

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-1594/2006
{T 0/2}

Urteil vom 4. Oktober 2010

Besetzung

Richter Daniel de Vries Reilingh (Vorsitz),
Richterin Salome Zimmermann, Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Keita Mutombo.

Parteien

A._____, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer; solidarische Haftung des
Liquidators.

Sachverhalt:**A.**

Die X. _____ AG (nachfolgend auch: Gesellschaft oder X. _____) wurde mit Statuten vom 9. Mai 1985 mit einem Aktienkapital von Fr. 50'000.-- gegründet. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckte die Gesellschaft den Handel mit und die Bearbeitung von Textilien sowie Import und Export von Waren aller Art. Sie konnte sich an anderen Unternehmen beteiligen sowie Liegenschaften erwerben, verwalten und veräussern. Mit Handelsregistereintrag vom 12. September 2002 übernahm A. _____ das Mandat als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 2. Juni 2005 wurde die Gesellschaft aufgelöst. Als Liquidator mit Einzelunterschrift wurde A. _____ bestellt.

B.

B.a Mit Schreiben vom 6. Juni 2003 forderte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) bei der Gesellschaft diverse Unterlagen ein. In der Folge wurden diverse Korrespondenzen gewechselt, Besprechungen abgehalten und eine Einsichtnahme der ESTV in Unterlagen der Gesellschaft vorgenommen. Mit Schreiben und Rechnung vom 11. Januar 2005 teilte die ESTV der Gesellschaft mit, sie spreche den in den Geschäftsjahren ab 1999 verbuchten Provisionsabführungen und der im Geschäftsjahr 2000 festgestellten Abnahme der Eigenmittel mangels Belegnachweis die geschäftsmässige Begründetheit ab und qualifiziere sie als der Verrechnungssteuer unterliegende, geldwerte Leistungen an die Aktionäre oder diesen nahestehende Personen. Zudem habe sie festgestellt, dass die Gesellschaft im Geschäftsjahr 2000 die Verrechnungssteuer aus Aufrechnungen der Jahre 1996 und 1997 als Aufwand verbucht und somit die Überwälzungspflicht laut Art. 14 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) verletzt habe. Mit Schreiben vom 23. Februar 2005 teilte die ESTV in Beantwortung des Schreibens der Gesellschaft vom 11. Februar 2005 dieser unter anderem mit, die in der Rechnung vom 11. Januar 2005 erfolgten Aufrechnungen seien aufgrund der mit dem Schreiben vom 11. Februar 2005 eingereichten Abschlüsse zu ändern. Geltend gemacht wurden danach Verrechnungssteuern von total Fr. 1'105'694.30 (Fr. 997'485.30 auf nicht belegtem Provisionsaufwand in den Jahren 1999 bis 2003; Fr. 88'424.70 auf Differenz Eigenkapital; Fr. 19'784.30 betreffend Überwälzungsproblematik).

B.b Nach Ablauf der Zahlungsfrist und der zusätzlich angesetzten Mahnfrist setzte die ESTV den Betrag von Fr. 1'105'694.30 zuzüglich Zinsen von Fr. 200'470.15 (berechnet bis 30. April 2005) sowie Zinsen von 5 % seit dem 1. Mai 2005 in Betreibung. Dagegen erhob die Gesellschaft Rechtsvorschlag.

B.c Mit Entscheid vom 10. Juni 2005 hielt die ESTV fest, die X. _____ AG in Liquidation schulde ihr Verrechnungssteuern von Fr. 1'105'694.30 (35 % Verrechnungssteuern von Fr. 3'159'126.60), Verzugszinsen von Fr. 200'470.15, berechnet ab Fälligkeit bis am 30. April 2005, Betreibungskosten von Fr. 410.-- sowie einen Verzugszins von 5 % auf dem Steuerbetrag von Fr. 1'105'694.30, berechnet für die Zeit vom 1. Mai 2005 bis zum Tag der Steuerentrichtung. Ferner beseitigte sie den Rechtsvorschlag. Die Gesellschaft erhob dagegen am 12. Juli 2005 Einsprache.

B.d Am 27. Februar 2006 teilte die ESTV A. _____ mit, gemäss Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG hafte er solidarisch für die Steuer-, Zins- und Kostenfolgen, die während seiner Geschäftsführung entstanden seien. Seine Haftung entfalle, soweit er nachweise, dass er alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan habe. Im Weiteren führte die ESTV aus, dass ihr die Gesellschaft gemäss Entscheid vom 10. Juni 2005 die oben genannten Beträge schulde.

B.e Mit Einspracheentscheid vom 4. April 2006 wies die ESTV die Einsprache der X. _____ AG in Liquidation vollumfänglich ab und beseitigte den Rechtsvorschlag. Ferner erkannte sie, A. _____ hafte solidarisch für die Verrechnungssteuer von Fr. 1'105'694.30 und die darauf anfallenden Verzugszinsen von jeweils 5 %, berechnet von der jeweiligen Zahlungsfälligkeit bis zur Steuerentrichtung, sowie die Betreibungskosten von Fr. 410.--.

C.

Mit Eingabe vom 19. Mai 2006 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) liess die X. _____ AG in Liquidation Beschwerde führen und unter anderem beantragen, der Einspracheentscheid der ESTV vom 4. April 2006 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass keine Verrechnungssteuer geschuldet sei.

Ebenfalls mit Eingabe vom 19. Mai 2006 an die SRK liess A. _____ (Beschwerdeführer) Beschwerde führen und beantragen, der Ein-

spracheentscheid vom 4. April 2006 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er für eine allfällige Verrechnungssteuer der X. _____ AG in Liquidation nicht solidarisch hafte. Eventuell sei festzustellen, dass er für eine allfällige Verrechnungssteuer der X. _____ AG in Liquidation maximal bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses hafte. Der Umfang der Verrechnungssteuerpflicht der X. _____ AG in Liquidation sei von der SRK festzustellen – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Schweizerischen Eidgenossenschaft.

D.

Über die bereits aufgelöste X. _____ AG in Liquidation wurde gemäss Handelsregistereintrag vom 12. Juli 2006 durch den Konkursrichter des Bezirksgerichts Kreuzlingen am 23. Juni 2006 der Konkurs eröffnet. Mit Verfügung des gleichen Richters vom 7. Juli 2006 wurde das Verfahren mangels Aktiven eingestellt. Mit Verfügung vom 23. August 2006 schrieb die SRK das Beschwerdeverfahren in Sachen X. _____ AG in Liquidation betreffend Verrechnungssteuer infolge Gegenstandslosigkeit ab. Mit Handelsregistereintrag vom 19. Oktober 2006 wurde die X. _____ AG in Liquidation von Amtes wegen gelöscht.

E.

Mit Vernehmlassung vom 12. Juli 2006 schloss die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde von A. _____.

