls damit rechnen, dass die Beschwerdeführerin ihm die auferlegten Verrechnungssteuern überwälzt. Zum Andern müsste es

der Beschwerdeführerin möglich sein, die behaupteten Grundlagen des angeblichen Inkassogeschäfts, also insbesondere auch den Anspruch von Herr W. auf Überweisung von USD 50'000.-- durch den genannten Herrn Q. sowie die Verwendung des Betrages von USD 49'750.-- durch Herr W. durch Urkunden zu belegen, wenn ihr Herr W. als diejenige Person, welche über solche Belege verfügen müsste, als Zeuge zur Verfügung steht. Es kann ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass Herr W. bloss Behauptungen wiederholen kann, welche bereits bekannt sind. Es ist damit zusammenfassend festzustellen, dass die Beschwerdeführerin die angeblichen Hintergründe des behaupteten Inkassomandates und dieses Inkassomandat selber in keiner Weise nachgewiesen hat. Hinzu kommt, dass sie die fragliche Transaktion in ihren Bücher, soweit aus den vorliegenden Akten ersichtlich, auch nicht separat ausgewiesen hat. Die ESTV führte im angefochtenen Entscheid diesbezüglich aus, der Buchhaltung seien die fraglichen Ein- und Auszahlungen unter dem Konto „2095, Kundenvorauszahlungen“ zu entnehmen, wobei die Transaktionen – mit denselben Beträgen – in Schweizer Franken und damit nicht korrekt erfasst worden seien. Diese Verbuchungsweise ergibt ebenfalls keine Hinweise darauf, dass es sich bei der fraglichen Transaktion tatsächlich um ein Inkassomandat handelte. Im Weiteren behauptete die Beschwerdeführerin zwar, für die fragliche Transaktion sei dazumal explizit ein separates Konto bei der Bank V. eröffnet worden (vgl. bg. Bel. 11); diese Behauptung belegte sie aber ebenfalls nicht. Schliesslich erscheint es als bezeichnend, dass die Beschwerdeführerin ursprünglich behauptete, die Transaktion sei ein Treuhandgeschäft im Zusammenhang mit der Verschiffung von Baumwolle in Stettin, währendem sie nun vortragen lässt, die damaligen Ausführungen seien rein spekulativ gewesen. Auch diese Änderung der Vorbringen durch die Beschwerdeführerin selber zeigen auf, dass keine Klarheit über das behauptete Inkassomandat besteht, bzw. gegenüber den Steuerbehörden nachgewiesen werden konnte.

c) Aufgrund aller genannten Umstände ist demnach festzuhalten, dass die ESTV zu Recht dem behaupteten Inkassomandat die Anerkennung versagte und zum Schluss kam, die geschäftsmässige Begründetheit der Auszahlung von USD 49'750.-- sei nicht nachgewiesen. Bei dieser Sachlage war ihre Annahme korrekt, es liege eine geldwerte Leistung vor, ohne dass sie das Tatbestandmerkmal der nahestehenden Person weiter zu überprüfen bzw. nachzuweisen hatte, wem die fragliche Leistung letztlich zugute kam (vgl. diesbezüglich ASA 68 S. 246 ff.).

Die Umrechnung des genannten Betrages durch die ESTV in Schweizer Franken und die darauf gestützt erfolgte Berechnung der Verrechnungssteuer wurde von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin der ESTV wie mit Einspracheentscheid festgestellt eine Verrechnungssteuer von Fr. 24'029.25 schuldet.

4.- Gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 12 VStG wird die Steuer auf den Erträgen von Aktien innert 30 Tagen nach dem Zeitpunkt fällig, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist. Nach Art. 16 Abs. 2 VStG in der ab 1 Januar 1998 in Kraft stehenden

Fassung ist auf Steuerbeträgen, die nach Ablauf der in Abs. 1 geregelten Fälligkeitstermine ausstehen, ohne Mahnung ein Verzugszins geschuldet. Gemäss der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) beträgt der Zinssatz für die Zeit ab 1. Januar 1997 5%.

Die vorliegend zu beurteilende Transaktion fand am 4. Mai 1998 statt. Die ESTV hat daher gestützt auf die genannten Bestimmungen zu Recht festgehalten, die Beschwerdeführerin schulde auf dem Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 24'029.25 einen Verzugszins von 5% seit dem 3. Juni 1998 bis zur Abgabentrachtung.

5.- Die ESTV hat im angefochtenen Einspracheentscheid schliesslich den in der Betreuung Nr. (...) des Betreibungsamts A. erhobenen Rechtsvorschlag beseitigt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Behörde des Bundes nach Massgabe des Art. 79 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) direkt die Fortsetzung der Betreuung verlangen, ohne dass sie das Rechtsöffnungsverfahren gemäss Art. 80 SchKG zu durchlaufen hätte, sofern das Dispositiv des Verwaltungsentscheids mit Bestimmtheit auf die hängige Betreuung Bezug nimmt und den Rechtsvorschlag ausdrücklich als aufgehoben erklärt (BGE 107 III 60). Der Entscheid der ESTV ist daher auch bezüglich der Aufhebung des Rechtsvorschlages korrekt.

6.- Die Beschwerde ist daher in allen Punkten vollständig abzuweisen. Der Beschwerdeführerin als unterliegender Partei sind die Verfahrenskosten, die mit Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) festgesetzt werden, im vollen Umfang aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss mit den Verfahrenskosten zu verrechnen und einen allfälligen Überschuss zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VwKV; SR 172.041.0]). Die Voraussetzungen für eine Parteientschädigung sind nicht gegeben (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren Eidg. Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

**erkannt:**

- 1.- Die Beschwerde der X. AG vom 19. Mai 2004 wird abgewiesen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. April 2004 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- verrechnet.
- 3.- Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
- 4.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. OG) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

---

Eidg. Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Pascal Mollard

Jeannine Müller