Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.79/2002 /kil

Urteil vom 27. Januar 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

X._____AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
lic. iur. Pius Huber, General Guisan Quai 36, 8002 Zürich,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission, avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Verrechnungssteuer (geldwerte Leistungen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 8. Januar 2002.

Sachverhalt:
A.
Bei der X._____AG handelt es sich um eine schweizerische Aktiengesellschaft mit Sitz in C._____, Kanton Zug. Als Gesellschaftszweck werden angegeben die "dauernde und wesentliche Beteiligung an Gesellschaften sowie Finanztransaktionen aller Art" u.a. Mit Entscheid vom 3. April 2000 auferlegte die Eidgenössische Steuerverwaltung der X._____AG eine auf die Begünstigten zu überwälzende Verrechnungssteuer im Betrag von Fr. 1'326'741.60. Die Verrechnungssteuerforderung beruht auf verschiedenen geldwerten Leistungen, welche die Gesellschaft an ihr nahestehende Personen erbracht haben soll. Mit Einspracheentscheid vom 30. Oktober 2000 reduzierte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Steuerforderung auf Fr. 1'175'676.10.
B.
Am 8. Januar 2002 hiess die Eidgenössische Steuerrekurskommission eine Beschwerde der X._____AG teilweise gut und setzte die auf die Begünstigten zu überwälzende Verrechnungssteuer auf Fr. 1'055'073.70 fest. Der Steuerbetrag resultiert aus zwei Geschäften:

1) Einerseits geht es um ein Darlehen, welches die Y._____mbH in Hamburg dem Aktionär der X._____AG gewährte. Einzige Gesellschafterin der Y._____mbH war die X._____AG. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission bezeichnete wie bereits die Eidgenössische Steuerverwaltung das Darlehen als simuliert und die Leistung als Ausschüttung an den Aktionär der X._____AG, den nigerianischen Staatsangehörigen A._____ mit Domizil in G._____, England.

2) Sodann standen Überweisungen der M._____Ltd., Malta, von Fr. 1'064'909.– (1992) und Fr. 730'750.– (1993) an die X._____AG in Frage. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission erachtete den Einwand der X._____AG, wonach sie diese Beträge treuhänderisch für die von ihr zu 40 % beherrschte N._____Ltd., Nigeria, eingenommen habe, nicht als stichhaltig und behandelte die Transaktionen als Eigengeschäfte. Da die

Einnahmen mit Ausnahme der Kommission nicht erfolgswirksam verbucht worden seien, müssten sie als geldwerte Leistungen an den Aktionär oder nahestehende Personen betrachtet werden.

Was die Rückvergütung der U._____Inc., New York, an die X._____AG zu Gunsten der V._____, Nigeria, betrifft, erachtete die Eidgenössische Steuerrekurskommission den Nachweis nicht als erbracht, dass eine entsprechende Überweisung tatsächlich erfolgte. In diesem Punkt hiess sie die Beschwerde gut und sprach der teilweise obsiegenden X._____AG eine reduzierte Parteientschädigung zu.
C.
Die X._____AG führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen nicht bestünden. Eventualiter sei die Sache für weitere Beweisabnahmen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Überdies sei der angefochtene Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission dahingehend zu korrigieren, dass der Beschwerdeführerin keine Parteientschädigung zugesprochen werde.

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission verzichtete auf Vernehmlassung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Nach Art. 4 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21) unterliegen dieser Steuer unter anderem Gewinnanteile und sonstige Erträge auf den von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Verrechnungssteuergesetz (VStV; SR 642.211) bezeichnet als steuerbaren Ertrag "jede geldwerte Leistung der Gesellschaft ... an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- und Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse u. dgl.)".

Nach der ständigen Rechtsprechung gehören ohne Rücksicht auf Form und Bezeichnung solche freiwilligen Zuwendungen der Gesellschaft zu den geldwerten Leistungen, die den Aktionären oder diesen nahestehenden Dritten ausgerichtet werden und die ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben. Eine Zuwendung an eine beteiligte natürliche Person lässt sich namentlich dann aus dem Beteiligungsverhältnis erklären, wenn sie unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden wäre. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären und auch keine Kapitalrückzahlung darstellen, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (vgl. ASA 68, 739 E. 2a, mit weiteren Hinweisen).