F.

Am 5. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, es habe das hängige Beschwerdeverfahren zuständigkeitshalber übernommen.

Mit Replik vom 7. Juli 2009 nahm der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der ESTV vom 12. Juli 2006 Stellung. Er beantragte, das Verfahren sei für die Geschäftsjahre 2001 bis 2003 einzustellen oder bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens für die Jahre 1999 und 2000 zu sistieren. Er beantragte weiter, sollte das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde nicht gutheissen, so sei die Angelegenheit zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

G.

Mit Duplik vom 15. Juli 2009 hielt die ESTV am Antrag, den sie in ihrer Vernehmlassung vom 12. Juli 2006 gestellt hatte, fest.

H.

Am 21. Oktober 2009 wurde gegen ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts im Verfahren A-2725/2008 vom 17. September 2009 betreffend Solidarhaftung eines Liquidators für Verrechnungssteuerforderungen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Mit Zwischenverfügung vom 17. Dezember 2009 wurde deshalb das vorliegende Beschwerdeverfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids im Beschwerdeverfahren A-2725/2008 sistiert. Das Bundesgericht wies die Beschwerde mit Urteil vom 3. Februar 2010 (2C_695/2009) ab, soweit es darauf eintrat. Mit Zwischenverfügung vom 3. Juni 2010 wurde das vorliegende Verfahren wieder aufgenommen und dem Beschwerdeführer eine Frist angesetzt, um dem Bundesverwaltungsgericht die Erklärung über die Fortführung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens oder die Anerkennung der von der Vorinstanz geltend gemachten Forderung abzugeben. Mit Schreiben vom 14. Juni 2010 beantragte der Beschwerdeführer, das Beschwerdeverfahren sei fortzuführen.

I.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen Einspracheentscheide der ESTV der Beschwerde an die SRK. Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die Ende 2006 bei der SRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]).

1.2 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die ESTV ist eine Behörde im Sinn von Art. 33 VGG. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit – mit der nachfolgend in E. 1.3 gemachten Einschränkung – einzutreten. Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem VwVG.

1.3 Gemäss Art. 25 Abs. 1 VwVG kann die in der Sache zuständige Behörde über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte und Pflichten auf Begehren oder von Amtes wegen eine Feststellungsverfügung treffen. Einem derartigen Begehren ist nach Art. 25 Abs. 2 VwVG zu entsprechen, wenn die gesuchstellende Person ein entsprechendes schutzwürdiges Interesse nachweist. Laut bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber einer Leistungs- oder Gestaltungsverfügung. Eine Feststellungsverfügung ist nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann (BGE 119 V 13, 114 V 203; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7094/2008 vom 7. Juli 2010 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen; vgl. schon RENÉ RHINOW/BEAT KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 36, S. 109 f.). Der Beschwerdeführer beantragt u.a., es sei festzustellen, dass er für eine allfällige Verrechnungssteuer der (gelöschten) X. _____ AG in Liquidation nicht solidarisch hafte. Weiter verlangt er, eventualiter sei festzustellen, dass er für eine allfällige Verrechnungssteuer der (gelöschten) Gesellschaft maximal bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses hafte und der Umfang der Verrechnungssteuerpflicht der (gelöschten) X. _____ AG in Liquidation sei festzustellen. Es kann jedoch bereits anhand des Leistungsbegehrens des Beschwerdeführers entschieden werden, ob die beanstandete Steuerforderung zu Recht besteht, was das Feststellungsinteresse hinfällig werden lässt (vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7094/2008 vom 7. Juli 2010 E. 1.2 mit weiteren Hinweisen). Somit fallen die verlangten Feststellungen nicht unter Art. 25 Abs. 1 VwVG, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.149).

1.5

1.5.1 Im Beschwerdeverfahren gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Im Rechtsmittelverfahren kommt jedoch – wenn auch in sehr abgeschwächter Form (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.55) – das Rügeprinzip mit Begründungserfordernis in dem Sinne zum Tragen, dass der Beschwerdeführer die seine Rügen stützenden Tatsachen darzulegen und allfällige Beweismittel einzureichen hat (Art. 52 Abs. 1 VwVG; vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3038/2008 vom 9. Juni 2010 E. 1.4).

1.5.2 Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (Art. 62 Abs. 4 VwVG) und eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann (vgl. BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen).

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann auf Antrag der beschwerdeführenden Partei, der Vorinstanz oder von Amtes wegen ein bei ihm eingeleitetes Beschwerdeverfahren bei Vorliegen besonderer Gründe bis auf weiteres bzw. bis zu einem bestimmten Termin oder Ereignis sistieren. Die Sistierung des Beschwerdeverfahrens muss durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein. Eine Verfahrenssistierung fällt namentlich dann in Betracht, wenn sich unter den gegebenen Umständen ein sofortiger Entscheid über die Beschwerde mit Blick auf die Prozessökonomie (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.167/2002 vom 7. August 2002 E. 5) nicht rechtfertigen würde. Im Entscheid darüber, ob ein Verfahren sistiert werden soll, kommt dem Bundesverwaltungsgericht allgemein ein erheblicher Beurteilungsspielraum zu (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1247/2010 vom 19. April 2010 E. 4.1 mit Hinweisen; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.14 ff.).

2.2 In seiner Replik vom 7. Juli 2009 beantragte der Beschwerdeführer, das Verfahren sei für die Geschäftsjahre 2001 bis 2003 einzustellen oder bis zur rechtskräftigen Erledigung des Verfahrens für die Jahre 1999 und 2000 zu sistieren.

2.3 Mit Handelsregistereintrag vom 19. Oktober 2006 wurde die X. _____ AG in Liquidation von Amtes wegen gelöscht. Es ist somit kein Grund ersichtlich, das vorliegende Verfahren betreffend die unter Umständen geleisteten, der Verrechnungssteuer unterliegenden

geldwerten Leistungen der inzwischen gelöschten Gesellschaft einzustellen bzw. das Urteil darüber weiter hinauszuschieben. Da die Haftung des Beschwerdeführers in zweier Hinsicht limitiert ist (vgl. hierzu E. 6), ist es ohne eine Gesamtbetrachtung aller von der Vorinstanz beurteilten Geschäftsjahre nicht möglich, die Solidarhaftung des Beschwerdeführers zu beurteilen. Allein schon aus diesem Grund ist es nicht angebracht bzw. möglich, das Verfahren betreffend die Geschäftsjahre 2001 bis 2003 einzustellen bzw. zu sistieren. Die diesbezüglichen Anträge des Beschwerdeführers werden deshalb abgewiesen.

3.

3.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG) und stellt in aller Regel nur für inländische Defraudanten eine endgültige Belastung dar. Weiter belastet sie Ausländer endgültig. Hierbei ist sie einerseits Entgelt für die Vorteile, welche die Schweiz den ausländischen Kapitalanlagen bietet, andererseits aber auch ein wichtiges Kompensationsobjekt bei Verhandlungen über zwischenstaatliche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 18. Oktober 1963 betreffend den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, BBl 1963 II 953, 954; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.1 mit Hinweisen).

3.2 Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die steuerbare Leistung ist bei der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung ohne Rücksicht auf die Person des Gläubigers um den Steuerbetrag zu kürzen, bei Kapitalerträgen um 35 % (Art. 13 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind u.a. Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Zu den steuerbaren Erträgen gehört auch *jede geldwerte Leistung* der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahe stehende Dritte (Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV, SR 642.211]). Die Gesetzmässigkeit dieser Verordnungsbestimmung hat das Bundesgericht wiederholt

bestätigt (BGE 115 Ib 274 E. 9a, 110 Ib 321 E. 3, je mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.2 mit Hinweisen).

3.3 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts fallen unter den Verordnungsbegriff des *nahe stehenden Dritten* auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.1, 2A.79/2002 vom 27. Januar 2003 E. 1 mit Hinweisen, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 72 S. 736). Diese Rechtsprechung wird in der Lehre kritisiert; es mangle an einer genügenden gesetzlichen Grundlage; die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliege, werde mit der Frage, wer Leistungsempfänger sei, vermischt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.3, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009; MARCO DUSS/JULIA VON AH, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel/Genf/München 2005 [hier-nach: Kommentar VStG], N 133 zu Art. 4 VStG; vgl. auch THOMAS GEHRIG, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahe stehenden Dritten, Bern/Stuttgart/Wien 1998, S. 205 ff.).

3.4 Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts 2A.192/1996 vom 5. März 1999 E. 2, vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 249 f. E. 3a; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2006 [SRK 2005-114] E. 2c, vom 11. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.163 E. 2c, vom 8. März 2004, in VPB 68.98 E. 3b mit Hinweisen; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 21 Rz. 13 ff.; W. ROBERT PFUND, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.53 ff. zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.4 mit Hinweisen):

1. Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreichung der Gesellschaft zur Folge hat (vgl. dazu DUSS/VON AH, in: Kommentar VStG, N 132 zu Art. 4 VStG; MAX IMBODEN, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer

Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in ASA 31 S. 181; ANTON PESTALOZZI-HENGGELE, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Diss. Zürich 1947, S. 37 ff.). Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn beim Abschluss eines zweiseitig verpflichtenden (synallagmatischen) Vertrages die beiden Leistungen in einem wirtschaftlichen Missverhältnis stehen.

2. Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) zugewendet und 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 5. März 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 599 f. E. 2 mit Hinweisen). Bei den nahe stehenden Personen handelt es sich häufig um dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder um vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Nach der Rechtsprechung gelten aber auch Personen als nahe stehend, 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 sowie Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (Urteile des Bundesgerichts vom 5. März 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 599 f. E. 2, vom 7. November 1995, in ASA 65 S. 401 E. 2a mit Hinweisen; MAJA BAUER-BALMELLI/HANS PETER HOCHREUTENER/MARKUS KÜPFER [Hrsg.], Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Band 2, Basel [Loseblattwerk], letzter Nachtrag, Nr. 155 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

3. Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein (Urteil des Bundesgerichts vom 4. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 742 E. 2a mit Hinweisen; vgl. zum Ganzen: PFUND, a.a.O., N 3.53 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, mit weiteren Hinweisen; FRED VUILLEMIN, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.). Das Missverhältnis zwischen der

Leistung der Gesellschaft und der Gegenleistung muss indessen offensichtlich sein; eine bloss geringfügige Differenz genügt nicht (FRANCIS CAGIANUT/ERNST HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, 3. Aufl., Bern 1993, § 12, S. 462 f. Rz. 64).

In diesem Zusammenhang wird kein direkter Beweis vorausgesetzt, dass die Leistung den Aktionären zugekommen ist. Eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung kann vielmehr auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahe stehenden Personen zugekommen, aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 115 Ib 274 E. 9b mit Hinweisen; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2, 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, jeweils mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.4 mit Hinweisen).

3.5 Mit der Unterstellung der geldwerten Leistungen unter die Verrechnungssteuerpflicht werden diese gleich behandelt wie offene Gewinnausschüttungen (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 13).

In der Lehre wird terminologisch zwischen *verdeckten Gewinnausschüttungen* einerseits und *Gewinnvorwegnahmen* andererseits unterschieden (kritisch zu dieser Terminologie: Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2009 vom 20. Januar 2010 E. 2.2, welches einwendet, eine Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns könne nicht als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet werden, da handelsrechtlich gar keine Gewinne "vorweggenommen" werden könnten; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6000/2008 vom 13. Juli 2010 E. 2.5).

3.5.1 Eine *verdeckte Gewinnausschüttung* liegt vor, wenn die Gesellschaft dem Anteilsinhaber oder einer nahe stehenden Person zu Lasten der gegenwärtigen oder einer künftigen Erfolgsrechnung eine Leistung erbringt, welche im Vergleich zu der ihr erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt ist (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15). Die gegenwärtige Erfolgsrechnung wird dann belastet, wenn die Gesellschaft einen *zu hohen Aufwand* verbucht (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 34). Die zukünftige Erfolgsrechnung wird belastet, wenn ein Aktivum überpreislich erworben und erst in einer späteren Rechnungsperiode auf den Marktwert abgeschrieben wird oder wenn eine Leistung zu Unrecht in vollem Umfang aktiviert wird und deshalb

in der Zukunft wertberichtigt oder abgeschrieben werden muss (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Fn. 35). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt zum Beispiel vor, wenn eine Gesellschaft einem Gesellschafter auf einem von diesem der Gesellschaft gewährten Darlehen einen übersetzten Zins bezahlt (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts vom 25. November 1983, veröffentlicht in ASA 53 S. 84 E. 2; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 15; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.5.1).

3.5.2 Um eine *Gewinnvorwegnahme* handelt es sich hingegen, wenn die Gesellschaft vom Anteilsinhaber oder von einer nahe stehenden Person für erbrachte Leistungen *weniger Ertrag* fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 16). Eine Gewinnvorwegnahme besteht zum Beispiel darin, dass eine AG ihren Aktionären oder ihnen nahe stehenden Dritten ein Mietobjekt zu einem unter dem Marktpreis liegenden Preis überlässt (vgl. dazu grundlegend BGE 107 Ib 325 [«Bellatrix»]; HÖHN/WALDBURGER, a.a.O., § 21 Rz. 16 mit weiteren Hinweisen). Diesfalls ist nicht der Aufwand der Gesellschaft zu hoch, sondern ihr Ertrag zu tief (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.5.2).

3.5.3 Schliesslich hat nach den allgemeinen Regeln die steuerpflichtige Gesellschaft den Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen zu erbringen. Diese ist nach Art. 39 VStG auch verpflichtet, der ESTV alle nötigen und zumutbaren Auskünfte zu erteilen und ihr Einblick in die Geschäftsbücher sowie weitere Belege und Urkunden zu gewähren. Es obliegt mithin der steuerpflichtigen Gesellschaft zu beweisen, dass eine fragliche Leistung geschäftsmässig begründet ist. Zwar ist es nicht Sache der Steuerbehörden, über die Zweckmässigkeit von Aufwandpositionen zu entscheiden sowie ihr eigenes Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsleitung zu setzen. Aber die Steuerbehörde muss sichergehen, dass ausschliesslich geschäftliche Gründe – und nicht die engen persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger – für eine bestimmte Leistung ausschlaggebend waren. Wer Zahlungen leistet, die weder buchhalterisch erfasst noch belegt sind, hat die Folgen einer solchen Beweislosigkeit zu tragen, d.h. seine Zahlungen werden als geldwerte Leistungen betrachtet (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 3.3, 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006 E. 2.2, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 2.3, 2A.237/2000 vom 6. September

2000, publiziert in *Rivista di diritto amministrativo e tributario ticinese* [RDAT] 2001 I S 421 E. 3c; BGE 119 Ib 431 E. 2c). Bei Zahlungen ins Ausland ist nicht nur der Zahlungsempfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Diesfalls entziehen sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden (Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2, 2A.458/2001 vom 29. Juli 2002 E. 3.2, 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, publiziert in ASA 68 S. 746 E. 2b, 2A.12/1994 vom 7. November 1995, publiziert in ASA 65 S. 397 E. 2b). Vorzuweisen sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen mit den Zahlungsempfängern, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken (Urteile des Bundesgerichts 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 2.3, 2A.523/1997 vom 29. Januar 1999, publiziert in ASA 68 S. 246 E. 3c; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2605/2008 vom 29. April 2010 E. 2.6.1).

3.6 Behauptet die steuerpflichtige Gesellschaft, sie sei lediglich als Treuhänderin oder Inkassomandatar 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 (Urteile des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen und 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, veröffentlicht in ASA 68 S. 750 E. 2b; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4313/2007 vom 7. Mai 2009 E. 2.5 und A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 3.7).

4.

4.1 Nach Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haften die mit der Liquidation beauftragten Personen für die Steuer einer aufgelösten juristischen Person solidarisch mit dieser bis zum Betrage des Liquidationsergebnisses. Diese Personen haften nur für Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während ihrer Geschäftsführung entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Ihre Haftung entfällt, soweit sie nachweisen, dass sie alles ihnen Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforde-

rung getan haben (Art. 15 Abs. 2 VStG). Dabei gilt selbst eine faktische Liquidation einer Gesellschaft als Auflösung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteile des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1, 2A.342/2005 vom 9. Mai 2006 E. 4.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 4.1 mit Hinweisen).

4.2 Zu den Personen, die mit der Liquidation betraut sind, gehören vorab die gesetzlichen oder statutarisch bestellten Organe, welche – mangels eines Generalversammlungsbeschlusses über die Auflösung – die bloss faktische Liquidation durchführen (BGE 115 Ib 274 E. 14c; zuletzt bestätigt in: Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010 E. 2.1; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1). Der einzige Verwaltungsrat einer Gesellschaft ist Organ derselben und gilt damit im Falle einer faktischen Liquidation ohne weiteres als solidarisch haftender Liquidator im Sinne von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 4.2 mit Hinweisen; siehe weiter das Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 5.1).

5.

5.1 Eine faktische Liquidation liegt vor, wenn die Gesellschaftsaktiven veräussert oder verwertet werden und der Erlös nicht reinvestiert, sondern an die Anteilsinhaber verteilt wird (BGE 115 Ib 274 E. 10a). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Gesellschaft sämtliche Aktiven entzogen werden; es genügt, wenn die Gesellschaft ihrer wirtschaftlichen Substanz entleert wird (Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008). Nach der – nicht unumstrittenen – Rechtsprechung des Bundesgerichts ist zur Annahme einer faktischen Liquidation auch nicht notwendig, dass ein Auflösungsbeschluss oder der Wille der Organe zur zivilrechtlichen Liquidation der Gesellschaft vorliegt (BGE 115 Ib 274 E. 10; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2b/aa mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2 mit Hinweisen auch auf die Kritik, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.1 mit Hinweisen).

5.2 Als Beginn der faktischen Liquidation ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung der Zeitpunkt anzunehmen, in dem in Würdigung der gesamten Umstände eine Vermögensdisposition nicht mehr als geschäftliche Transaktion, sondern als Aushöhlung der Gesellschaft bezeichnet werden muss (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1506/2006 vom 3. Juni 2008 E. 4.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008; Entscheid der SRK vom 17. April 2001, veröffentlicht in VPB 65.113 E. 2c [«il y a liquidation de fait quand un acte de disposition ne constitue pas une transaction commerciale ordinaire, mais vide la société»]). Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses wird auf die letzte, vor Beginn der Liquidationshandlungen eingereichte Bilanz abgestellt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_502/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 4.2). Es handelt sich dabei nämlich um die letzte Bilanz, die noch nicht durch Liquidationshandlungen verfärbt worden ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 5.2 mit Hinweisen).

6.

Die Mithaftung für Steuern, Zinsen und Kosten ist in zweifacher Hinsicht betragsmässig begrenzt: nämlich bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses einerseits (Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG; E. 6.1 hienach) und bis zum Betrag der Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während der Geschäftsführung der Liquidatoren entstehen, geltend gemacht oder fällig werden andererseits (Art. 15 Abs. 2 VStG; E. 6.2 hienach).

6.1 Die Haftung des Liquidators ist begrenzt auf das Liquidationsergebnis, das heisst auf das Vermögen, das der Gesellschaft nach Tilgung der Schulden und der Liquidationskosten verbleibt und worüber die Liquidatoren die Herrschaft ausüben. Die Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft ist zwar nicht als Ertrag steuerbar; der entsprechende Betrag bildet aber Bestandteil des die Haftungssumme begrenzenden Liquidationsergebnisses (P_{FUND} , a.a.O., N 7 zu Art. 15 VStG). Zur Berechnung des Liquidationsergebnisses sind die Aktiven zum Verkehrswert einzusetzen (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978, publiziert in ASA 47 S. 541 ff. E. 9; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.1, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 6.1).

6.2 Die Haftung bezieht sich nur auf Forderungen, die während der Geschäftsführung der in Art. 15 Abs. 1 VStG genannten Personen entstehen, geltend gemacht oder fällig werden. Es soll nicht jemand belangt werden können, der nicht in der Lage war, über das Vermögen der in Auflösung begriffenen Person rechtlich oder tatsächlich zu verfügen, die Geschäfte dieser Person zu führen. Wird der Liquidator abberufen, so haftet er bloss für die Forderungen, welche vor seiner Abberufung entstanden, geltend gemacht oder fällig geworden sind. Es genügt, dass einer der drei Tatbestände erfüllt ist; die Aufzählung ist jedoch abschliessend (P_{FUND}, a.a.O., N 18 zu Art. 15 VStG). Der Liquidator kann grundsätzlich auch für Verrechnungssteuerforderungen, welche vor seiner Mandatsübernahme bereits entstanden waren, aber erst während seiner Geschäftsführung geltend gemacht werden, belangt werden. Es genügt nämlich, dass die Verrechnungssteuerforderungen während der Amtszeit des Liquidators fällig werden oder – falls sie schon früher fällig wurden – von den Steuerbehörden geltend gemacht werden. Wird über den steuerpflichtigen der Konkurs eröffnet, wird die Verrechnungssteuerforderung sofort fällig (Art. 16 Abs. 1 VStG). Ein kausaler Zusammenhang zwischen den Handlungen des Liquidators und der Entstehung des Steueranspruchs ist nicht erforderlich. Auf das Wissen des Liquidators bei seinem Amtsantritt kommt es dabei nicht an. Der Beschwerdeführer haftet somit selbst wenn der Steueranspruch ohne sein Wissen oder gegen seinen Willen durch Handlungen anderer Organe begründet worden ist. Mit seinem Amtsantritt muss der Liquidator alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung der Steueranspruchs vorkehren, um sich gegebenenfalls exkulpieren zu können (vgl. dazu sogleich E. 6.3 hiernach) (THOMAS MEISTER, in: Kommentar VStG, N 21 zu Art. 15 VStG; vgl. auch PETER BÖCKLI, Haftung des Verwaltungsrates für Steuern, in: Steuerrevue 40 [1985], S. 519 ff., S. 526-527).

6.3 Ein nach Art. 15 VStG Mithaftender kann grundsätzlich nicht nur den Bestand seiner Mithaftung, sondern auch den Steuerbetrag, welchen er an Stelle der Gesellschaft bezahlen soll, anfechten. Allerdings entfällt die Mithaftung, wenn der ins Recht gefassten Person der Nachweis gelingt, dass sie alles ihr Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (Art. 15 Abs. 2 VStG). Gemäss Rechtsprechung und Lehre sind an den Exkulpationsbeweis jedoch strenge Anforderungen zu stellen (Urteile des Bundesgerichts vom 17. Februar 1978, publiziert in ASA 47 S. 541 E. 11 und vom 19. Dezember 1980, publiziert in ASA 50 S. 435 ff. E. 2b/bb; MEISTER,

in: Kommentar VStG, N 26 zu Art. 15 VStG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1898/2009 vom 26. August 2010 E. 6.2 mit Hinweisen und A- 2725/2008 vom 17. September 2009 E. 5.2, bestätigt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_695/2009 vom 3. Februar 2010).

7.

Im vorliegenden Fall ist die solidarische Mithaftung von A._____ für Verrechnungssteuerschulden der gelöschten X._____ AG in Liquidation zu beurteilen. Zu klären ist auf Grund des Gesagten:

- der Bestand und die Höhe der Verrechnungssteuerschuld der Gesellschaft (Punkt 7.1);
- die Frage, ob die ins Recht gefasste Person, also A._____, tatsächlich mit der Liquidation betraut war (Punkt 7.2);
- die Höhe des Liquidationsergebnisses und für diese Zwecke der Zeitpunkt des Beginns der (faktischen) Liquidation (Punkt 7.3 und 7.4);
- das Vorliegen von Exkulpationsgründen (Punkt 7.5).

7.1

7.1.1 Im vorliegenden Fall hat die ESTV nicht belegte Provisionsaufwände in den Geschäftsjahren 1999 bis 2003 von insgesamt Fr. 2'849'958.-- als nicht geschäftsmässig begründet qualifiziert und diese als geldwerte Leistungen der Verrechnungssteuer, ausmachend Fr. 997'485.30, unterstellt. Sie erwog, es lägen, entgegen den Behauptungen der X._____, keine aktenkundigen Belege vor, die den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Provisionsaufwände zu erbringen vermöchten. Aus den Unterlagen ergäbe sich bloss die Herkunft eines Teils der Erträge, nicht aber der Nachweis für die geltend gemachten Provisionszahlungen. Die mit Schreiben vom 15. März 2004 vorgelegte Aufstellung weise betragsmässig nur einen Bruchteil der geltend gemachten Provisionsaufwände auf. Weder diese Aufstellung noch die später eingereichte, für die Geschäftsjahre 1999 bis 2003 erstellte Spartenrechnung vermöge die Gesellschaft mit weiteren Unterlagen zu belegen. Infolge der nicht ordnungsgemässen Buchhaltung sei die ESTV nicht gehalten gewesen, es in Bezug auf den erforderlichen Nachweis mit blossen Aufstellungen, welche nicht mit zusätzlichen Unterlagen belegt werden könnten, bewenden zu lassen.

7.1.2 Der Beschwerdeführer unterscheidet zwei Kategorien von Provisionsaufwendungen, d.h. Zahlungen an die B._____ SA, ..., bzw. die Familie B._____ einerseits und Aufwendungen zugunsten von Herrn C._____, ..., andererseits.

Mit Bezug auf die Gesellschaft B._____ SA, ..., bringt er vor, die Behauptung der Vorinstanz, dass keine aktenkundigen Belege für die Provisionszahlungen vorlägen, sei nicht nachvollziehbar. Er beruft sich auf:

- den Agenturvertrag vom 29. November 1995 zwischen der B._____ SA, ..., und der Gesellschaft;
- Provisionsabrechnungen für "jede einzelne Zeitperiode für die von der Agentin vermittelten Geschäfte"; sowie
- "Belege der B._____ SA bzw. der Familie B._____ über Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Agenturvertrag".

Mit diesen Dokumenten habe die Gesellschaft den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Provisionszahlungen an die B._____ SA erbracht.

Was die Provisionszahlungen an Herrn C._____, ... betrifft, macht der Beschwerdeführer geltend, Herr C._____ habe Kundenkontakte gepflegt und Warenbestellungen entgegengenommen, welche dieser an die X._____ weitergeleitet habe. Herr C._____ habe die ihm zustehenden Provisionszahlungen jeweils bar vereinnahmt.

Der Beschwerdeführer stellt ferner den Antrag, der Gesellschaft sei die "Fifty-Fifty-Praxis" zu bewilligen und die Angelegenheit sei zur Neufestsetzung der Verrechnungssteuer an die ESTV zurückzuweisen.

7.1.3

7.1.3.1 Die Unterlagen, auf welche sich der Beschwerdeführer beruft, beweisen die von der Gesellschaft geltend gemachten Provisionsaufwände nicht. Die Provisionsabrechnungen und die Belege im Zusammenhang mit der B._____ SA sind nur Listen und Aufstellungen, aus welchen eine effektive Bezahlung nicht abgeleitet und somit nicht bewiesen werden kann. Rechnungen und Zahlungsbelege fehlen. Ähnliches gilt mit Bezug auf die Provisionszahlungen an Herrn C._____: Zwar liegt ein Muster einer Provisionsabrechnung an Herrn C._____ bei den Akten; die effektive Barauszahlung ist aber nicht bewiesen, denn eine entsprechende Empfangsbestätigung von Herrn C._____

fehlt. Im Übrigen ist die Aussagekraft selbst der vorliegenden, zum Teil im Nachhinein erstellten Unterlagen (vgl. die Spartenrechnung für die Jahre 1999 bis 2003) angesichts der fehlenden definitiven Geschäftsabschlüsse für die Jahre 2001 bis 2003 äusserst zweifelhaft. Jedenfalls vermögen sie allein die Geschäftsmässigkeit der geltend gemachten Provisionsaufwendungen in keiner Weise zu begründen.

7.1.3.2 Die Fifty-Fifty-Praxis wurde im Bereich der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer entwickelt. Sie erlaubte es Gesellschaften oder Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, im Falle von Ausland-Ausland-Geschäften anstelle des effektiven Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit des geltend gemachten Aufwands eine pauschale Kostendeckung von 50 % des Bruttogewinns heranzuziehen. Zudem diente sie auch zur ermessensweisen Festsetzung des ausländischen Aufwands durch die ESTV. Die erwähnte Praxis war im Kreisschreiben Nr. 9 der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben (DVS) der ESTV vom 19. Dezember 2001 festgehalten. Sie wurde per 1. Juli 2005 mit dem Kreisschreiben Nr. 9 der DVS vom 22. Juni 2005 aufgehoben. In gewissen Fällen galt bis und mit den Geschäftsabschlüssen per 31. Dezember 2008 eine Übergangsfrist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1596/2006 vom 2. April 2009 E. 5.3.1). Vorliegend hat die Gesellschaft im Veranlagungsverfahren auf die von der ESTV vorgeschlagenen Anwendung der Fifty-Fifty-Praxis verzichtet und auf die Möglichkeit des vollen Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Aufwände beharrt. Damit bleibt ihr aber die Anwendung der Fifty-Fifty-Praxis gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verwehrt (BGE 119 Ib 431 E. 4 = ASA 63 S. 250 = Semaine judiciaire 1994 S. 285).

7.1.3.3 Die steuerliche Erfassung der Differenz des Eigenkapitals (Differenz des Eigenkapitals per 31. Dezember 2000 zum Vorjahr im Betrag von Fr. 252'642.--, was eine Verrechnungssteuer von Fr. 88'424.70 ergibt) und der nicht überwälzten Verrechnungssteuer aus den Jahren 1996 und 1997 (vgl. Sachverhalt B.a) wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht bestritten. Aufgrund der Akten und der Eingaben der Parteien bestehen somit keine Gründe, an diesen Verrechnungssteuerbeträgen weder in grundsätzlicher Hinsicht noch betragsmässig zu zweifeln.

7.1.3.4 Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Vorinstanz zu Recht erkannte, die Gesellschaft schulde Verrechnungssteuern im Betrag von Fr. 1'105'694.30.

7.2 Gemäss Handelsregistereintrag vom 12. September 2002 übernahm A._____ das Mandat als einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft. Mit Beschluss der Generalversammlung vom 2. Juni 2005 wurde die Gesellschaft aufgelöst. Als Liquidator mit Einzelunterschrift wurde A._____ bestellt. Weder behauptet der Beschwerdeführer noch geht aus den Akten hervor, dass eine andere bzw. weitere Person mit der Liquidation der Gesellschaft betraut gewesen wäre. Damit trägt der Beschwerdeführer – sofern die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, was noch zu prüfen ist – grundsätzlich die alleinige Verantwortung.

7.2.1 Der Beschwerdeführer wendet ein, er habe keine faktische Liquidation der X._____ vorgenommen. Es treffe nicht zu, dass unter seiner Verantwortung Geschäftsvorfälle nicht verbucht oder Schwarzkonten geführt worden seien. Die Schwierigkeiten in der Buchführung gingen auf die Jahre zurück, in denen D._____ einziger Verwaltungsrat gewesen sei. Er – so der Beschwerdeführer weiter – könne nicht für Verrechnungssteuerforderungen der X._____ ab 1999 haftbar erklärt werden. Dass eine lückenlose Aufarbeitung der Geschäftsvorfälle nicht möglich sei, liege nicht in seiner Verantwortung. Eine Verrechnungssteuerproblematik sei bei der Übernahme des Mandats nicht erkennbar gewesen.

7.2.2 Diese Einwände gehen fehl. Da der Beschwerdeführer für alle Steuer-, Zins- und Kostenforderungen, die während seiner Geschäftsführung entstanden, geltend gemacht oder fällig wurden, solidarisch haftet (vgl. Art. 15 Abs. 2 VStG sowie E. 6.2 hievor), kann er grundsätzlich auch für Verrechnungssteuerforderungen belangt werden, welche vor seiner Mandatsübernahme bereits entstanden waren, aber erst während seiner Geschäftsführung geltend gemacht wurden. Es genügt nämlich, dass die Verrechnungssteuerforderungen während seiner Amtszeit fällig oder – falls sie schon früher fällig waren – von den Steuerbehörden geltend gemacht wurden. Auf das Wissen des Beschwerdeführers bei seinem Amtsantritt kommt es dabei nicht an. Der Beschwerdeführer haftet somit, selbst wenn der Steueranspruch ohne sein Wissen oder sogar gegen seinen Willen durch Handlungen anderer Organe begründet worden ist (vgl. E. 6.2 hievor).

7.3

7.3.1 Die ESTV macht in ihrer Vernehmlassung vom 12. Juli 2006 geltend, es stelle sich die Frage, ob eine Gesellschaft, welche bewusst dauernd "flüssig gehalten" werde, von vornherein nicht in den Bereich der faktischen Liquidation geraten könne. Vorab sei dazu festzuhalten, dass dies für die verantwortlichen Gesellschaftsorgane ein ausgezeichnetes Rezept wäre, um für das Gebaren zwielichtiger Gesellschaften erfolgreich einer Haftung nach Art. 15 VStG ausweichen zu können. Insbesondere stellten die Zahlungen solcher Gesellschaften Elemente dar, die gesamthaft als Aushöhlung der betroffenen Gesellschaften qualifiziert werden müssten. Wie der vorliegende Fall zeige, könnten auf diesem Weg erhebliche Mittel, deren einmalige Ausschüttung auf Anhieb als faktische Liquidation zu bezeichnen wäre, aus der Gesellschaft verschwinden.

Sofern ihre eben genannten Argumente betreffend dauernd ausgehöhlten Gesellschaften vom Bundesverwaltungsgericht nicht übernommen werden, verlangt die ESTV, die X. _____ sei zumindest für die Jahre ab 2002 (inklusive) als ausgehöhlt zu betrachten. Diese habe, so die Vorinstanz, zumindest im Anschluss an das Jahr 2001 einen Schwund an Aktiven aufgewiesen, der nur damit erklärt werden könne, dass sie systematisch ausgehöhlt worden sei mit der Folge, dass sie später mittellos dastand und im Jahre 2005 dann auch förmlich liquidiert wurde. Daher sei jedenfalls der Aktivenüberschuss per (nicht vorhandener) Eröffnungsbilanz vom 1. Januar 2002 bzw. das Dokument gemäss Beilage 13 (act. I/13 der Vorinstanz) für die Berechnung des Liquidationserlöses heranzuziehen.

7.3.2 Der Beschwerdeführer bestreitet eine dauernde Aushöhlung der Gesellschaft. Er weist darauf hin, dass die Gesellschaft seit 1985 bestand und in den Kantonen ... und ... für die Gewinn- und Kapitalsteuern veranlagt wurde. Es habe nie irgendwelche Anstände mit den für die Veranlagung der direkten Steuern zuständigen Steuerverwaltungen gegeben. Diese hätten sich mit Sicherheit ebenfalls zur Wehr gesetzt und Aufrechnungen vorgenommen, wenn sie davon ausgegangen wären, die X. _____ sei zur systematischen Aushöhlung gegründet worden.

7.3.3 Erwiesen ist, dass bis zum Handelsregistereintrag vom 29. August 2005 (Datum an dem die Gesellschaft formell in Liquidation versetzt wurde) über die Auflösung der X. _____ kein förmlicher Beschluss gefasst worden war. Dennoch hat die faktische Liquidation

nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts spätestens Anfang 2002 begonnen. Für das Jahr 2001 wies die Gesellschaft gemäss den als provisorisch bezeichneten Bilanzen zwei Finanzanlagen, nämlich die Darlehen D._____ und E._____ SA aus. Das Darlehen E._____ SA wurde bis Mitte 2002 zurückbezahlt. Pro 2002 wies die X._____ dann gar kein Anlagevermögen mehr aus, sondern nur noch Umlaufvermögen, hauptsächlich bestehend aus Bankkonten im Betrag von total Fr. 582'032.29, was sich pro 2003 bestätigte. Somit ist die X._____ ab dem Jahr 2002 als faktisch in Liquidation zu betrachten. Für die Jahre 2002 und 2003 bestanden die Passiven lediglich aus einem Posten, nämlich "Gewinn". Fremdkapital wurde keines ausgewiesen, was ebenfalls bestätigt, dass die Gesellschaft faktisch liquidiert war, ansonsten sie zur Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit wohl auch Fremdkapital benötigt und ausgewiesen hätte, wie dies im Jahre 2001 noch der Fall war. Ferner wurden die mit Bilanz bzw. Erfolgsrechnung bezeichneten Aufstellungen per 2002 erst im Jahre 2005 – mithin drei Jahre nach dem Ende des betroffenen Geschäftsjahres – erstellt, was ebenfalls darauf hinweist, dass die Aushöhlung der Gesellschaft spätestens ab dem Jahre 2002 begann. Die Tatsache, dass die Beträge der verbuchten Lieferungen und Leistungen sowie des Materialaufwandes im Jahre 2002 noch beträchtlich waren, steht vorliegend dem Beginn der faktischen Liquidation nicht entgegen. Im Jahre 2002 hatten nämlich die verbuchten Lieferungen und Leistungen im Vergleich zum Vorjahr bereits um 18,5 % abgenommen. Beim Material- und Warenaufwand betrug die Abnahme sogar mehr als 23 %. Entscheidend ist jedoch das sich aufgrund der Bilanzen ergebende Bild. Der Aktiven- und Fremdkapitalschwund – um 50 % bzw. 100 % im Jahre 2002 im Vergleich zum Vorjahr – kann nur damit erklärt werden, dass die Gesellschaft spätestens ab dem Jahr 2002 ausgehöhlt wurde und damit faktisch in Liquidation war.

Es ergibt sich somit, dass die faktische Liquidation der Gesellschaft bereits Anfang 2002 eingesetzt hat. Was die weiteren Argumente der Parteien anbelangt, ist festzuhalten, dass das Verrechnungssteuerrecht das Konzept der "dauernd ausgehöhlten Gesellschaft" – jedenfalls im Zusammenhang mit der Solidarhaftung des Liquidators – nicht kennt. Selbst wenn die Gesellschaft "offensichtlich geplündert worden" wäre, wie die ESTV dies geltend macht, bleibt die Haftung des Liquidators ex lege auf das Liquidationsergebnis beschränkt und hat dieser nicht für den "Gesamtumfang der in Rede stehenden Leistungen" einzustehen. Ebensowenig kann der Einwand des Be-

schwerdeführers gehört werden, es habe nie irgendwelche Anstände mit den für die Veranlagung der direkten Steuern zuständigen Steuer-verwaltungen gegeben. Das Verhalten der kantonalen, für die Veranlagung der direkten Steuern zuständigen Steuerbehörden ist für die vorliegend für die Verrechnungssteuer zuständige ESTV nicht bindend.

7.4 Zur Berechnung des mutmasslichen Liquidationsergebnisses ist deshalb auf die letzte, vor Beginn der faktischen Liquidation erstellte Bilanz, also jene für das Jahr 2001 (der Bilanzstichtag ist auf keinen der eingereichten Bilanzen angegeben, weshalb man nur vermuten kann, es handle sich um die Bilanz per 31. Dezember 2001), abzustellen und das darin ausgewiesene Fremdkapital (Fr. 344'266.73) vom Total der Aktiven (Fr. 874'079.84) zu substrahieren, was zu einem massgeblichen Liquidationsergebnis von Fr. 529'813.11 führt. Die Mithaftung des Beschwerdeführers ist auf diesen Betrag begrenzt. Das steuerfrei rückzahlbare Aktienkapital kann von dem für die Haftung massgeblichen Maximalbetrag nicht in Abzug gebracht werden (vgl. E. 6.1 hievor).

7.4.1 Die Vorinstanz erkannte jedoch, A._____ hafte für den Verrechnungssteuerbetrag von Fr. 1'105'694.40, zuzüglich Verzugszinsen von 5 %, sowie die Betreuungskosten von Fr. 410.--. In ihrer Vernehmung vom 12. Juli 2006 macht sie geltend, da die Zahlungen der Gesellschaft Elemente darstellten, die gesamthaft als Aushöhlung qualifiziert werden müssten, habe sie den Beschwerdeführer für die ganze in Rede stehende Periode ab 1999 für haftbar erklärt. Weiter bringt sie vor, es wäre stossend, wenn nicht der gesamte Aktivenbestand per Beginn 2002 berücksichtigt würde.

Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 15 Abs. 1 Bst. a VStG haftet der Beschwerdeführer bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses, welches vorliegend wie dargelegt Fr. 529'813.11 beträgt (E. 7.4). Selbst wenn die Zahlungen der Gesellschaft Elemente darstellten, die gesamthaft als Aushöhlung qualifiziert werden müssten, wie dies die ESTV behauptet, bleibt die Haftung von A._____ von Gesetzes wegen auf diesen Betrag beschränkt. Ob dies stossend ist, kann nicht beurteilt werden.

7.4.2 Der Beschwerdeführer wendet ein, das Liquidationsergebnis der X._____ betrage Fr. 0.--, denn am Tag der Auflösung der Gesellschaft, d.h. am 2. Juni 2005, seien keine Aktiven mehr vorhanden gewesen. Er wendet ferner ein, die Darlehensforderung D._____ habe

als uneinbringlich abgeschrieben werden müssen, weil der Nachlass von D._____ überschuldet gewesen und konkursamtlich liquidiert worden sei. Die Darlehensforderung E._____ SA im Betrag von USD 100'000.-- sei am 6. Juli 2001 (USD 12'826.--) und am 10. Mai 2002 (USD 87'174.--) zurückbezahlt worden. Diese Geschäftsvorfälle könnten ihm – so der Beschwerdeführer – nicht angelastet werden, da sie vor seiner Mandatsübernahme stattgefunden hätten. Der Beschwerdeführer ist auch der Ansicht, ein Aktivenschwund im Geschäftsjahr 2001 wäre somit vor dem Zeitpunkt erfolgt, ab welchem er eine Verantwortung für die Geschäfte der X._____ übernommen habe und könne somit nicht zu einer Mithaftung führen.

Auch die Einwände des Beschwerdeführers können nicht gehört werden. Hätte die Gesellschaft die bilanzierten Forderungen gegenüber D._____ als uneinbringlich betrachtet, so hätte sie diese im Sinne einer Wertberichtigung abschreiben müssen, was sie aber nicht getan hat. Auf den vom Beschwerdeführer als Liquidator selber eingereichten Bilanzen der Gesellschaft des Jahres 2001 ist dieser deshalb zu behaften. Auch wenn die Geschäftsvorfälle und der Aktivenschwund vor seiner Mandatsübernahme stattgefunden haben, bleibt er, wie gesehen (E. 6.2), für die während seiner Amtszeit geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen haftbar. Das in der Bilanz des Jahres 2001 ausgewiesene Fremdkapital muss jedoch, wie der Beschwerdeführer zu Recht geltend macht, berücksichtigt werden (vgl. E. 7.4 hievore).

7.5 Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführer als faktischer Liquidator der Gesellschaft alles ihm Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat, ob ihm also der Exkulpationsbeweis gelingt (vgl. E. 6.3 hievore). Der Beschwerdeführer war alleiniger Verwaltungsrat bzw. Alleinzeichnungsberechtigter und gilt damit bei Bestehen einer faktischen Liquidation von vornherein als solidarisch haftbar im Sinne von Art. 15 Abs. 1 VStG. Dass der hierfür beweisbelastete Beschwerdeführer alles ihm Zumutbare zur Sicherstellung und Bezahlung der Steuerforderung getan hätte, ergibt sich weder aus den Akten noch wird dies substantiiert geltend gemacht. Der Beschwerdeführer bringt lediglich vor, er habe durch persönlichen Einsatz und durch den Beizug des Treuhandbüros F._____ alles veranlasst, um die schwierige und nicht transparente Vergangenheit der X._____ aufzuarbeiten. Im Übrigen sei er juristischer Laie, so dass keine hohen Anforderungen an seine Kenntnisse gestellt werden dürften. Er selber

habe keinerlei Handlungen durchgeführt oder geduldet, durch welche die Ansprüche der Verrechnungssteuerbehörden geschmälert oder gefährdet worden wären. Diese Vorbringen genügen den Anforderungen von Art. 15 Abs. 2 VStG nicht. Dem Beschwerdeführer ist damit der Exkulpationsbeweis nicht gelungen (Art. 15 Abs. 2 VStG). Die ESTV hat den Beschwerdeführer deshalb für den vorliegend zulässigen Betrag (vgl. dazu E. 7.4 hievor) zu Recht zur Bezahlung der Verrechnungssteuerforderung herangezogen.

7.6 Zusammenfassend ist die Beschwerde dem Gesagten zufolge – soweit darauf eingetreten werden kann (siehe E. 1.3) – im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen (E. 7.4) und der vom Beschwerdeführer als solidarisch haftender Liquidator geschuldete Verrechnungssteuerbetrag auf Fr. 529'813.11 festzulegen. Im Übrigen ist die Beschwerde jedoch abzuweisen.

8.

8.1 Die Kosten für das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht werden auf Fr. 7'000.-- festgesetzt (Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem Beschwerdeführer entsprechend dem Verfahrensausgang zur Hälfte, ausmachend Fr. 3'500.--, auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Differenzbetrag von Fr. 3'500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet. Der ESTV werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

8.2 Die ESTV hat dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Parteikosten gelten dann als notwendig, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen (BGE 131 II 200 E. 7.2). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE muss vorliegend über die Entschädigung aufgrund der Akten entschieden werden, zumal angesichts der erwähnten klaren reglementarischen Grundlagen auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden kann (vgl. zum Ganzen: Abschreibungsentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-1481/2006 vom 23. Juli 2007). Unter diesen

Umständen ist die Parteientschädigung ermessensweise festzusetzen. Aufgrund des nur teilweisen Obsiegens hat die ESTV dem Beschwerdeführer eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 5'250.-- (Auslagen und MWST inbegriffen) auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird, und der vom Beschwerdeführer geschuldete Verrechnungssteuerbetrag neu auf Fr. 529'813.11 festgelegt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden dem Beschwerdeführer im Umfang von Fr. 3'500.-- auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet. Der Differenzbetrag von Fr. 3'500.-- ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

3.

Die ESTV hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 5'250.-- auszurichten.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel de Vries Reilingh

Keita Mutombo

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: