

Auszug aus dem Entscheid SRK 2005-114 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. Juni 2006

Verrechnungssteuer. Geldwerte Leistung. Verdeckte Gewinnausschüttung. Konzern. «Dealing at arm's length»-Prinzip. Drittpreis. Beweiswürdigung. Beweislast.

Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG. Art. 20 Abs. 1 VstV.

- Beweiswürdigung. Beweislast betreffend eine vermutete verdeckte Gewinnausschüttung, beziehungsweise betreffend die Frage, ob eine Gegenleistung des Aktionärs existiert (E. 2e).
- Der steuerrechtliche Begriff der geldwerten Leistung verlangt, dass die Gesellschaft bewusst Vorteilszuwendungen an Nahestehende vorgenommen hat, beziehungsweise dass die Begünstigung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (E. 3a/cc, 3b/cc).
- Erwerb einer Beteiligung von einer nahestehenden Person. Vorliegend konnte die Beschwerdeführerin davon ausgehen, das fragliche Geschäft zu Marktkonditionen abgewickelt zu haben, und eine Begünstigung war für sie nicht ersichtlich; eine geldwerte Leistung ist damit nicht gegeben (E. 3a/cc). Nicht relevant sind die Feststellungen des kantonalen Steueramts betreffend direkte Steuern (E. 3a/dd).
- Geldwerte Leistungen durch Leistungen an eine nahestehende Person gegen Verrechnungspreise, welche nicht dem Drittpreis entsprechen? «Dealing at arm's length»-Prinzip (E. 3b). Die von der Beschwerdeführerin festgelegten Verrechnungspreise können als marktüblich bezeichnet werden. Keine geldwerten Leistungen (E. 3b/cc).
- Gutheissung. Rückerstattung der bereits bezahlten Verrechnungssteuer. Verzinsung (E. 4).

Impôt anticipé. Prestation appréciable en argent. Distribution des bénéfices sous une forme dissimulée. Groupe de sociétés. Principe «dealing at arm's length». Prix de pleine concurrence. Appréciation des preuves. Fardeau de la preuve.

Art. 4 al. 1 let. b LIA, art. 20 al. 1 OIA.

- Appréciation des preuves. Fardeau de la preuve concernant une distribution présumée de bénéfices sous forme dissimulée, respectivement sur la question de savoir s'il y a une contre-prestation de l'actionnaire (consid. 2e).
- La notion fiscale de la prestation appréciable en argent exige que la société ait volontairement favorisé des personnes proches, respectivement que la faveur soit reconnaissable par les organes de la société (consid. 3a/cc, 3b/cc).
- Acquisition d'une participation par un proche. En l'espèce, la recourante pouvait partir de l'idée que l'affaire avait été réalisée aux conditions du marché et la faveur ne lui était pas évidente; il n'y a donc pas de prestation appréciable en argent (consid. 3a/cc). Les constatations de l'office cantonal des impôts concernant les impôts directs ne sont pas déterminantes (consid. 3a/dd).
- Peut-on considérer comme prestation appréciable en argent le fait d'appliquer à des prestations fournies à un proche un prix de transfert qui ne correspond pas au prix de la pleine concurrence? Principe du «dealing at arm's length» (consid. 3b). Les prix de transfert fixés par la recourante peuvent en l'occurrence être considérés comme correspondant aux conditions du marché. Pas de prestations appréciables en argent (consid. 3b/cc).
- Admission du recours. Remboursement de l'impôt anticipé déjà payé. Intérêts (consid. 4).

Imposta preventiva. Prestazione commisurabile in denaro. Distribuzione dissimulata di utili. Gruppo di società. Principio «Dealing at arm's length». Prezzo a terzi. Valutazione delle prove. Onere della prova.

Art. 4 cpv. 1 lett. b LIP. Art. 20 cpv. 1 OIP.

- Valutazione delle prove. Onere della prova concernente una presunta distribuzione dissimulata di utili risp. l'esistenza di una controprestazione dell'azionista (consid. 2e).
- Nel diritto fiscale, la nozione di prestazione commisurabile in denaro esige che la società abbia volontariamente favorito persone vicine, rispettivamente che il favore sia riconoscibile per gli organi della società (consid. 3a/cc, 3b/cc).
- Acquisto di una partecipazione da parte di una persona vicina. Nella fattispecie, la ricorrente poteva considerare che l'affare era stato realizzato alle condizioni di mercato e che il favore per lei non era evidente; non vi è quindi prestazione commisurabile in denaro (consid. 3a/cc). Non sono rilevanti gli accertamenti dell'Amministrazione cantonale delle contribuzioni concernenti le imposte dirette (consid. 3a/dd).
- Prestazioni commisurabili in denaro attraverso prestazioni a persone vicine in cambio di un prezzo che non corrisponde a quello praticato per terzi? Principio «Dealing at arm's length» (consid. 3b). I prezzi fissati dalla ricorrente possono essere considerati di mercato. Nessuna prestazione commisurabile in denaro (consid. 3b/cc).
- Ammissione. Restituzione dell'imposta preventiva già pagata. Interessi (consid. 4).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. Die X. GmbH (nachfolgend X. CH oder «Gesellschaft») wurde am 5. März 1997 gegründet. Gesellschafterinnen sind die X. Inc. (USA) und die X. GmbH (D). Die Gesellschaft übernahm auf dem Wege der Fusion die Y. (Switzerland) GmbH (nachfolgend auch Y. CH). Aktiven von CHF 3'725'894.- und Passiven von CHF 3'301'740.- gingen gemäss Fusionsbilanz ... durch Universalsukzession auf die Gesellschaft über. Da die X. GmbH einzige Gesellschafterin der Y. CH war, blieb ihr Stammkapital unverändert.

B. Mit Brief vom 5. Juli 2000 unterbreitete die Vertreterin der Gesellschaft der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) folgenden Sachverhalt zur steuerlichen Beurteilung: Per 31. März 1999 habe die in den USA domizilierte X. Inc. die ebenfalls in den USA ansässige Y. Inc. übernommen. Beide Unternehmen verfügten über diverse Tochtergesellschaften in verschiedenen Ländern. Im Rahmen des weltweiten Zusammenschlusses der beiden Gruppen sei unter anderem beschlossen worden, die Struktur der europäischen Gesellschaften neu zu ordnen. So sei beschlossen worden, dass die in den Niederlanden domizilierte X. Holding BV per 31. März 1999 100% ihrer Anteile an der Y. CH der X. CH gegen ein Darlehen verkaufe. Die X. Holding BV habe die Beteiligung an der Y. CH zuvor von der in Irland ansässigen X. Ireland erworben. Im Rahmen der von der X. Inc. durchgeführten grenzüberschreitenden Umstrukturierung sei festgelegt worden, dass zur Ermittlung des Verkehrswertes der einzelnen Gesellschaften generell die so genannte «discounted cash flow method» (DCF-Methode) zur Anwendung komme. Aus dem Bewertungsgutachten ergebe sich auf den Zeitpunkt des Verkaufs hin ein Verkehrswert der Y. CH von minimal USD 6,7 Mio. und maximal USD 7,5 Mio.

Dementsprechend seien die Anteile der Y. CH zum Preis von USD 7,1 Mio. an die X. CH gegen Gewährung eines Darlehens von Seiten der X. Holding BV verkauft worden. In einem zweiten Schritt habe die X. CH die Y. CH im Rahmen einer Absorptionsfusion per 30. Juli 1999 übernommen. Die Absorption sei zu Buchwerten erfolgt.

C. Am 22. November 2000 führte das Kantonale Steueramt mit Vertretern der X. CH eine Besprechung betreffend die Steuereinschätzungen 1997 bis 1999 durch. Diskutiert wurde dabei einerseits die Abrechnungsmodalität mit der Muttergesellschaft (X. Inc.), andererseits der Kaufpreis der Y. CH. Aufgrund dieser Besprechung erstellte das Kantonale Steueramt am 23. November 2000 einen Bericht zu den Steuereinschätzungen 1997 bis 1999. Im Rahmen der Verhandlung vom 22. November 2000 habe man sich für die Jahre 1997 bis 2000 auf eine Bruttogewinnmarge von 47% geeinigt. Bezüglich des Kaufpreises für die Y. CH wurde unter anderem festgehalten, unter Berücksichtigung der Margenreduktion habe man den Kaufpreis auf CHF 7'500'000.- vereinbart. In der Folge eröffnete das Kantonale Steueramt der X. CH beziehungsweise ihrer Vertreterin entsprechende Einschätzungsvorschläge für die Steuerperioden 1997/98, 1998/99 und 1999/2000 (direkte Bundessteuer, Staats- und Gemeindesteuern), zu welchen die Gesellschaft ihre Zustimmungserklärung abgab. Mit Schreiben vom 16. Juli 2001 stellte das Kantonale Steueramt der ESTV die diversen Steuererklärungen und Einschätzungsvorschläge für die Jahre 1997 bis 2000 zu.

D. Am 16./17. Oktober 2002 nahm die ESTV bei der X. CH eine Buchprüfung vor. Gestützt darauf teilte sie der Gesellschaft am 30. Oktober 2002 im Wesentlichen mit, durch die zuständige kantonale Steuerbehörde seien Aufrechnungen beziehungsweise geldwerte Leistungen von CHF 3'600'299.- (1998/99) und CHF 1'809'831.- (1999/00) im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit, sowie von CHF 3'100'300.- im Zusammenhang mit dem Kauf der Y. CH ermittelt worden, welche von der Gesellschaft akzeptiert worden seien. Auf diesen geldwerten Leistungen von total CHF 8'510'430.- seien Verrechnungssteuern von CHF 2'978'650.- geschuldet; hievon seien am 8. Juli 2002 bezahlte Verrechnungssteuern (Formular 102[1]) von CHF 156'257.- in Abzug zu bringen, so dass die geschuldeten Verrechnungssteuern noch CHF 2'822'393.- betragen würden. Die Gesellschaft wurde aufgefordert, die geschuldete Verrechnungssteuer im Laufe der nächsten 30 Tage zu überweisen oder begründete Einwendungen zu erheben. Ferner wurde sie aufgefordert, die Verrechnungssteuer auf die Begünstigten der Leistungen zu überwälzen. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2002 berichtigte die ESTV gestützt auf eine telefonische Besprechung mit dem Steuervertreter der Gesellschaft ihre Berechnung insofern, als sie die Abschreibung des Goodwills im Zusammenhang mit dem Kauf der Y. CH nicht als geldwerte Leistung qualifiziere. Die geldwerten Leistung 1999/00 belief sich daher neu auf CHF 497'831.-, das total der geldwerten Leistungen somit auf CHF 7'198'430.- und die geschuldete Verrechnungssteuer (nach Abzug der bereits entrichteten Steuer) auf CHF 2'363'193.-.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2002 liess die Vertreterin der Gesellschaft der ESTV das Bewertungsgutachten betreffend den Kaufpreis der Aktien der Y. CH zukommen. Ferner äusserte sie sich zur Anwendung des Kurzschlussverfahrens und zum anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie zu den Auswirkungen des DBA mit den Niederlanden auf die Quellenbesteuerung von geldwerten Leistungen.

Nach telefonischen Diskussionen und internen Abklärungen der ESTV - insbesondere deren Abteilung Internationales Steuerrecht - forderte diese die Gesellschaft am 31. Oktober 2003 nochmals auf, den geschuldeten Betrag von CHF 2'363'193.- zu überweisen. Am 8. Dezember 2003 erliess die ESTV eine weitere Mahnung und am 4. Februar 2004 stellte sie beim Betreibungsamt K. das Betreibungsbegehren für den Forderungsbetrag von CHF 2'363'193.- nebst Zins zu 5% seit 6. Februar 2004 sowie den Verzugszins von CHF 585'289.30 für die Zeit vom 2. Juni 1999 bis 5. Februar 2004. Gegen den Zahlungsbefehl vom 9. Februar 2004 erhob die Gesellschaft am 11. Februar 2004 Rechtsvorschlag.

E. Am 18. Februar 2004 eröffnete die ESTV der X. CH den Entscheid, dass sie der ESTV Verrechnungssteuern von CHF 2'363'193.- schulde, Verzugszins von CHF 585'289.30 sowie die Betreibungskosten von CHF 410.-. Weiter schulde die Gesellschaft einen Verzugszins von 5% auf dem Steuerbetrag für die Zeit vom 6. Februar 2004 bis zum Tage der Steuerentrichtung. Schliesslich hielt die ESTV fest, der erhobene Rechtsvorschlag werde beseitigt. Zur Begründung verwies sie auf die Steuerrechnung vom 3. Dezember 2002. In der Folge vereinbarten die Vertreterin der Gesellschaft und die ESTV, dass die Gesellschaft vorläufig und unpräjudiziell die in Betreibung gesetzte Forderung sowie die Betreibungskosten bezahlen werden und die ESTV ihrerseits die Betreibung zurückziehen werde.

F. Gegen den Entscheid vom 18. Februar 2004 liess die X. CH am 22. März 2004 Einsprache erheben. Zur Begründung machte die Vertreterin der Gesellschaft im Wesentlichen Ausführungen dazu, dass aufgrund des DBA mit den Niederlanden im vorliegenden Fall die Verrechnungssteuer nicht erhoben werden könne. Ferner äusserte sie sich zur Berechnung der allfälligen geldwerten Leistungen. Sodann legte sie dar, weshalb allenfalls das DBA mit den USA zur Anwendung komme.

Mit Schreiben vom 29. April 2004 teilte die ESTV dem Betreibungsamt K. mit, in der Betreibung Nr. 40059 gegen die X. CH sei ihr der Forderungsbetrag inklusive Betreibungskosten und Zinsen überwiesen worden und sie ersuche daher darum, die Betreibung im Register zu löschen.

Mit Brief vom 4. August 2005 teilte die Vertreterin der Gesellschaft der ESTV mit, die X. D. BV sowie die X. Holding BV hätten am 29. Juli 2005 mittels Versand der Formulare 81 an die zuständige niederländische Steuerbehörde fristgerecht Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer gestellt. Diese Anträge seien einzig zur Wahrung des Rückerstattungsanspruches gestellt worden. Die bestrittenen geldwerten Leistungen würden weder im Bestand noch in der Höhe anerkannt.

G. Mit Einspracheentscheid vom 1. Juni 2005 wies die ESTV die Einsprache der X. CH vollumfänglich ab und stellte fest, diese habe die Verrechnungssteuer von insgesamt CHF 2'519'450.- sowie den Verzugszins von CHF 585'289.30 zu Recht entrichtet. Die Verrechnungssteuer im Umfange von CHF 1'085'105.- sei auf die X. Holding BV (NL) zu überwälzen. Die

Verrechnungssteuer im Umfange von CHF 1'434'345.- sei auf die X. D. BV (NL) zu überwälzen.

H. Gegen diesen Entscheid erhebt die X. CH mit Eingabe vom 1. Juli 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) namentlich mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben.

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. (Geldwerte Leistung, verdeckte Gewinnausschüttung: siehe VPB 68.163 E. 3a- c).

d. Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt unter anderem dann vor, wenn die Gesellschaft Vermögenswerte zu einem wesentlich über dem Verkehrswert liegenden Preis von Aktionären oder ihnen nahe stehenden Personen erwirbt (vgl. BGE 113 Ib 23; vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Aufl., Bern 1997, § 21 N. 15). Der Steuer unterliegt diesfalls die Differenz zwischen dem Verkehrswert des übertragenen Vermögensgegenstandes und dem entrichteten Preis (vgl. dazu Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 12 Rz. 68 f.). Eine steuerbare geldwerte Leistung liegt sodann vor, wenn die Gesellschaft vom Anteilinhaber oder von einer diesem nahestehenden Person für erbrachte Leistungen weniger Ertrag fordert, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall fordern und auch erhalten würde (sog. Gewinnvorwegnahme; vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 N. 16; vgl. auch Barbara Desax, Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen [geldwerte Leistungen und verdeckte Kapitaleinlagen] im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung, Zürich 2000, S. 50 ff.; vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 268 ff.).

Ein zentrales Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung liegt somit - wie bereits erwähnt - in der Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung. Den Normen des Steuerrechts kann jedoch nicht im Detail entnommen werden, anhand welcher Kriterien diese Angemessenheit zu überprüfen sei. Einzig der Grundsatz der «Geschäftsmässigen Begründetheit» (Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG], SR 642.11) gibt Anhaltspunkte (Markus Neuhaus, Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in: Neuhaus/Zumoffen Frutero/Voyame/Raemy/Javet/Scherrer/Watter/Marti, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Zürich 1997, S. 38, auch zum Folgenden; vgl. auch Heuberger, a.a.O., S. 182 ff.). Danach gilt, dass sich eine Gesellschaft auch im Verhältnis zu ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen so zu verhalten hat, wie dies ein vorsichtiger Kaufmann tun würde und wie dies im Verhältnis mit Dritten eben geschäftlich sinnvoll und im Interesse der Gesellschaft ist. Die Gesellschaft, welche mit einem Aktionär oder einer nahestehenden Person ein Rechtsgeschäft abschliesst, muss dies somit zu den Konditionen tun, zu welchen sie es auch mit einem unabhängigen Dritten tun würde. Die Gesellschaft hat sich demnach bei solchen Transaktionen die Frage zu stellen, ob sie dasselbe Rechtsgeschäft zu denselben Konditionen auch mit einem unabhängigen Dritten abschliessen würde oder warum sie beim unabhängigen Dritten, nach objektiven Kriterien bemessen, andere Konditionen durchsetzen würde. Es gibt verschiedenste Methoden, um im Einzelfall den «richtigen» Preis zu fixieren. In der Schweizer Steuerpraxis besteht kein Numerus clausus an Methoden. Entscheidend ist vielmehr, dass ein wirtschaftlich vertretbares und vernünftiges Resultat erreicht wird. Dem Fiskus steht es bei der Beurteilung der Frage, ob eine Ausgabe einen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt, nicht zu, das eigene Ermessen an die Stelle desjenigen der Geschäftsführung der Gesellschaft zu setzen. Die Steuerbehörde darf nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen und Unternehmenspolitik betreiben oder durch korrigierende Aufrechnung die Geschäftspolitik eines Unternehmens beeinflussen. Sie hat sich an der objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers der leistenden Gesellschaft zu orientieren (vgl. Heuberger, a.a.O., S. 184 f., mit Hinweisen). Das Bundesgericht stellt diesbezüglich auf «sachgemässes Geschäftsgebahren» oder auf «die kaufmännische Auffassung nach guten Treuen» ab (vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 51 S. 541; SteuerEntscheid [StE] 1986 B 72.13.22 Nr. 5, ASA 66 S. 463 ff.).

e. 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 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) 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. Entscheid der SRK vom 26. Februar 1996 i.S. P. AG [SRK 1995-003], E. 3). Indem die Steuerbehörde den Untersuchungsgrundsatz anwendet und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht erfüllt, werden die tatsächlichen Voraussetzungen für eine richtige und vollständige Veranlagung geschaffen.

Die Beweiswürdigung ist dann erfolgreich, wenn der Sachverhalt schlüssig ermittelt werden kann und jede Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse ausgeräumt ist. Bei der Würdigung der Untersuchung darf die SRK auch die Sorgfalt berücksichtigen, welche die Steuerbehörde bei der Abklärung der tatsächlichen Verhältnisse angewandt hat, aber auch die Art und das Mass der Mitwirkung des Steuerpflichtigen werten. Im Rahmen der Beweiswürdigung wirken sich im Weiteren auch natürliche Vermutungen aus. Das heisst, die SRK kann sich auf Wahrscheinlichkeitsfolgerungen stützen, die nach ihrer Auffassung aufgrund der individuellen Gegebenheiten des konkreten Einzelfalles gezogen werden können. Dabei ist abzuwägen, ob eine Sachbehauptung durch bewiesene umliegende Sachumstände so wahrscheinlich gemacht ist, dass sie sich zur richterlichen Überzeugung verdichtet (vgl. zum ganzen Max Kummer, Berner Kommentar, N. 362 ff. zu Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB], SR 210). Erst wenn aufgrund einer umfassenden Würdigung der Beweismittel, unter Berücksichtigung des Verhaltens der Parteien, eine Entscheidung nicht möglich ist, stellt sich die Frage nach der Beweislosigkeit und danach, wer allenfalls

deren Folgen zu tragen hat. Kann die SRK nach Ausschöpfen aller Untersuchungsmittel und auch nach Abnahme der angebotenen Beweismittel den Sachverhalt nicht schlüssig ermitteln, muss sie nach den Regeln der objektiven Beweislast entscheiden. Diese Regeln legen fest, ob die Steuerbehörde oder der Steuerpflichtige das Risiko trägt, wenn ein Beweis nicht erbracht werden kann. Nach allgemeiner Beweislastverteilung, die sich aus einer umfassenden Anwendung von Art. 8 ZGB herleitet, trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen die Beweislast trägt (statt vieler: Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 110). Die weit reichende Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und - als Korrelat - die umfassende Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen können jedoch unter besonderer Umständen zu einer Abweichung von der schematischen und zwingenden Risikoverteilung führen. Die Lehre spricht in diesem

Zusammenhang von der so genannten mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung (zum Ganzen: Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern 1998, S. 303 f.).

Ist bezüglich einer allfälligen verdeckten Gewinnausschüttung streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs beziehungsweise Gesellschafters gegenübersteht, trägt nach der vorstehenden Grundregel die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung, ist doch diese Leistung nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht (Zweifel, a.a.O., S. 111 f.). Liegt bei Vorhandensein einer Gegenleistung der Verdacht auf eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, hat grundsätzlich die Veranlagungsbehörde aufgrund ihrer Untersuchungen aufzuzeigen, dass zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und mithin die Leistungen der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein können (vgl. SteuerEntscheid [StE] 1991 B 72.13.22 Nr. 21 E. 3a und b). Hat die Steuerbehörde den Beweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für die Bejahung einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt grundsätzlich die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweislast dafür, dass gleichwohl keine

verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (Zweifel, a.a.O., S. 112). Diese im Recht der direkten Bundessteuer entwickelten Grundsätze über die Beweislastverteilung sind auch bei der Verrechnungssteuer sinngemäss anwendbar (vgl. Entscheid der SRK vom 21. Mai 1999 i.S. I. [SRK 1998-061], E. 4a). Dies bedeutet, dass die Steuerbehörden nicht über die Zweckmässigkeit von Aufwandspositionen 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. Januar 1999, veröffentlicht in: ASA 68 S. 250 f. E. 3b, auch zum Folgenden).

3. Im vorliegenden Fall ist die verrechnungssteuerliche Qualifizierung von zwei Sachverhalten streitig.

a. Die Vorinstanz erblickte eine geldwerte Leistung im Umstand, dass die Beschwerdeführerin am 7. August 1999 von der X. Holding BV (NL) die Beteiligung der Y. CH zum Preis von CHF 10'600'300.- erwarb.

aa. Die Vorinstanz begründete Ihre Auffassung damit, der Kaufpreis für diese Beteiligung halte einem Drittvergleich nicht stand. Als Basis für die Preisfestsetzung habe ein «Valuation Report» gedient, welcher durch die A. erstellt worden sei. Gemäss diesem Bericht sei die «Discounted Cash Flow»-Methode angewendet worden, welche für das Geschäftsjahr 1999/2000 von einem «Free Cash Flow» von USD 372'632, für 2000/01 von USD 622'455, für 2001/02 von USD 846'212 und einer ewigen Rente von USD 802'074 ausgegangen sei. Der so ermittelte Wert habe USD 7'545'134 betragen und sei alsdann auf USD 7'450'000 beziehungsweise CHF 10'600'300 festgelegt worden. Der Bewertung sei somit eine Bruttogewinnmarge zwischen 63,25% und 65,68% zugrunde gelegt worden. Eine entsprechende Bruttogewinnmarge sei sehr hoch und wäre von einem Dritten auf Grund der Buchwerte der Y. CH nicht vergütet worden. Es müssten daher andere Kriterien für die Festlegung des Drittvergleichs herangezogen werden. Es könne für den Kaufpreis auf die mit dem kantonalen Steueramt für die direkten Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern ausgehandelte Lösung zurückgegriffen werden. Dies führte die ESTV zum Schluss, ein Anteil von CHF 3'100'300.- auf dem Kaufpreis sei übersetzt.

bb. Die Beschwerdeführerin bringt hierzu im Wesentlichen vor, anlässlich des Integrationsprozesses («post merger integration») habe die X. Group A. beauftragt, eine Marktwertbestimmung für die einzelnen betroffenen Gesellschaften vorzunehmen. Solche Bewertungen seien auch für weitere Y. Gesellschaften vorgenommen worden, um den gesamten Erwerbspreis der Y. Group von rund USD 686 Millionen adäquat den einzelnen Gesellschaften zuzuweisen. Die Preisfindung im Integrationsprozess pro Y.-Ländergesellschaft sei aufgrund dieser Unternehmensbewertung vorgenommen worden. Der «Valuation Report Y.» basiere auf einer DCF-Unternehmensbewertung, d. h. auf der «Discounted Cash Flow»-Methode. Daraus sei ein marktgerechter Unternehmenswert betreffend Y. CH zwischen USD 6,7 und USD 7,5 Millionen berechnet worden. Basierend auf diesen Bewertungen habe X. Europe (Irland) eine Kapitaleinlage in die neu gegründete Y. Holding BV, Niederlande, vorgenommen, indem sie mehrere Gruppengesellschaften als Sacheinlage einbrachte. Anschliessend zur Kapitaleinlage habe X. CH per 7. August 1999 von ihrer Schwestergesellschaft X. Holding BV, Niederlande, sämtliche Aktien von Y. CH gekauft. Der Kaufpreis sei entsprechend dem für die erwähnte Kapitaleinlage verwendeten Marktwert auf USD 7,1 Millionen festgelegt worden, was damals rund CHF 10'600'300.- entsprochen habe. Aufgrund des Umstandes, dass der gesamte Erwerbspreis der Y. Group von rund 686 Millionen adäquat den einzelnen Gesellschaften zugewiesen worden sei, sei ersichtlich, dass der Transaktionswert der Y. CH, welcher die Beschwerdeführerin für den Kauf von Y. CH entrichtet habe, demjenigen Wert entspreche, welcher X. Group gegenüber einem unabhängigen Dritten, den Aktionären der Y. Group bezahlt habe.

cc. Der steuerrechtliche Begriff der geldwerten Leistung verlangt - wie bereits ausgeführt wurde - die Erkennbarkeit der Begünstigung für die handelnden Organe. Damit wird eine bewusste Vorteilszuwendung seitens der Gesellschaft vorausgesetzt (Desax, a.a.O., S. 12). Das subjektive Begriffselement der Erkennbarkeit soll grundsätzlich vermeiden, dass dann, wenn die Parteien mitnichten von einer Begünstigung einer Partei ausgingen, der Fiskus trotzdem eine verdeckte Gewinnausschüttung annimmt. Es soll auch vermeiden, dass dort, wo die Parteien geschäftsmässig vernünftige Prinzipien anwenden, ein Rechtsgeschäft zwischen Gesellschaft und Gesellschafter aus steuerlicher Sicht in eine Gewinnausschüttung umqualifiziert wird, und es soll überdies vermeiden, dass geschäftlich ungeschickte Dispositionen als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden (vgl. Neuhaus, a.a.O., S. 26; vgl. auch Heuberger, a.a.O., S. 222 f., sowie Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998). Entscheidend ist dabei wiederum, dass der Fiskus nicht anstelle der Gesellschaft unternehmerische Entscheide fällen darf.

Vorliegend ist mit Blick auf das Kriterium der Erkennbarkeit einer allfälligen geldwerten Leistung wesentlich, dass die Vertragsparteien eine unabhängige, sachverständige Drittgesellschaft (die A.) damit beauftragten, den Verkehrswert der zu übertragenden Y. CH zu schätzen. Der Valuation Report Y. der A. vom 14. Oktober 1999 zeigt im Detail auf, welche Grundlagen für die Schätzung des Unternehmenswertes zur Verfügung standen. Er setzt sich mit diesen Grundlagen im Einzelnen auseinander und bewertet sie ausführlich. Insbesondere bewertet er die konkrete Marktsituation und die konkrete Tätigkeit der bewerteten Gesellschaft. Der Report zeigt im Weiteren auf, welche Methoden zur Bewertung der Gesellschaft in Erwägung gezogen wurden und begründet, warum zur Bewertung die «Discounted Cash Flow»-Methode (DCF) gewählt wurde. Die Grundlagen der Berechnung und die Berechnung selber sind sodann im Report im Detail dokumentiert. Die A. kommt aufgrund

ihrer ausführlichen Untersuchung zum Schluss, der Wert der Y. CH belaufe sich auf USD 6,7 bis 7,5 Mio.. Insbesondere aufgrund der klar offen gelegten Überlegungen, welche zur genannten Schätzung führten, konnte und durfte die Beschwerdeführerin sich auf den Valuation Report abstützen

und den darin festgelegten Wert als massgeblich für die Festlegung des Verkehrswertes erachten. Dies gilt insbesondere auch deswegen, weil die ESTV nicht aufzeigt, in welchen Punkten die Grundlagen der Schätzung durch die A. offensichtlich, d. h. im speziellen für die Beschwerdeführerin klar erkennbar falsch sein sollten. Die ESTV beschränkt sich bezüglich der Bewertung darauf festzustellen, der Bewertung liege eine Bruttogewinnmarge zwischen 63,25 und 65,68% zugrunde, was sehr hoch sei und von einem Dritten aufgrund der Buchwerte der Y. CH nicht vergütet worden wäre. Dieses Vorbringen vermag angesichts der detaillierten Überlegungen und Berechnungen, die dem Valuation Report zugrunde liegen, nicht zu genügen. Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin unwidersprochen ausführt, anlässlich des Integrationsprozesses nach der Übernahme der Y. Group seien solche Bewertungen auch für weitere Y. Gesellschaften vorgenommen worden, um den gesamten Erwerbspreis der Y. Group von rund USD 686 Mio. adäquat den einzelnen Gesellschaften zuzuweisen. Dieses Vorbringen wird gestützt durch das aufgelegte «Agreement for Confirmation of Valuation» zwischen X. Inc., USA und Y. Inc., USA vom 20. Oktober 1999. Danach haben die genannten

Vertragsparteien den Preis für die einzelnen übertragenen Gesellschaften festgelegt und unter anderem für die Y. CH festgehalten, der Preis betrage USD 7,1 Mio.. Die Beschwerdeführerin schliesst aus diesem Umstand zu Recht, der Transaktionswert der Y. CH, welchen sie für deren Kauf entrichtet habe, entspreche demjenigen Wert, welchen die X. Group gegenüber einem unabhängigen Dritten (den Aktionären der Y. Group) bezahlt habe.

Aufgrund der gesamten Umstände ist daher festzuhalten, dass für die handelnden Organe keineswegs eine Begünstigung der verkaufenden Gesellschaft ersichtlich war. Im Gegenteil konnten sie davon ausgehen, das fragliche Geschäft zu Marktkonditionen abgewickelt zu haben. Damit fehlt eines der für die Annahme einer geldwerten Leistung erforderlichen Elemente.

dd. An dieser Schlussfolgerung ändert entgegen der Meinung der ESTV nichts, dass die Beschwerdeführerin die Berechnungen des kantonalen Steueramtes betreffend die geldwerten Leistungen beziehungsweise die Einschätzung für die direkten Steuern anerkannt hat. Zum Einen können die Feststellungen im Verfahren der direkten Steuern nicht unbesehen auf das vorliegende Verfahren übertragen werden, insbesondere nicht, wenn sich eine Steuerpflichtige - wie vorliegend - ab Beginn des Verfahrens stets auf den Standpunkt gestellt hat, es liege keine verrechnungssteuerrechtlich relevante geldwerte Leistung vor. Speziell massgebend ist jedoch, dass aufgrund der vorliegenden Akten nicht ersichtlich ist, welche genauen Überlegungen zur vorgenommenen Aufrechnung betreffend direkte Steuern führten. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass sich die Steuerbehörden im fraglichen Verfahren im Einzelnen mit dem - nach dem vorstehend Ausgeführten hier relevanten - Valuation Report der A. auseinandergesetzt haben. Nicht ausser acht zu lassen ist im Weiteren, dass die fraglichen Aufrechnungen betreffend direkte Steuern lediglich im Veranlagungsverfahren, also durch die Steuerbehörden, und nicht etwa im Rahmen eines Justizverfahrens vorgenommen

wurden, währenddem vorliegend die Frage erstmals einem Gericht unterbreitet wird. Bereits aus diesen Gründen kann nicht ohne weitere Auseinandersetzung mit der Sachlage auf die Aufrechnungen durch die kantonale Steuerverwaltung abgestellt werden. Dass die Beschwerdeführerin im Verfahren betreffend direkte Steuern die Einschätzung - und damit implizit auch die vorgenommene Aufrechnung - akzeptiert hat, ändert daran nichts. Zum einen kann ihr nicht vorgeworfen werden, sie verhalte sich widersprüchlich, nachdem sie sich gegenüber der ESTV konstant auf den Standpunkt stellte, es liege keine geldwerte Leistung vor. Zudem macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe die Einschätzung nur aufgrund einer Notsituation (Managementmangel beziehungsweise Managementwechsel und unzureichendem Zugriff auf die einschlägigen Dokumente) akzeptiert und einen pragmatischen Abschluss der vergangenen Steuerperioden gesucht. Dieses Vorbringen ist nachvollziehbar. Wesentlich erscheint sodann der Hinweis der Beschwerdeführerin auf das amerikanische Tax Credit System, welcher von der ESTV nicht in Zweifel gezogen wird. Danach ist es für US-Konzerne unerheblich, wo ein allfälliger Gewinn aus Geschäftstätigkeit von Tochtergesellschaften im Ausland

durch direkte Steuern erfasst wird. Die entsprechenden direkten Steuern werden spätestens im Zeitpunkt der Repatriierung an die Einkommenssteuern der Vereinigten Staaten angerechnet. Diese Ausführungen werden gestützt durch die Bestimmung von Art. 23 Ziff. 2 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61). Es ergibt sich daraus, dass eine Besteuerung im Rahmen der direkten Steuern insofern von weniger gewichtiger Bedeutung ist, als allfällige Schweizer Steuern schliesslich an die US-Steuern angerechnet werden können. Es ist nachvollziehbar, dass dieser Umstand eine Rolle spielt, wenn zu entscheiden ist, ob gegen eine Veranlagung Rechtsmittel ergriffen werden sollen. Schliesslich ist auch der Hinweis der Beschwerdeführerin zutreffend, wonach es der Unternehmensführung erlaubt sein muss, als falsch erkannte Entscheidungen im Rahmen des einen Steuerverfahrens im Rahmen eines anderen Verfahrens wieder aufzugreifen und zu versuchen, dort eine andere Beurteilung zu erreichen. Zwar können Zugeständnisse in einem Verfahren durchaus eine Bedeutung für andere

Verfahren haben, wenn es darum geht, Sachverhalte zu würdigen. Solange eine Steuerpflichtige aber aus unterschiedlichen Verhaltensweisen nicht ungerechtfertigte Vorteile zu ziehen versucht, kann es ihr nicht verwehrt sein, in einem unabhängigen anderen Steuerverfahren andere - neue oder abweichende - Standpunkte vorzutragen und zu vertreten.

b. Die Vorinstanz erblickte im Weiteren eine geldwerte Leistung im Umstand, dass die Beschwerdeführerin der ihr nahestehenden Auftraggeberin X. D. BV (NL) Leistungen gegen Vergütungen erbracht habe, welche einem Drittvergleich nicht standhalten würden.

aa. Die Vorinstanz verwirft im angefochtenen Einspracheentscheid die von der Beschwerdeführerin angewandten Preisvergleichsmethoden und begründet ihre eigene Qualifikation im Wesentlichen wie folgt: Da die Beschwerdeführerin für die Verrechnungssteuer vom gleichen Begriff der geldwerten Leistung ausgehe wie für die direkten Steuern, dürfe für die Berechnung der Verrechnungssteuer behelfsweise von der gleichen Berechnungsbasis ausgegangen werden. Die Beschwerdeführerin habe im Rahmen einer Einigung mit der Steuerverwaltung des Kantons für 1998/99 einen Soll-Bruttogewinn von CHF 11'958'136.- und für 1999/2000 einen solchen von CHF 18'529'031.- zugestimmt. Die ESTV sei nicht an die kantonale Beurteilung gebunden. Im vorliegenden Fall bestehe jedoch kein Grund von der direkt-steuerlichen Behandlung abzuweichen, da es um den gleichen Sachverhalt im Lichte desselben Ertragsbegriffs gehe, die Beurteilung durch den Kanton nachvollziehbar sei und die Beschwerdeführerin sie bereits akzeptiert habe.

bb. Die Beschwerdeführerin bringt hierzu im Wesentlichen vor, die mittels des «Cost plus 5%»-Systems gesetzten Transferpreise für die Vermittlungstätigkeit der Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 97/98 bis 99/00 hätten zu einer gewichteten durchschnittlichen operativen Gewinnmarge der Beschwerdeführerin von 3,04% geführt. Damit bewege sich die operative Gewinnmarge klar innerhalb der im Rahmen der Verrechnungspreisstudie von B. zur Vermittlungstätigkeit der Beschwerdeführerin ermittelten «at arm's length»-Bandbreite von 0,3% bis 7,0%. Selbst unter Berücksichtigung eines

konservativeren Ansatzes im Rahmen einer stochastischen Verprobung der Ergebnisse liege das Ergebnis der Beschwerdeführerin innerhalb der «interquartilen arm's length-Bandbreite» von 1,5% bis 5,6% (für die Jahre 1994-1998) respektive von 1% bis 7,5% (für die Jahre 1997-2001). Die Gewinnmarge der Beschwerdeführerin von durchschnittlich 3,04% liege mithin in den relevanten Jahren 1997 bis 2000 im Median-Bereich des massgeblichen Vergleichsset (3,2%). Diese Schlussfolgerung gelte zudem nicht nur im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung über die massgeblichen Jahre - wie in den Richtlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-Richtlinien) empfohlen werde - sondern ebenso für jedes einzelne der zur Beurteilung stehenden Geschäftsjahre. Damit sei nachgewiesen, dass die Transferpreise nach Massgabe der einschlägigen schweizerischen steuerrechtlichen Bestimmungen und den anwendbaren OECD-Normen korrekt festgelegt worden seien und insbesondere keine Gewinnverschiebungen (geldwerte Leistungen) durch die Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Eine von den Steuerbehörden des Kantons anvisierte Bruttogewinnmarge von 47% - welche nur mittels eines Kostenaufschlages von 14,5% erreicht würde - sei demgegenüber klar nicht «at arm's length».

cc. Massgebend ist vorliegend auch im Hinblick auf die Bestimmung der Verrechnungspreise - wie bereits in Bezug auf die Bestimmung des Aktienkaufpreises ausgeführt -, ob die Gesellschaft beziehungsweise deren Organe bewusst Vorteilszuwendungen an Nahestehende vorgenommen haben. Entscheidend ist somit wiederum, ob die allfällige Vorteilszuwendung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war. Diesbezüglich ist wesentlich, dass die Beschwerdeführerin die Angemessenheit der von ihr angewendeten Verrechnungspreise gestützt auf die «X. Transfer Pricing Analysis for European Distributors October 1999», erstellt durch die B., begründet. Diese Analyse wurde durch eine unabhängige, sachverständige Drittgesellschaft erstellt. Im Rahmen dieser Studie wurde eine Analyse des Marktes betreffend die unter anderem von der Beschwerdeführerin vorgenommene Geschäftstätigkeit vorgenommen. Ferner wurde eine detaillierte Analyse der von den europäischen Vermittlungsagenten, darunter auch der Beschwerdeführerin, vollzogenen Transaktionen und der dabei übernommenen Funktionen und Risiken vorgenommen. Sodann wurde aufgezeigt, welche Methoden zur Bestimmung der «at arm's length»-Verrechnungspreise grundsätzlich zur Verfügung stehen und geeignet sind und es wurde detailliert ausgeführt und begründet, weshalb für die X. Group die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) die geeignete Methode zur Bestimmung der Verrechnungspreise sei. Schliesslich wurde im Rahmen dieser Studie ein sog. «Comparable Search» nach mit der zu beurteilenden Tätigkeit unter anderem der Beschwerdeführerin vergleichbaren Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten beziehungsweise nach mit den Vermittlungsagenten der X. Group vergleichbaren unabhängigen Unternehmen durchgeführt. Im Rahmen dieser «Comparable Search» wurde festgestellt, dass sich der «Capital-adjusted Return on Sales» (adjusted ROS) der beigezogenen Vergleichsunternehmen zwischen 0,3% und 7,0% bewegte, dass der Median 5,1% betrug, das 1. Quartil 1,5% sowie das 3. Quartil 5,6%. Der «unadjusted ROS» (= $\text{NetIncomeBeforeTaxes} / \text{Sales}$) betrug zwischen 0,5% und 7,4%, wobei der Median 5,0% betrug, das 1. Quartil 1,8% und das 2. Quartil 6,1%. Die gefundenen Resultate wurden auf ihre Zuverlässigkeit überprüft, indem eine analoge Untersuchung für den US-amerikanischen Markt gemacht wurde, welche Resultate zwischen 1,4% und 3,8% bei einem Median von 3,1% ergab. Die ESTV setzt sich mit der fraglichen «Transfer Pricing Analysis» nicht näher auseinander und trägt insbesondere nicht vor, diese beruhe auf falschen Grundlagen oder ziehe falsche Schlussfolgerungen.

Die Beschwerdeführerin hat ihren Transferpreisen gemäss «Exclusive Sales Agreement» vom 17. April 1997 eine «Cost plus 5%» Berechnung zugrunde gelegt. Mit den rechnerischen beziehungsweise statistischen Ausführungen der Beschwerdeführerin gemäss E. 3b/bb vorstehend hat sich die ESTV nicht auseinandergesetzt. Aufgrund der Akten ergibt sich, abweichend von den Darstellungen der Beschwerdeführerin, dass sie in den vorliegend massgeblichen Jahren folgenden «Return on sales» erzielte: 1998/99 4,76% und 1999/2000 1,5%, beziehungsweise im Durchschnitt 3,13%. Wird die Vorperiode 1997/98 hinzugezogen, so ergibt sich ein Durchschnitt von 3,68%, werden auch die Folgeperioden 2000/01 bis 2002/03 berücksichtigt, so beträgt der Durchschnitt 3,14%.

Damit ergibt sich, dass der «Return on Sales» (ROS) der Beschwerdeführerin im Durchschnitt in einem Bereich lag, welcher in einer umfassenden, gut dokumentierten und plausibel begründeten unabhängigen Studie für den vergleichbaren europäischen Markt festgestellt wurde. Der durchschnittliche «Return on Sales» der Beschwerdeführerin liegt deutlich über dem 1. Quartil gemäss der Studie. Bei dieser Sachlage kann nicht angenommen werden, die von der Beschwerdeführerin angewandten Verrechnungspreise seien nicht marktkonform gewesen; auf jeden Fall besteht keine Grundlage dafür, der Beschwerdeführerin vorzuhalten, sie habe bewusst Vorteilszuwendungen an Nahestehende vornehmen wollen.

Wenn die ESTV sinngemäss vorträgt, der Verweis auf die «Transfer Pricing Analysis» sei nicht relevant, weil aufgrund der erheblichen Spannweite der operativen Gewinnmarge von 0,3% bis 7% die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) nicht angewendet werden könne, geht ihre Argumentation an der Sache vorbei. Dies ist auch der Fall, wenn sie geltend macht, die von der Beschwerdeführerin der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde gelegte cost-plus 5 % -Methode könne nicht angewendet werden, weil es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um eine Dienstleistungsgesellschaft handle. Die ESTV übersieht bei dieser Argumentation, dass es vorliegend nicht darum geht, im Nachhinein den idealen Verrechnungspreis zu bestimmen, sondern dass zu beurteilen ist, ob sich die von der Beschwerdeführerin festgelegten Verrechnungspreise in einem Rahmen hielten, welcher als marktüblich bezeichnet werden kann. Diesbezüglich kann nun jedoch nicht zweifelhaft sein, dass auf jeden Fall Werten, welche sich zwischen dem 1. und dem 3. Quartil bewegen, die Marktüblichkeit nicht abgesprochen werden kann. Vorliegend kommt hinzu, dass der durchschnittliche ROS der Beschwerdeführerin deutlich über dem 1. Quartil, d. h. ungefähr zwischen 1. Quartil und

Median lag, somit auf jeden Fall als marktüblich zu bezeichnen ist. Ergänzend zur Feststellung, dass es vorliegend nicht darum geht, nachträglich den idealen Verrechnungspreis zu eruiieren, ist schliesslich festzuhalten, dass die von der ESTV beziehungsweise vom kantonalen Steueramt zugrunde gelegten Verrechnungspreise beziehungsweise die zugrunde gelegten Bruttogewinnmargen für die Tätigkeit der Beschwerdeführerin - abgesehen vom Verweis auf die Bewertung der Y. - nicht näher begründet wurden. In diesem Zusammenhang erscheint denn auch als signifikant, dass sich die Steuerbehörden bereit erklärten, sogar einen Abrechnungsmodus Cost-plus 2% anzuerkennen, sofern die anderen Länder, insbesondere Deutschland, diesem Modus zustimmen würden.

Zusammenfassend ergibt sich damit, dass die ESTV der Beschwerdeführerin zu Unrecht vorgeworfen hat, sie habe durch zu tiefe Verrechnungspreise steuerbare geldwerte Leistungen erbracht.

dd. Wie bereits mit Bezug auf die allfällige geldwerte Leistung betreffend Kauf der Y. CH ausgeführt, ändert an dieser Schlussfolgerung nichts, dass die Beschwerdeführerin im Verfahren betreffend direkte Steuern die Berechnungen des kantonalen Steueramtes anerkannt hat. Es kann vollumfänglich auf die diesbezüglichen Ausführungen unter E. 3a/dd verwiesen werden.

c. Steht somit fest, dass die Beschwerdeführerin weder im Zusammenhang mit dem Kauf der Y. CH noch im Zusammenhang mit den festgelegten Verrechnungspreisen geldwerte Leistungen erbracht hat, so erübrigt es sich, auf die von der Beschwerdeführerin und der ESTV aufgeworfene Frage einzugehen, wer gegebenenfalls Empfänger allfälliger geldwerter Leistungen war und welches Doppelbesteuerungsabkommen demzufolge anwendbar wäre. Ebenso braucht nicht zur von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Frage, in welcher Weise allfällige geldwerte Leistungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden zu behandeln sind beziehungsweise ob die Schweiz überhaupt berechtigt wäre, im vorliegenden Fall diese Leistungen zu besteuern, Stellung genommen zu werden. Schliesslich erübrigt es sich, auf die verschiedenen Eventualbegehren der Beschwerdeführerin einzugehen.

4. Die Beschwerdeführerin beantragt die Rückerstattung der bereits bezahlten Verrechnungssteuern und Verzugszinsen, zuzüglich Zinsen aufgrund der zu Unrecht erhobenen Steuer. Die Beschwerdeführerin hat der ESTV unbestrittenermassen gestützt auf die Rechnungsstellung der ESTV vom 3. Dezember 2002 sowie das Betreibungsbegehren vom 4. Februar 2004 beziehungsweise den Zahlungsbefehl vom 9. Februar 2004 den geforderten Abgabebetrag von CHF 2'948'482.30.- (inklusive geforderte Verzugszinsen) mit Valuta 20. April 2004 überwiesen, ohne Anerkennung einer Rechtspflicht. Gemäss den vorstehenden Feststellungen hat die ESTV den Abgabebetrag von CHF 2'948'482.30.- (inklusive geforderte Verzugszinsen) zu Unrecht gefordert. Sie hat daher der Beschwerdeführerin den entrichteten Betrag zurück zu erstatten.

Der zurückzuerstattende Betrag ist von der ESTV zu verzinsen. In analoger Anwendung von Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 29. November 1996 über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212) ist der Vergütungszins auf der zu Unrecht erhobenen Steuer auf 5% jährlich festzusetzen (BGE 108 Ib 18 E. 3; vgl. auch Urteile des Bundesgerichts vom 25. November 1983, in: ASA 53 S. 95, sowie vom 13. Oktober 1978, in: Steuer Revue [StR] 1979 S. 178 und Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 28. Juni 2005, VPB 69.125).

[1] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Eigerstrasse 65, 3003 Bern.

Dokumente der SRK