Der Verrechnungssteuer unterworfene geldwerte Leistungen bilden auch die Zuwendungen an Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahe stehen. Als nahe stehende Personen gelten dabei solche, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuernden Leistung betrachtet werden müssen (ASA 69, 202 E. 2c, mit Hinweisen). Nahe stehend sind auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benützen (ASA 68, 746 E. 2a; 65, 397 E. 2a; 60, 558 E. 1a)
2.
Die geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an ihren Aktionär A._____ im Betrag von Fr. 1'308'620.30 hat nach Auffassung der Vorinstanzen ihren Grund darin, dass die ausländische, von der Beschwerdeführerin beherrschte Y._____mbH dem Aktionär der Beschwerdeführerin durch ein vorgetäuschtes, simuliertes Darlehen frei verfügbares Vermögen zugewendet habe. Damit habe die Beschwerdeführerin zu Gunsten ihres Aktionärs auf Mittel verzichtet, die der Tochtergesellschaft zustanden und an die Beschwerdeführerin hätten ausgeschüttet werden können.
2.1 Eine geldwerte Leistung kann vorliegen, wenn eine Tochtergesellschaft dem Aktionär der sie beherrschenden Muttergesellschaft freie Mittel zuwendet, ohne dadurch eine entsprechende Gegenleistung zu vereinnah-

men. Dabei spielt es für die Verrechnungssteuerpflicht keine Rolle, ob es sich bei der Tochtergesellschaft um eine ausländische oder schweizerische Gesellschaft handelt. Wohl kann der schweizerische Fiskus nicht auf die ausländische Tochtergesellschaft greifen. Die Verrechnungssteuerpflicht knüpft an die Leistung der inländischen Gesellschaft an. Deshalb muss die geldwerte Leistung aus der Sicht der (schweizerischen) Muttergesellschaft vorliegen.

Massgebend ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die ergeben muss, dass die Leistung ohne Gegenleistung erbracht wird und der Aktionär - direkt oder indirekt - durch die von ihm beherrschte Gesellschaft begünstigt wird. Erforderlich ist ein Mittelfluss von der Muttergesellschaft an den Aktionär, ohne dass der Muttergesellschaft hierfür eine entsprechende Gegenleistung zukommt. Möglich ist das, wenn die Muttergesellschaft die Tochtergesellschaft anweist, direkt an den Aktionär zu leisten. Als direkte Leistung der Tochtergesellschaft an den Aktionär der Muttergesellschaft könnte dieser Vermögensfluss nicht betrachtet werden, weil die Leistung - aus der Sicht der Tochtergesellschaft - ihre causa im Beteiligungsverhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft hat; der Begünstigte ist an der Tochtergesellschaft nicht beteiligt. Die Leistung müsste daher als Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und von dieser an den Aktionär betrachtet werden. Es lägen zwei Gewinnverwendungen vor, eine bei der Tochtergesellschaft und eine bei der Muttergesellschaft, wovon nur die zweite die hier in Frage stehende verrechnungssteuerrechtliche Folge auslöst; die Tochtergesellschaft ist eine ausländische Gesellschaft (zur
sog. Dreiecksttheorie, vgl. ASA 63, 145 E. 4, mit Hinweisen).
2.2 Unter diesem Gesichtswinkel ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin ihrem Aktionär durch das Darlehen der Tochtergesellschaft eine geldwerte Leistung ohne angemessene Gegenleistung zukommen liess. Die Tatsache allein, dass eine Tochtergesellschaft dem Aktionär ihrer Muttergesellschaft ein Darlehen gewährt, kann per se nicht als unentgeltliche Zuwendung gewertet werden (vgl. ASA 48, 64 E. 2, für die eidgenössische Wehrsteuer). Der Aktionär wird mit dem Empfang der Mittel Schuldner der Darlehensgeberin und ist zur Rückzahlung verpflichtet. Dennoch ist dem Tatbestand besondere Beachtung zu schenken, weil Darlehensgeber und Darlehensnehmer sich nahe stehen oder wirtschaftlich sogar identisch sind und die Möglichkeit besteht, die Darlehensbedingungen für den Darlehensnehmer günstiger festzusetzen (Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Zürich 1998, S. 353).

Eine geldwerte Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein Darlehen nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückzahlung des Darlehens nicht beabsichtigt ist. Dann haben die dem Aktionär unter dem Titel Darlehen zugeflossenen Leistungen ihren Grund einzig im Beteiligungsverhältnis und unterliegen sie im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer (ASA 53, 54 E. 3, für die direkte Bundessteuer). Das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrages mit Zins- und Rückzahlungskonditionen oder von genügenden Sicherheiten kann ein Indiz sein, dass die Rückzahlung nicht beabsichtigt ist (Treuhand-Kammer, a.a.O. S. 354). Die Rechtsprechung prüft die Ernsthaftigkeit des Darlehens und Rückzahlungswillens noch unter weiteren Gesichtspunkten wie Kumulierung von Darlehen und Darlehenszinsen, Verträglichkeit des Darlehens mit dem Geschäftszweck, Höhe des Darlehens, Bonität des Darlehensnehmer oder Produktivität des Kredits (ASA 53, 54 E. 4 in fine, 5; Louis Bochud, Darlehen an Aktionäre, Bern 1991, S. 118 ff., mit weiteren Hinweisen zur Rechtsprechung; s. auch ASA 66, 554 E. 4; 64, 641 E. 4, 5). Eine Simulation muss sich aus den
Indizien klar ergeben. Genügen diese zur Zeit nicht, ist zuzuwarten, bis sich diese zum Beweis verdichtet haben (Bochud, a.a.O., S. 118).
3.
Zu prüfen ist, ob die von den Vorinstanzen angeführten und allenfalls weitere Tatsachen den Schluss zulassen, dass die Darlehensgewährung durch die Y._____mbH an A._____ ein Scheingeschäft war, das die Vorteilszuwendung der Beschwerdeführerin an ihren Aktionär verdecken sollte.
3.1 Es bestehen zahlreiche Anhaltspunkte, welche die Darlehensgewährung als ungewöhnlich erscheinen lassen. Die Beschwerdeführerin war in den fraglichen Jahren (1991 bis 1993) alleinige Gesellschafterin der im Handelsregister des Amtsgerichts Hamburg eingetragenen Y._____mbH. Gemäss Jahresabschluss der Y._____mbH betrug die Darlehenssumme per 31. Dezember 1993 DM 1'539'553'50. Bei einer Bilanzsumme von DM 1'706'768.94 handelte es sich beim Darlehen um das einzige erhebliche Aktivum der Gesellschaft. Damit wurden praktisch die gesamten verfügbaren Mittel der Gesellschaft gebunden. Dazu kommt, dass für das

Darlehen keine Sicherheit verlangt wurde. Gegenstand des Unternehmens ist der Im- und Export, der Grosshandel mit Waren aller Art sowie die Durchführung von besonderen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Exportgeschäften. Mit diesem Geschäftszweck ist die Darlehensgewährung schwerlich zu vereinbaren.

Angesichts der Bilanzzahlen der Y._____mbH handelte es sich beim Darlehen klarerweise um ein Klumpenrisiko in den Büchern der Darlehensgeberin. Für diese Beurteilung kommt es auf die Vermögensverhältnisse bzw. Bonität des Begünstigten nicht an: Entschliesst sich dieser, die Summe nicht zurückzuzahlen, so sind der Y._____mbH angesichts des ausländischen Wohnsitzes des Begünstigten und mit Rücksicht auf die Interessen ihrer einzigen Gesellschafterin die Hände faktisch gebunden. Am erheblichen Klumpenrisiko ändert sich dadurch nichts.
3.2 Gegenüber einem fernstehenden Dritten wäre ein solches Darlehen nicht eingeräumt worden. Unter diesen Umständen ist es nahe liegend, danach zu fragen, welchem Zweck das Darlehen diente und ob mit der Rückzahlung ernstlich zu rechnen war. Einen Darlehenszweck nannte die Beschwerdeführerin nicht. Einen schriftlichen Darlehensvertrag legte sie ebenfalls nicht vor, obschon sie als alleinige Gesellschafterin in die Geschäftsunterlagen der Y._____mbH sicherlich hätte Einsicht nehmen können. Über die Modalitäten der Darlehensgewährung wie Dauer oder Kündigungsmöglichkeiten, Rückzahlung und Höhe der Zinsen machte die Beschwerdeführerin keine Angaben. Das spricht gegen die Darstellung der Beschwerdeführerin, dass ein ernst gemeinter Darlehensvertrag bestehe.
3.3 Die weiteren Tatsachen lassen nur den Schluss zu, dass die Y._____mbH sich der Kontrolle der Beschwerdeführerin weitgehend entzogen hatte und deren Aktionär, A._____, über die deutsche Gesellschaft faktisch verfügen konnte.

So befindet sich ein Gesellschafterbeschluss der Beschwerdeführerin vom 15. September 1992 bei den Akten, unterzeichnet von ihrem Verwaltungsrat C._____, womit der bisherige Geschäftsführer der Y._____mbH abberufen und B._____, die Ehefrau von A._____, zur neuen Geschäftsführerin bestellt wurde. Der Aktionär konnte damit seinen Einfluss auf die deutsche Gesellschaft direkt geltend machen.

Andererseits scheint die Beschwerdeführerin ihre Kontrolle über die Gesellschaft weitgehend verloren zu haben. Laut einem ebenfalls vom Verwaltungsrat C._____ unterzeichneten Schreiben der Beschwerdeführerin vom 12. September 1996 an die Eidgenössische Steuerverwaltung soll die Y._____mbH seit 1992 keine Aktiven mehr haben und keine Aktivitäten ausüben; die Mittel für die Auslagen sollen vollumfänglich vom Inhaber bereitgestellt worden sein. C._____ bezog sich dabei auf Auskünfte der Hamburger Buchhaltungsstelle, da der Geschäftsabschluss 1992 der deutschen Gesellschaft "bei uns nicht vorhanden (ist)". Erst nach weiteren Aufforderungen und nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung am 4. September 1998 ermessensweise eine Verrechnungssteuer von Fr. 1'753'271.20 in Rechnung gestellt hatte, reichte die Beschwerdeführerin die Jahresabschlüsse der Y._____mbH ein. Diese zeichneten auch ein anderes Bild. So ist ersichtlich, dass die Y._____mbH in den Jahren 1992 und 1993 noch Aktivitäten entfaltete und ihre Tätigkeit erst im Jahre 1993 einstellte, wie aus dem Umsatzrückgang geschlossen werden muss.
3.4 Im gleichen Jahr (1993) wurde auch das Aktivdarlehen an A._____ von DM 420'606.88 auf DM 1'539'553.50 aufgestockt, so dass Ende 1993 die Aktiven fast ausschliesslich aus dem Darlehen in Form des Verrechnungskontos A._____ bestanden. Die Aktiven der Y._____mbH beliefen sich per 31. Dezember 1993 (einschliesslich Darlehen) auf DM 1'706'768.94, wobei der erwirtschaftete Gewinn von rund 1,4 Mio. DM durch das Darlehen vollumfänglich gebunden war. Die Gesellschaft verfügte zur Deckung ihrer Rückstellungen und Verbindlichkeiten von rund DM 19'000.– über einen Barbestand von rund DM 41'000.–.

Dieser Zustand dauerte im Jahre 1999 an. Wie einem Schreiben der T._____mbH, Hamburg, vom 14. Oktober 1999 entnommen werden muss, stellte die Y._____mbH ihre "Grosshandelsaktivitäten" im Laufe des Jahres 1993 ein und war seither nur noch mit der Verwaltung ihres Vermögens, Eintreibung eigener Forderungen sowie Durchführung einiger Dienstleistungen befasst.

Dass die Geschäftstätigkeit der Y._____mbH im Jahre 1993 praktisch vollständig zum Erliegen kam, gleichzeitig aber die Darlehenssumme erheblich aufgestockt wurde, zeigen, dass sich der Aktionär der Beschwerdeführerin buchstäblich aller Mittel der Y._____mbH bemächtigt hatte. Das läuft faktisch auf eine Liquidation

der Gesellschaft durch den Aktionär der Beschwerdeführerin hinaus. Mit einer Rückzahlung des Darlehens ist damit praktisch nicht zu rechnen. Die Auffassung, dass der Darlehensvertrag (von Anfang an oder ab einem späteren Zeitpunkt) simuliert war, ist nach dem Gesagten begründet.
4.
Es bleiben die allgemeinen Einwendungen der Beschwerdeführerin zu prüfen.
4.1 Die Beschwerdeführerin wirft den Vorinstanzen vor, diese wendeten einen unzulässigen Methodendualismus an. Einerseits bedienten sie sich einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Frage, ob das Darlehen simuliert sei. Andererseits lehnten sie die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, wenn es um die Frage gehe, ob die Beschwerdeführerin durch die Darlehensgewährung der deutschen Gesellschaft entreichert worden sei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise würde nämlich zeigen, dass die Darlehensgewährung an den Aktionär lediglich einen Tausch von Aktiven bewirkt habe. Der Aktionär habe bereits im Jahre 1992 gegenüber der Beschwerdeführerin auf Forderungen im Betrag von Fr. 5'100'000.– verzichtet. Zudem hätte er die Darlehenssumme jederzeit mit der Forderung von Fr. 2'092'643.27, die er im Jahre 1993 gegenüber der Beschwerdeführerin gehabt habe, verrechnen können.

Dazu ist zu bemerken, dass die Prüfung der Frage, ob das Darlehen simuliert sei, eine zivilrechtliche ist, die der steuerrechtlichen Prüfung des Tatbestandes vorauszugehen hat (Bochud, a.a.O., S. 83). Wenn die Vorinstanzen dabei die gesamten Umstände - auch Tatsachen wirtschaftlicher Natur wie Gesellschaftszweck, Höhe des Darlehens im Verhältnis zu den Gesamtaktiven usw. - herangezogen haben, um zu entscheiden, ob ein simuliertes Rechtsgeschäft vorliege, so hat das mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht nichts zu tun.

Was sodann den Forderungsverzicht des Aktionärs gegenüber der Beschwerdeführerin im Jahre 1992 betrifft, so ergibt sich sowohl zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich, dass eben gerade nicht verrechnet wurde, sondern dass der Aktionär auf die Forderung verzichtete. Die Beteiligten haben es vorgezogen, den drohenden Verlust und die Überschuldung im Jahre 1992 bei der Beschwerdeführerin (Wertberichtigung auf Beteiligungen rund Fr. 3,5 Mio., Debitorenverluste rund Fr. 1,7 Mio.) durch den Forderungsverzicht des Aktionärs abzuwenden. Die Y._____mbH (Bilanzsumme 1992 rund DM 1,77 Mio.) wäre auch schwerlich in der Lage gewesen, die Beschwerdeführerin vor der Überschuldung zu retten. Die Forderung des Aktionärs gegenüber der Beschwerdeführerin von Fr. 2'092'643.27 wurde Ende 1993 ebenfalls nicht verrechnet und hatte weiterhin Bestand. Es fand somit kein "Aktiventausch" statt, wie die Beschwerdeführerin geltend macht.
4.2 An diesen Feststellungen könnten auch die Einvernahmen von C._____ oder A._____ nichts ändern. C._____ nahm bereits im Schreiben vom 12. September 1996 an die Eidgenössische Steuerverwaltung Stellung und liess durchblicken, dass er den Sachverhalt aus eigener Anschauung nicht näher kennt (vgl. vorstehende E. 3.3). A._____ ist Begünstigter der geldwerten Leistung und dürfte mit den Verhältnissen vertraut sein. Er könnte aber nur bestätigen, dass das Darlehen nicht simuliert gewesen sei und er den Willen zur Rückzahlung gehabt habe. Eine derartige Aussage stünde im Widerspruch zum manifestierten, objektiv feststellbaren Verhalten der Beschwerdeführerin, welche die Y._____mbH ihrem Aktionär zur Verfügung stellte, der diese faktisch liquidierte. Bei dieser Sachlage war die Vorinstanz nicht verpflichtet, die beiden Personen anzuhören. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör kann in dieser Unterlassung - entgegen der Rüge der Beschwerdeführerin - nicht erblickt werden.
4.3 Die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin zum Sachverhalt sind nicht besser begründet. Es ist somit festzuhalten, dass mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht gerechnet werden konnte. Wenn die Vorinstanz angenommen hat, dass das Darlehen nicht ernstlich gemeint und simuliert war, ist dieser Schluss nicht zu beanstanden. Er beruht weder auf einem offensichtlich unrichtig festgestellten Sachverhalt, noch verletzt er Bundesrecht. Die dem Aktionär über die Y._____mbH unter dem Titel Darlehen zugeflossenen Leistung im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV unterliegt daher der Verrechnungssteuer bei der Beschwerdeführerin.
5.
5.1 Umstritten ist des Weiteren die Besteuerung einer geldwerten Leistung der Beschwerdeführerin im Betrag von Fr. 1'705'876.–. Diese wird damit begründet, dass die Beschwerdeführerin Zahlungen der M._____Ltd., Malta, von Fr. 1'064'909.– (1992) und Fr. 730'750.– (1993) zu 95 % als Fremdgeschäft zu Gunsten der N._____Ltd. verbucht habe. 5 % habe sie als eigenen Ertrag (Kommission) verbucht. An der nigerianischen Gesellschaft sei die Beschwerdeführerin zu 40 % beteiligt. Die Beschwerdeführerin habe nicht nachweisen

können, dass diesen Verbuchungen ein Inkassomandat oder Treuhandverhältnis zugrunde liege, weshalb von einem Eigengeschäft auszugehen sei. Es müsse angenommen werden, dass die Beschwerdeführerin die Zahlungen zu 95 % an einen Inhaber von Beteiligungsrechten oder an eine nahestehende Person weitergeleitet habe.
5.2 Die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Treuhandverhältnis (oder ein Inkassomandat in eigenem Namen auf fremde Rechnung) steuerrechtlich anerkannt werden kann, wurden von der Vorinstanz richtig dargestellt. Der Nachweis des Aufwandcharakters von Leistungen obliegt, den allgemeinen Regeln folgend, der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 119 Ib 431 E. 2c; ASA 68, 246 E. 3b, 746 E. 2b, mit weiteren Hinweisen). Diese ist nach Art. 39 VStG auch verpflichtet, der Eidgenössischen Steuerverwaltung alle nötigen und zumutbaren Auskünfte zu erteilen und ihr Einblick in die Geschäftsbücher sowie weitere Belege und Urkunden zu gewähren. Ein behauptetes Treuhandverhältnis oder Inkassomandat muss unberücksichtigt bleiben, wenn es nicht nachgewiesen ist (ASA 68, 746 E. 3a). Das gilt besonders dann, wenn internationale Rechtsverhältnisse in Frage stehen. Diese entziehen sich weitgehend der Kontrolle der inländischen Steuerbehörden, weshalb an den Nachweis strenge Anforderung zu stellen sind. Das Merkblatt "Treuhandverhältnisse" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom Oktober 1967 (Nachdruck 1993) gilt als administrative Weisung. Die Erfüllung der darin aufgestellten formellen Erfordernisse ist nach der Rechtsprechung nicht
unabdingbare Voraussetzung, doch ist in jedem Fall ein eindeutiger Nachweis erforderlich (ASA 68, 746 E. 3a; s. auch 65, 397 E. 2b; 60, 558 E. 2b).
5.3 Vorliegend konnte die Beschwerdeführerin keine derartige schriftliche Abmachung vorlegen. Das einzige einigermassen sachbezügliche Dokument ist ein Schreiben der M._____Ltd. an den Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin vom 17. Juni 1999, worin die M._____Ltd. auf ihre langjährigen Geschäftsbeziehungen zur nigerianischen Gesellschaft hinweist und bestätigt, die dieser Gesellschaft geschuldeten Beträge jeweils gemäss den Instruktionen ihrer Geschäftspartnerin über die Beschwerdeführerin ausgerichtet zu haben. Dieses Schreiben wurde aber nachträglich erstellt und nimmt nicht auf einen bestimmten Geschäftsvorfall oder eine bestimmte Finanztransaktion Bezug. Es ist klarerweise nicht geeignet, ein Inkasso- oder Treuhandverhältnis zu belegen. Dieses Rechtsverhältnis bestünde zudem zwischen der Beschwerdeführerin und der N._____Ltd., weshalb es durch geeignete Vereinbarungen, Belege usw., welche diese beiden Gesellschaften betreffen, nachzuweisen wäre. Die behaupteten schwierigen Verhältnisse in Nigeria, auf welche die Beschwerdeführerin sich beruft, entbindet nicht von diesem Nachweis, sondern erfordert ihn vielmehr. Dieser Nachweis kann auch nicht durch die in der Beschwerde an die Vorinstanz angerufenen Zeugen erbracht
werden, vielmehr ist er anhand schriftlicher Vereinbarungen und Belege zu erbringen.
5.4 Die weiteren Einwendungen in der Beschwerde zu diesem Sachverhalt sind unbehelflich. Indem die Vorinstanzen von einem Eigengeschäft der Beschwerdeführerin ausgegangen sind, haben sie lediglich zum Ausdruck gebracht, dass es sich nicht um ein Treuhandgeschäft oder Inkassomandat handelt. Die Annahme eines Eigengeschäfts bedeutet nicht, dass die Beschwerdeführerin eine über die Abwicklung der Finanztransaktion hinausgehende, auf Leitungserstellung gerichtete Tätigkeit entfaltet haben musste. Die Spekulationen der Beschwerdeführerin darüber, ob sie durch eigene Geschäftstätigkeit in der Lage gewesen wäre, Ertrag in der Höhe der erhaltenen Vergütungen zu generieren - was sie bestreitet - und dass eine derartige Tätigkeit zwingend Spuren in den Geschäftsbüchern hätte hinterlassen müssen, sind daher nicht zulässig. Die Zahlung an die Beschwerdeführerin kann nämlich ihren Grund auch in anderen Umständen haben, beispielsweise in ihrer Beteiligung an der N._____Ltd.. Die Beschwerdeführerin war daher von der Auflage nicht entbunden, für das behauptete Inkassomandat den Nachweis anhand schriftlicher Vereinbarungen und Belege zu erbringen, oder nachzuweisen, dass die nigerianische Gesellschaft die ihr zustehenden Vergütungen tatsächlich
erhalten hat. Mangels dieses Nachweises ist davon auszugehen, dass die weitergeleiteten 95 % der eingenommenen Vergütungen als geldwerte Leistungen an den Inhaber von Beteiligungsrechten der Beschwerdeführerin oder diesem nahe stehende Personen geflossen sind. Darauf ist die Verrechnungssteuer gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV geschuldet.
6.
Die Beschwerdeführerin bestreitet die Höhe der Verrechnungssteuerforderung. Bei richtiger Addition würden die geldwerten Leistungen beim Sachverhalt M._____Ltd. (vorstehende E. 3) nicht Fr. 1'795'658.93, sondern Fr. 1'581'408.93 betragen.
6.1 Der Einwand ist neu. Neue Tatsachen und Beweismittel sind im vorliegenden Verfahren grundsätzlich unzulässig, weil der Sachverhalt durch die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 105 Abs. 2 OG für das Bundesgericht bindend festgelegt ist; einschreiten kann es nur, wenn die Rekurskommission den Sachverhalt

offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (was in der Beschwerdeschrift zu begründen ist, ASA 67 470 E. 1; 54 211E. 1c). Inwiefern der Vorinstanz ein derartiger Vorwurf gemacht werden kann, wird in der Beschwerde nicht dargelegt.

Die Beschwerdeführerin behauptet nur, der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung sei ein "rechnerisches Versehen" unterlaufen. Das trifft indessen nicht zu. Die Differenz in der Berechnung rührt davon her, dass im "Konto 1400/494, N._____Ltd. - Inkasso/Kommissionen" (nebst den Vergütungen der M._____Ltd.) auch zwei Vergütungen der "S._____" von Fr. 138'650.– (6.02.1992) und Fr. 75'600.– (13.01.1993) enthalten sind; die übrigen Vergütungen auf diesem Konto der Jahre 1992 und 1993 waren ausschliesslich solche der M._____Ltd. und beliefen sich auf den Betrag von insgesamt Fr. 1'581'408.93. Alle Vergütungen auf diesem Konto waren aber für die nigerianische Gesellschaft bestimmt. Wenn daher die Eidgenössische Steuerverwaltung die gesamten Saldi 1992 und 1993 dieses Kontos (abzüglich der verbuchten Kommission von 5 %) als geldwerte Leistung erfasste, handelt es sich nicht um einen Rechenfehler, sondern um eine Frage der Würdigung oder vollständigen Feststellung des Sachverhalts. Das schliesst ein "rechnerisches Versehen" zum Vornherein aus.
6.2 Der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann daher höchstens vorgeworfen werden, sie habe übersehen, dass in den Vergütungen auf dem fraglichen Konto auch solche der S._____ enthalten waren, oder sie habe in Bezug auf die Vergütungen der S._____ zu Unrecht das Bestehen eines Inkasso- oder Treuhandverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der nigerianischen Gesellschaft verneint. Dabei geht es jedoch um Tatsachen und Beweismittel, die bereits der Vorinstanz hätten unterbreitet werden können und müssen. Die Beschwerdeführerin hätte nachweisen müssen, dass sie die Vergütungen der S._____ aufgrund eines Inkasso- oder Treuhandmandats der N._____Ltd. vereinnahmt hätte. Derartiges machte sie gegenüber der Vorinstanz nicht geltend. Der Vorinstanz kann daher nicht vorgeworfen werden, sie habe den massgeblichen Sachverhalt im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG mangelhaft festgestellt, wenn sie für die Bemessung der geldwerten Leistungen auch diese Vergütungen mit einbezog.
7.
Was die Rückvergütung der U._____Inc., New York, an die Beschwerdeführerin zu Gunsten der V._____ betrifft, erachtete die Vorinstanz es nicht als erwiesen, dass eine entsprechende Überweisung tatsächlich erfolgte. In diesem Punkt hiess sie die Beschwerde gut und sprach der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu (vgl. vorstehenden Sachverhalt, lit. B). Nachdem dieser Sachverhalt von keiner Seite in Frage gestellt worden ist - auch nicht von der Eidgenössischen Steuerverwaltung, welche die Untersuchung führte - kann der angefochtene Entscheid in diesem Punkt ebenfalls bestätigt werden.

Es ist im Übrigen nicht Sache des Bundesgerichts, die von der Vorinstanz der Beschwerdeführerin für das Obsiegen in diesem Punkt zugesprochene reduzierte Parteientschädigung auf ihre Berechtigung zu prüfen, nachdem die Eidgenössische Steuerverwaltung selbst nicht Verwaltungsgerichtsbeschwerde führt. Dass sich eine andere Kostenverlegung ebenfalls rechtfertigen liesse, nachdem die Beschwerdeführerin das entscheidende Beweismittel erst im vorinstanzlichen Verfahren vorlegte, ändert daran nichts.
8.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist abzuweisen. Die bundesgerichtlichen Kosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 153, 153a und 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 20'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 27. Januar 2003

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: