



Abteilung I
A-2591/2019

Urteil vom 8. Juni 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A. _____,
(...)
Beschwerdeführer,
gegen

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

Gegenstand

Verrechnungssteuer (geldwerte Leistungen/Solidarhaftung).

INHALTSÜBERSICHT

I. Sachverhalt	4
A. Gründung, Zweck, Eigentums- und Eigentumsverhältnisse der Steuerpflichtigen	4
B. Verfahren bis und mit Buchprüfung	4
C. Verjährungsunterbrechung und Rechnungsstellung	5
D. Erstentscheid	7
E. Einspracheverfahren	7
F. Verwaltungsstrafverfahren	10
G. Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht	12
II. Erwägungen	14
1. Prozessvoraussetzungen	14
2. Streitgegenstand	14
2.1 Im Allgemeinen	14
2.2 Anfechtungsobjekt	15
2.3 Feststellungsanträge	16
2.4 Beschwerdeergänzung	17
2.5 Unaufgeforderte Replik des Beschwerdeführers	18
3. Verfahrensgrundsätze vor Bundesverwaltungsgericht	18
4. Formelle Einwände des Beschwerdeführers	20
4.1 Gebot des fairen Verfahrens	20
4.2 Parallelität von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren	21
4.3 Beweisverwertungsverbot	23
4.4 Nemo tenetur se ipsum accusare	25
4.5 Gebot der Waffengleichheit (Denunziation)	27
4.6 Aktenführungspflicht	28
4.7 Gleichbehandlungsgebot	28
4.8 Beschleunigungsgebot	29
4.9 Befangenheit	30
4.10 Rechtliches Gehör	31

5. Materielles zur Verrechnungssteuer	37
5.1 Allgemeine Rechtsgrundlagen und Funktionsweise	37
5.2 Steuerbare Erträge und Begriff der geldwerten Leistung	38
5.3 Keine Bindungswirkung der kantonalen Veranlagungsverfügung.....	40
5.4 Inländerbegriff.....	42
5.5 Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen	43
5.6 Selbstveranlagung und Mitwirkungspflicht.....	44
5.7 Buchführungspflicht	44
5.8 Massgeblichkeitsprinzip	45
5.9 Beweislastverteilung im konkreten Fall	47
5.10 Beweisthema und Kognition.....	51
6. Festlegung des rechtserheblichen Sachverhalts	51
6.1 Sachverhaltskomplex «Fremdleistungen I. _____»	53
6.2 Sachverhaltskomplex «G. _____».....	66
6.3 Sachverhaltskomplex «H. _____».....	83
6.4 Sachverhaltskomplex «J. _____».....	90
7. Weitere Einwände des Beschwerdeführers.....	97
8. Verjährungsfragen	98
8.1 Allgemeines	98
8.2 Verjährungsfrage im Lichte von Art. 17 VStG	99
8.3 Verjährungsunterbrechung durch die Vorinstanz	100
8.4 Verjährungsfrage im Lichte von Art. 12 VStrR.....	102
8.5 Verjährungsfrage bei solidarischer Haftung im vorliegenden Fall.....	105
8.6 Ausländischer Haftender.....	106
9. Leistungspflicht in quantitativer Hinsicht	107
9.1 Verrechnungssteuerforderung nach Art. 17 VStG.....	107
9.2 Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 2 VStrR.....	107
9.3 Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 3 VStrR.....	109
9.4 Zinsenlauf	110
9.5 Bemessung des Wertes der sichergestellten Goldbarren	111
9.6 Beschränkung der Verrechnungssteuer auf den Residualwert.....	112
9.7 Tilgung	112
10. Ergebnis	113
11. Kosten- und Entschädigungsfolgen	115
III. DISPOSITIV	116

I. Sachverhalt

A. Gründung, Zweck, Eigentums- und Eigentumsverhältnisse der Steuerpflichtigen

A.a Die B. _____ mit Sitz in Zug wurde mit Statuten vom (...) 2001 gegründet und am (...) 2001 im Handelsregister des Kantons (...) eingetragen. Im (...) 2006 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz nach (...), im (...) 2013 nach Freienbach und zuletzt im (...) 2016 nach (...). Am (...) 2016 wurde über die Gesellschaft der Konkurs eröffnet. Die B. _____ (nachfolgend: Steuerpflichtige oder Gesellschaft) wurde am (...) 2019 im Handelsregister gelöscht (vgl. gelöschte Handelsregistrauszüge der Kantone [...]).

A.b Die Steuerpflichtige hatte laut Handelsregister in den Jahren 2007 bis 2009 folgenden Zweck: (...). Sie konnte ferner Zweigniederlassungen im In- und Ausland errichten, Wertschriften und Schutzrechte aller Art sowie Liegenschaften erwerben, verwalten und veräussern und sämtliche Geschäfte tätigen, die direkt oder indirekt der Förderung des Gesellschaftszweckes dienten. Die Gesellschaft konnte sich an anderen Gesellschaften im In- und Ausland beteiligen, ohne Rücksicht auf den Zweck dieser Beteiligungsgesellschaften (vgl. gelöschter Handelsregistrauszug des Kantons [...]).

A.c Die Steuerpflichtige verfügte über ein Aktienkapital von CHF 100'000.-, eingeteilt in 1'000 Namenaktien zu CHF 100.-. Gemäss Aktienbuch besass A. _____ vom 25. November 2004 bis am 28. September 2009 insgesamt 998 Aktien der Steuerpflichtigen; die beiden damaligen Verwaltungsräte der Gesellschaft, C. _____ und D. _____, hielten formell je eine Aktie (vorinstanzliche Akten: Ordner 9; Akten des Verwaltungsstrafverfahrens: pag. 15.003.0122-0132 [nachfolgend entstammen die unter pag. und FTK {forensisch sichergestellte EDV-Daten} zitierten Quellen dem Verwaltungsstrafverfahren, vgl. auch Sachverhalt F]; A. _____ wird nachfolgend auch als Hauptaktionär bezeichnet). Am 28. September 2009 gingen alle Aktien auf die E. _____ (vormals [...], heute [...]) über, welche die Anteile am 11. Dezember 2009 auf die F. _____ (...) übertrug.

A.d Der Hauptaktionär war vom (...) 2001 bis 9. November 2009 Direktor und Präsident/Vizepräsident/Delegierter des Verwaltungsrats der Gesellschaft (vgl. gelöschte Handelsregistrauszüge der Kantone [...]).

B. Verfahren bis und mit Buchprüfung

B.a Gemäss den Ausführungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) hat die Steuerpflichtige der ESTV die Jahresrechnung 2007 im Oktober 2008, die Jahresrechnung 2008 Ende September/Anfang

Oktober 2009 und die Jahresrechnung 2009 im Juli 2010 eingereicht (vgl. angefochtener Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 1.8 [Beschwerdebeilagen der Vertreterin Nr. 1]; Strafbescheid vom 10. April 2019 Teil A. Ziff. 8.2 [Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 3]; zum Rechtsvertretungsverhältnis: E. 2.1). Gleichzeitig hat sie jeweils das Formular 103 (zur Deklaration von Dividenden) eingereicht. Hingegen hat sie keine Formulare 102 (zur Deklaration von sog. geldwerten Leistungen) vorgelegt.

B.b Die ESTV führte im September 2007 bei der Steuerpflichtigen eine Buchprüfung bezüglich der Verrechnungssteuer durch (vgl. Schreiben der ESTV vom 3. Oktober 2007, vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.6). Die Buchprüfung betraf die Geschäftsjahre 2002 bis 2006.

B.c Im November 2011 fand eine Verrechnungssteuerkontrolle und Buchprüfung betreffend die Geschäftsjahre 2007 bis 2009 statt (vgl. E-Mail der ESTV vom 19. Dezember 2011, vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.9). Im Anschluss daran forderte die ESTV weitere Unterlagen ein und erstreckte mehrmals die Einreichungsfrist. In der Folge liess die Steuerpflichtige durch ihre damalige Vertreterin mehrmals Unterlagen nachreichen, so auch am 23. März 2012 (vgl. vorinstanzliche Akten: Ordner 2).

C. Verjährungsunterbrechung und Rechnungsstellung

C.a Mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 an die Steuerpflichtige beabsichtigte die ESTV, die Verjährung für allenfalls im Geschäftsjahr 2007 erbrachte geldwerte Leistungen zu unterbrechen (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.11).

Am 9. Dezember 2013 sandte die ESTV ein weiteres, von ihr als «die Verjährung unterbrechendes Schreiben» bezeichnetes Schriftstück an die Steuerpflichtige. Dieses Schreiben betraf allfällige geldwerte Leistungen aus dem Geschäftsjahr 2008 (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.12).

Schliesslich übermittelte die ESTV mit Schreiben vom 12. Dezember 2014 an die Steuerpflichtige ein weiteres Schriftstück zwecks Unterbrechung der Verjährung für allenfalls im Geschäftsjahr 2009 erbrachte geldwerte Leistungen (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.13).

C.b Am 6. Juli 2015 stellte die ESTV der Steuerpflichtigen (über deren damaligen Rechtsvertreter) die Verrechnungssteuer für diverse in den Geschäftsjahren 2007 bis 2009 erbrachte geldwerte Leistungen in Rechnung (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.15).

Es handelt sich um folgende Betreffnisse:

Beträge in CHF	2007	2008	2009
Forderung G. _____			39'581'280.00
Aufwand Garantieleistung H. _____			37'289'000.00
Fremdleistungen I. _____	2'510'240.00	3'029'997.00	1'677'799.00
Stiftung J. _____ (5 Goldbarren)			2'097'475.00
Total geldwerte Leistungen (gwL)	2'510'240.00	3'029'997.00	80'645'554.00
Total gwL 2007 – 2009			86'185'791.00
Verrechnungssteuern 35%			30'165'026.85

Im gleichen Schreiben, das auch an den Hauptaktionär erging, fasste die ESTV diesen als solidarisch haftende Person gemäss Art. 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) ins Recht für den Verrechnungssteuerbetrag von CHF 27'638'714.25 zuzüglich Verzugszinsen. Ferner wurde festgehalten, dass der Hauptaktionär im Falle einer strafrechtlichen Verurteilung gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR für den Betrag von CHF 30'165'026.85 hafte.

Die ESTV führte aus, sie habe festgestellt, dass die Steuerpflichtige in den Geschäftsjahren 2007 bis 2009 geschäftsmässig nicht begründete Forderungen zulasten der Erfolgsrechnung übernommen habe. Die Vermögenswerte, welche die Steuerpflichtige zur Begleichung der angeblichen Forderungen verwendet habe, seien nicht an die angeblichen Gläubiger, sondern direkt oder indirekt an den Hauptaktionär geflossen. Zudem habe die Steuerpflichtige nicht begründete Honorarforderungen an den dem Hauptaktionär nahestehenden I. _____ (nachfolgend auch: Freund und/oder Geschäftspartner) bezahlt.

Ferner räumte die ESTV der Steuerpflichtigen und dem Hauptaktionär die Möglichkeit ein, hierzu bis zum 24. August 2015 Stellung zu nehmen.

In der Folge gewährte die ESTV eine erste Erstreckung der Frist zur Stellungnahme. Eine zweite Fristerstreckung bis zum 30. Oktober 2015 verweigerte sie jedoch (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.21).

D. Erstentscheid

Mit Entscheid vom 20. Oktober 2015 an den damaligen gemeinsamen Vertreter der Steuerpflichtigen und des Hauptaktionärs verfügte die ESTV – vereinfacht dargestellt – Folgendes (vorinstanzliche Akten: Ordner 3):

Die Steuerpflichtige schuldet der ESTV Verrechnungssteuern in der Höhe von CHF 30'165'026.85 (Dispositiv Ziff. 1).

Die Steuerpflichtige schuldet Verzugszinsen wie folgt (Dispositiv Ziff. 2):

5% auf dem Betrag von CHF 878'584.- ab 30. Januar 2008,

5% auf dem Betrag von CHF 1'060'498.95 ab 30. Januar 2009,

5% auf dem Betrag von CHF 27'638'714.25 ab 20. Juni 2009,

5% auf dem Betrag von CHF 587'229.65 ab 30. Januar 2010.

Der Hauptaktionär haftet im Umfang von CHF 27'638'714.25 nebst Verzugszins solidarisch mit der Steuerpflichtigen für die in Dispositiv Ziff. 1 und 2 genannte Schuld der Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV (Dispositiv Ziff. 3).

Schliesslich haftet der Hauptaktionär unter Vorbehalt seiner strafrechtlichen Verurteilung gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR solidarisch mit der Steuerpflichtigen für die in Dispositiv Ziff. 1 und 2 genannte Schuld der Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV, das heisst, für CHF 30'165'026.85, zuzüglich Verzugszinsen (Dispositiv Ziff. 4).

Die ESTV betrachtete zusammengefasst die geschuldeten Verrechnungssteuern und Verzugszinsen darin begründet, dass die Steuerpflichtige in den Geschäftsjahren 2007 bis 2009 geldwerte Leistungen an ihren damaligen Hauptaktionär sowie an weitere, diesem nahestehende Personen erbracht habe. Die diesen Transaktionen zugrunde gelegten Rechtsgeschäfte seien nämlich fingiert, und die getilgten Forderungen hätten nicht bestanden. Vielmehr hätten sie dazu gedient, die an den Hauptaktionär bzw. an seinen Freund und Geschäftspartner zugeflossenen Ausschüttungen zu verschleiern.

E. Einspracheverfahren

E.a Gegen diesen Entscheid liessen die Steuerpflichtige sowie der Hauptaktionär (nachfolgend auch: Einsprecherin und Einsprecher, beide zusammen:

Einsprechende) durch eine neue Rechtsvertreterin am 18. November 2015 Einsprache bei der ESTV erheben (vorinstanzliche Akten: Ordner 4 act. 4.1).

Die Einsprechenden beantragten die Aufhebung des Entscheids vom 20. Oktober 2015. Weiter verlangten sie eine negative Feststellung, wonach die Steuerpflichtige in den Jahren 2007 bis 2009 keine geldwerten Leistungen in der Höhe von CHF 86'185'791.- erbracht habe und daher keine Verrechnungssteuern geschuldet seien und auch jede Solidarhaftung entfalle. Ferner beantragten sie, es sei festzustellen, dass die Steuerpflichtige in (...) vorrangig ansässig sei, dass die geltend gemachte Verrechnungssteuerforderung von CHF 30'165'026.85 verjährt sei sowie dass die solidarische Haftung des Hauptaktionärs auf 15% des Bruttobetrag der geldwerten Leistungen zu begrenzen sei. Eventualiter machten die Einsprechenden einen Vorschlag zur Abwicklung des Einspracheverfahrens.

Daneben erhoben sie zahlreiche formelle und materielle Einwände.

E.b Am 3. Dezember 2015 (betreffend Vollmacht), am 10. Februar 2016 (betreffend Sistierung), am 7. März 2016 (betreffend Freigabe von Vermögenswerten) und am 13. Juli 2016 (betreffend Stellungnahme zur Einvernahme eines weiteren Beteiligten im Verwaltungsstrafverfahren) folgten weitere Eingaben an die ESTV. In der Zeit zwischen September und November 2016 erfolgte die Korrespondenz per E-Mail (vorinstanzliche Akten: Ordner 4 act. 4.3, 4.5, 4.7 – 4.9). Mit Eingabe vom 5. Dezember 2016 ersuchten die Einsprechenden um Aufteilung des Steuererhebungsverfahrens in ein Verfahren betreffend die Steuerpflichtige und in ein solches betreffend den Hauptaktionär (vorinstanzliche Akten: Ordner 6 act. 6.1). Mit Schreiben vom 7. Dezember 2016 gab die ESTV diesem Ersuchen statt (vorinstanzliche Akten: Ordner 6 act. 6.2). Am 7. März 2017 und am 3. April 2017 liess der Einsprecher zwei weitere Rechtsschriften einreichen zur Ergänzung der vorerwähnten Einsprache (vorinstanzliche Akten: Ordner 6 act. 6.3 und 6.5).

E.c Mit Schreiben vom 7. Juni 2017 (vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.1) informierte die ESTV den Einsprecher dahingehend, dass sie die geldwerten Leistungen gegenüber der Stiftung J. _____ von bisher CHF 2'097'475.- (monetärer Wert entsprechend 5 Goldbaren) auf CHF 7'280'065.- erhöhe. Infolgedessen erhöhe sich auch die Verrechnungssteuerforderung auf CHF 31'978'933.35, wofür der Einsprecher gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR hafte. Für den Betrag von CHF 29'452'620.75 hafte der Einsprecher gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR.

Hierzu nahm der Einsprecher mit Eingabe vom 10. Juli 2017 Stellung. Weitere Eingaben folgten am 21. August 2017 (betreffend Mitteilung über den Forderungsverzicht einer deutschen Gesellschaft) und am 8. März 2018 (betreffend Akteneinsicht in das Konkursverfahren der Einsprecherin). Am 10. Juli 2018 kontaktierte der Einsprecher die ESTV zudem telefonisch (vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.2 – 7.4 und act. 7.6).

E.d Am 10. April 2019 erliess die ESTV gegenüber dem Einsprecher einen Einspracheentscheid. Ein weiterer Entscheid erging gleichentags gegenüber der Einsprecherin (vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.1).

In ihrem Entscheid gegenüber dem Einsprecher wies die ESTV die Einsprache ab, soweit sie darauf eintrat (Dispositiv Ziff. 1). Sie erachtete den Einsprecher als für die Verrechnungssteuer im Umfang von CHF 27'638'714.25 nebst Zins zu 5% ab dem 20. Juni 2009 solidarisch haftbar (für die von der Steuerpflichtigen geschuldeten Verrechnungssteuern in der Höhe von CHF 31'978'933.35; Dispositiv Ziff. 2). Weiter setzte sie den Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR gegenüber dem Einsprecher als solidarisch haftende Person auf CHF 31'100'349.35 fest nebst Verzugszinsen zu 5% auf dem Teilbetrag von CHF 1'060'498.95 ab 30. Januar 2009 sowie auf dem Teilbetrag von CHF 29'452'620.75 ab dem 20. Juni 2009 und auf dem Teilbetrag von CHF 587'229.65 ab dem 30. Januar 2010 (Dispositiv Ziff. 3). Letztere Haftung stand allerdings unter dem Vorbehalt der strafrechtlichen Verurteilung des Einsprechers.

In ihrem 155 Seiten umfassenden Einsprachentscheid begründete die ESTV die solidarische Haftung des Einsprechers zusammengefasst wie folgt: Die Steuerpflichtige habe in den Jahren 2007 bis 2009 geldwerte Leistungen im Umfang von CHF 91'368'381.- erbracht, woraus eine Verrechnungssteuerforderung von CHF 31'978'933.35 resultiere. Der Hauptaktionär sei im Umfang von CHF 27'638'714.25 als Empfänger von geldwerten Leistungen anzusehen, weshalb er in diesem Umfang für die von der Gesellschaft geschuldete Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR und Art. 14 i.V.m. Art. 46 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG, SR 642.21) hafte. Weiter hafte er vorbehältlich einer strafrechtlichen Verurteilung gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR für Steuerausstände im Umfang von CHF 31'100'349.35, die aus diesen geldwerten Leistungen resultieren würden. Für diese Forderungen stellte die ESTV ferner die Eckpfeiler für die Verzugszinsenfolgen fest.

Die ESTV kam sodann – stark verkürzt – zum Schluss, dass diverse Vertragsdokumente fingiert gewesen seien. Die gestützt auf diese fingierten Vertragsdokumente von der Steuerpflichtigen erfüllten Verpflichtungen durch Geld- und Sachleistungen seien zum einen entweder direkt oder indirekt an den Hauptaktionär selber geflossen, zum anderen an dessen Freund und Geschäftspartner sowie an eine Wohltätigkeitsstiftung. Die ESTV erblickte darin geldwerte Leistungen, für welche die Steuerpflichtige keine Verrechnungssteuer abgeführt habe.

Weiter führte die ESTV aus, dass sie aufgrund von zahlreichen Widersprüchen zwischen den Buchhaltungsunterlagen und weiteren Dokumenten die Buchhaltung der Steuerpflichtigen als nicht ordnungsgemäss geführt betrachte.

Die ESTV stützte sich hierbei hauptsächlich auf ein Schreiben von K. _____ (ehemaliger Zeichnungsberechtigter ohne Funktion bei der Steuerpflichtigen) vom 1. April 2009, wonach regelmässig Zahlungen ohne Grundbeleg ausgeführt und die Belege erst nachträglich erstellt worden seien. Ferner stützte sie sich auf ein Schreiben desselben vom 1. Mai 2009, wonach der Abschluss 2008 der Steuerpflichtigen ungültig sei und ganz anders aussehe, sowie auf eine E-Mail vom 3. November 2009, wonach in diesem Fall relativ grosse Gestaltungsmöglichkeiten bestünden.

F. Verwaltungsstrafverfahren

F.a Bereits am 13. Januar 2012 hatte die Abteilung für Strafsachen und Untersuchungen der ESTV (nachfolgend: ASU) eine Strafuntersuchung wegen Verdachts auf Abgabebetrug, eventuell Hinterziehung von Verrechnungssteuern eröffnet, begangen im Geschäftsbereich der Steuerpflichtigen. Im Zuge der Ermittlungen nahm die ASU diverse Hausdurchsuchungen vor (vgl. Durchsuchungsbefehle vom 28. März 2012, 15. Mai 2012 und 14. Juni 2013) und beschlagnahmte umfangreiches Akten- und EDV-Material, das sie später teilweise retournierte (vgl. angefochtener Entscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 2.3 und Strafbescheid vom 10. April 2019 Teil A. Ziff. 3.3.4, Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 Ziff. 2.1 sowie Einsprache vom 27. Mai 2019 gegen den Strafbescheid vom 10. April 2019 S. 3; Beschwerdebeilagen der Vertreterin Nr. 1, Nr. 3, Nr. 4 und Nr. 9). Ferner beschlagnahmte sie diverse Vermögenswerte.

Im Rahmen dieses Verwaltungsstrafverfahrens war der Hauptaktionär als Beschuldigter ins Recht gefasst worden. Der Hauptaktionär war im Verwaltungsstrafverfahren anwaltlich vertreten (vgl. Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015

Ziff. 2.5.4), konnte aber nicht persönlich einvernommen werden (Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 Ziff 2.5.4 ff. [Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 3]).

F.b Mit Strafbescheid vom 10. April 2019 (Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 2) sprach die ASU den Hauptaktionär des vorsätzlich begangenen Abgabebetrugs im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR schuldig wegen nicht entrichteter Verrechnungssteuern für geldwerte Leistungen vom 20. Mai 2009 im Zusammenhang mit verschiedenen Vereinbarungen zwischen der Steuerpflichtigen und namentlich aufgeführten (...) Gesellschaften.

Weiter sprach die ASU den Hauptaktionär des vorsätzlich begangenen Abgabebetrugs schuldig wegen in den Jahren 2008 und 2009 erfolgter Übernahme von Kosten durch die L._____ (nachfolgend: L._____) für eine private Liegenschaft des Hauptaktionärs in Thailand sowie wegen Übernahme von Kosten für eine private Liegenschaft in Thailand von dessen Freund und Geschäftspartner I._____.

Zudem sprach die ASU den Hauptaktionär schuldig des vorsätzlich begangenen Abgabebetrugs wegen in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 vorgenommener Zahlungen der Steuerpflichtigen und der L._____ an den Freund und Geschäftspartner des Hauptaktionärs.

Die ASU verurteilte den Hauptaktionär hierfür zu einer unbedingt vollziehbaren Geldstrafe von 320 Tagessätzen zu je CHF 3'000.- sowie zu einer Geldstrafe von 360 Tagessätzen zu je CHF 3'000.-, bedingt vollziehbar mit einer Probezeit von 5 Jahren.

Des Weiteren verpflichtete sie den Hauptaktionär gestützt auf Art. 71 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) zu einer Ersatzforderung von CHF 38'230'173.- gegenüber der Schweizerischen Eidgenossenschaft und liess zu deren Sicherung diverse vorgängig beschlagnahmte Vermögenswerte weiterhin beschlagnahmt.

Schliesslich fasste die ASU den Hauptaktionär gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR solidarisch für die von der Steuerpflichtigen nachzuentrichtende Verrechnungssteuer von CHF 29'286'443.- und den darauf entfallenden Verzugszins ins Recht, soweit er diese Verrechnungssteuerforderung nicht bereits nach Art. 12 Abs. 2 VStrR getilgt habe.

Ebenso hafte er gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR solidarisch für die von der L._____ nachzuentrichtende Verrechnungssteuer von CHF 11'783'300.-

und den darauf entfallenden Verzugszins, soweit er diese Verrechnungssteuerforderung nicht bereits nach Art. 12 Abs. 2 VStrR getilgt habe.

Zusammengefasst begründete die ASU den Strafscheid mit den im Steuererhebungsverfahren festgestellten geldwerten Leistungen, für die keine Verrechnungssteuern abgeführt worden waren.

G. Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht

G.a Der Hauptaktionär (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) wendet sich mit Eingaben vom 22. Mai 2019 (vorab eingereichte Beilagen; BVGer act. 1 ff.) sowie vom 25. Mai 2019 (separat eingereichte Rechtsschrift und weitere Beilagen, BVGer act. 3 ff.) beschwerdeweise an das Bundesverwaltungsgericht und beantragt hierbei im Wesentlichen die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 10. April 2019 sowie die negative Feststellung, dass die Steuerpflichtige in den Jahren 2007 bis 2009 keine geldwerten Leistungen erbracht habe und infolgedessen keine Verrechnungssteuern nebst Verzugszinsen geschuldet seien. Folglich bestehe auch keine solidarische Haftung seinerseits. Weiter beantragt er, festzustellen, dass die Steuerpflichtige in Anwendung des Abkommens vom 15. November 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (mit Protokoll, DBA CH-RU, SR 0.672.966.51) vorrangig in Russland ansässig sei. Ferner beantragt er, festzustellen, dass die fraglichen Verrechnungssteuerforderungen verjährt seien und dass seine solidarische Haftung aufgrund seiner eigenen Ansässigkeit in Russland ausgeschlossen sei. Eventualiter sei die solidarische Haftung auf 15% des Bruttobetrages der fraglichen geldwerten Leistungen zu begrenzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gegenpartei. Daneben stellt er diverse prozessuale Anträge.

Er legt sodann seiner Beschwerde den Entwurf der Rechtsschrift seiner damaligen Rechtsvertreterin an das Bundesverwaltungsgericht bei (70 Seiten). Jene reicht mit Eingabe vom 27. Mai 2019 ebenfalls eine (leicht gekürzte) Beschwerde und Beilagen ein (67 Seiten, BVGer act. 4 f.).

Stark zusammengefasst erhebt der Beschwerdeführer in den beiden 215 (Beschwerde des Beschwerdeführers) und 67 Seiten (Beschwerde der Rechtsvertreterin) umfassenden Rechtsschriften – neben den bereits erwähnten prozessualen Anträgen – diverse formelle Rügen, insbesondere betreffend die Verletzung seines rechtlichen Gehörs und des Beschleunigungsgebots. In materieller Hinsicht macht er im Wesentlichen geltend, dass die Unterschriften

auf einem als Grundlage für die besteuerten geldwerten Leistungen herangezogenen Vertrag gefälscht seien. Zudem sei einseitig ermittelt, die Beweislast falsch verteilt und eine willkürliche Beweiswürdigung vorgenommen worden. Schliesslich seien sämtliche Forderungen mangels rechtsgenügender Unterbrechung verjährt. Weder die Gesellschaft noch er selbst seien in der Schweiz ansässig, so dass keine Verrechnungssteuer erhoben und auch keine Solidarhaft begründet werden könne. Die Steuerpflichtige habe über ein Ruling verfügt. Zudem habe das Kantonale Steueramt Zürich mit Bezug auf die direkten Steuern das Vorliegen einer geldwerten Leistung verneint. Schliesslich verlangt er eventualiter eine Reduktion der Verrechnungssteuerforderung auf 15% des Bruttobetragtes der allfälligen geldwerten Leistung sowie eine Reduktion der Strafe.

G.b Nach Klärung der Vertretungsverhältnisse forderte das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer mit Zwischenverfügung vom 26. Juni 2019 auf, in der Schweiz einen Zustellungsempfänger zu bezeichnen (BVGer act. 16a) und veranlasste eine Zustellung auf diplomatischem Weg (BVGer act. 17, act. 25 und act. 29). Bis heute verfügt das Bundesverwaltungsgericht (anders als im Fall A-2592/2019 betreffend die L. _____ und den Beschwerdeführer) über keine Information, ob der Beschwerdeführer diese Verfügung auf diplomatischem Weg erhalten hat. Dennoch gibt der Beschwerdeführer dem Bundesverwaltungsgericht auf erneute Aufforderung am 20. Februar 2020 (BVGer act. 33) einen Zustellungsbevollmächtigten in der Schweiz bekannt und leistet im April 2020 (BVGer act. 40) einen Kostenvorschuss. Bis zum 11. Mai 2020 übergibt er dem Bundesverwaltungsgericht (teilweise) unaufgefordert 12 weitere Eingaben.

G.c Mit Vernehmlassung vom 15. Juli 2020 (BVGer act. 49) beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

G.d Mit unaufgeforderter Eingabe vom 2. September 2020 (Eingabe Nr. 14, BVGer act. 52) nimmt der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Nach der Zählung des Beschwerdeführers sind damit dem Bundesverwaltungsgericht von ihm 15'475 Seiten an Ausführungen und Beweismaterial eingereicht worden.

G.e Die Vorinstanz lässt sich hierauf nicht mehr vernehmen.

Auf die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird im Rahmen der Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

II. Erwägungen

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Prozessvoraussetzungen

1.1 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit keine Ausnahme nach Art. 32 VGG besteht. Eine solche liegt hier nicht vor. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG i.V.m. mit Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

Das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.2 Der Beschwerdeführer ist als Adressat des angefochtenen Entscheids, mit welchem seine Einsprache abgewiesen wurde (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG), ohne Weiteres zur vorliegenden Beschwerde legitimiert.

1.3 Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach – unter Vorbehalt nachfolgender Einschränkungen (E. 2.1 bis 2.5) – einzutreten.

2. Streitgegenstand

2.1 Im Allgemeinen

2.1.1 Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibehreihen (BGE 142 I 155 E. 4.4.2, 136 II 457 E. 4.2 und 133 II 35 E. 2; statt vieler: Urteile des BVGer A-6693/2018 vom 28. April 2020 E. 1.5.2, A-3533/2017 vom 24. Mai 2018 E. 1.2.1 in fine). Dieser darf im Laufe des Beschwerdeverfahrens eingeschränkt, jedoch nicht erweitert oder qualitativ verändert werden (vgl. BGE 131 II 200 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch: MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.8).

2.1.2 Der Beschwerdeführer erhebt mit Eingabe vom 22. Mai 2019 (vorab eingereichte Beilagen mit inkludierter Rechtsschrift) und vom 25. Mai 2019 (separat eingereichte Rechtsschrift und weitere Beilagen) selber Beschwerde. Da die Rechtsschrift vom 25. Mai 2019 zeitlich nachgelagert ist, wird vorliegend einzig auf die am 25. Mai 2019 eingereichte Version abgestellt. Die im Einspracheverfahren mandatiert gewesene Rechtsvertreterin reicht mit Eingabe vom 27. Mai 2019 (inkl. Beilagen) ebenfalls eine Rechtsschrift ein, kann jedoch in der Folge keine Vollmacht für das Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht beibringen. Da der Beschwerdeführer jedoch seiner eigenen Rechtsschrift einen Entwurf der Rechtsschrift seiner Rechtsvertreterin beilegt, welcher gegenüber deren späterer Rechtsschrift leicht gekürzt ist, werden im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht die beiden Rechtsschriften vom 25. Mai und vom 27. Mai 2019 als Einheit behandelt (nachfolgend auch: Beschwerde vom 25./27. Mai 2019). Auf die Beschwerde vom 27. Mai 2019 wird jedoch nachfolgend nur insoweit eingegangen, als die darin enthaltenen Ausführungen diejenigen des Beschwerdeführers erhellen. Soweit die vormalige Vertreterin ihrerseits sämtliche früheren Eingaben und Beilagen als integralen Bestandteil der Beschwerdeschrift erklärt, sind diese als durch den vorinstanzlichen Entscheid vom 10. April 2019 erledigt zu betrachten, soweit der Beschwerdeführer oder die vormalige Vertreterin im Rahmen der Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht sich nicht eingehend damit auseinandersetzen.

Mit Bezug auf die von der Rechtsvertreterin zusätzlich eingereichten Beilagen sind – soweit sie mit den vom Beschwerdeführer am 22. Mai und am 25. Mai 2019 eingereichten Beilagen und den vorinstanzlichen Akten identisch sind – keine Weiterungen erforderlich. Soweit sie mit den nach Ablauf der Rechtsmittelfrist eingereichten Beweismitteln identisch sind bzw. darüber hinausgehen, ist auf das unter E. 3.2 Gesagte zu verweisen.

2.2 Anfechtungsobjekt

Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 10. April 2019 betreffend die Erhebung von Verrechnungssteuern im Geschäftsbereich der Steuerpflichtigen (Sachverhalt Bst. E.d). Die Anträge des Beschwerdeführers auf Herausgabe von beschlagnahmten Vermögenswerten (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einführung S. 9, Teil I Ziff. 7.4, 10.3, 10.11 und Ziff. 10.16) und Herabsetzung bzw. Verzicht auf Ausfällung einer Geldstrafe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 15.7) richten sich jedoch gegen den Strafbescheid der ASU vom 10. April 2019 (Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 3).

Dieser Strafbescheid ist nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht, weshalb auf die beiden Anträge nicht einzutreten ist.

Die prozessualen Anträge und die weiteren Ausführungen, die mit dem Strafbescheid der ASU vom 10. April 2019 im Zusammenhang stehen (z.B. Beizug der Strafakten und Einsicht in dieselben, Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.4 - 10.7, 10.10, 10.14, 10.15 und 10.17 sowie Ziff. 2.28), sind entweder durch die Einreichung der vorinstanzlichen Akten erfüllt oder es ist nicht ersichtlich, welche für das vorliegende Verfahren wesentlichen Erkenntnisse daraus gewonnen werden könnten (vgl. E. 3.3.2). Auch der Vorwurf des Beschwerdeführers, wonach die ESTV unzulässigerweise Akten an die deutschen Steuerbehörden übermittelt habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.36 f.) ist für das vorliegende Verfahren unerheblich. Dieser Vorwurf betrifft die Rechtmässigkeit einer erfolgten Rechts- oder Amtshilfe nach Deutschland und steht damit ausserhalb des hier einzig zu beurteilenden Steuererhebungsverfahrens für die schweizerische Verrechnungssteuer. Auch der Antrag auf Rückerstattung seiner Vermögenswerte, zuzüglich Vergütungszinsen (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.3) ist nicht im vorliegenden Erhebungsverfahren zu behandeln. Darauf ist nachfolgend nicht mehr weiter einzugehen. Anzumerken ist, dass die Beschwerde vom 25. Mai 2019 auch zahlreiche Ausführungen zum vor Bundesverwaltungsgericht hängigen Parallelverfahren A-2952/2019 betreffend die L. _____ und den Beschwerdeführer enthält, auf welche hier ebenfalls nicht näher einzugehen ist.

2.3 Feststellungsanträge

Die Beschwerde vom 25./27. Mai 2019 beinhaltet neben dem Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids, welcher ein Leistungsbegehren darstellt, diverse Feststellungsanträge (vorrangige Ansässigkeit der Steuerpflichtigen, eigene Ansässigkeit, Verjährung). Der Beschwerdeführer unterlässt es jedoch, darzulegen, weshalb neben seinem Leistungsbegehren, ein Interesse an ausdrücklichen Feststellungen bestehen soll. Auf die Feststellungsbegehren ist demzufolge – vorbehältlich der Feststellung des Haftungsbetrages des Beschwerdeführers gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR – mangels eines (zusätzlichen) Feststellungsinteresses nicht einzutreten (zur Zulässigkeit von Feststellungsanträgen: BGE 142 V 2 E. 1.1, 137 II 199 E. 6.5, 126 II 300 E. 2c; BVGE 2010/12 E. 2.3 und 2007/24 E. 1.3, Urteil des BVGer A-2238/2019 vom 23. Dezember 2020 E. 1.2). Auf die Frage der Ansässigkeit

und der Verjährung ist jedoch unter den materiellrechtlichen Erwägungen einzugehen.

2.4 Beschwerdeergänzung

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die dreissigtägige Rechtsmittelfrist zu kurz sei, um den umfangreichen Einspracheentscheid vom 10. April 2019 hinreichend anfechten und auch den Entwurf der Rechtsschrift der Rechtsvertreterin hinreichend prüfen zu können (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einführung S. 4) und reicht nach Ablauf der Beschwerdefrist zahlreiche weitere Eingaben ein.

Die Beschwerdeschrift vom 25./27. Mai 2019 ist innerhalb der gesetzlichen Beschwerdefrist eingereicht und rechtsgültig unterzeichnet worden. Sie umfasst insgesamt rund 300 Seiten. Sie enthält – wie bereits ausgeführt – diverse Anträge, eine Begründung und es sind ihr zahlreiche Beweismittel beigelegt. Der Beschwerde ging ein langwieriges Vorverfahren voraus, in welchem der Beschwerdeführer seine Interessen seit geraumer Zeit durch seine (wechselnden) Vertreter wahren liess. Der Beschwerdeführer sowie seine letzte Rechtsvertreterin sind bzw. waren mit dem vorliegenden Fall bestens vertraut und haben sich im Rahmen der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht ausführlich und einlässlich zur Thematik geäussert. Der Beschwerdeführer konnte offenkundig die Rechtsschrift seiner Rechtsvertreterin prüfen, denn diese wurde am 27. Mai 2019 in leicht gekürzter Form eingereicht und es erfolgte im Laufe des Verfahrens auch keine weitere Richtigstellung. Es ist daher kein Grund ersichtlich, weshalb eine Nachfrist zur Ergänzung der Beschwerde vom 25./27. Mai 2019 eingeräumt werden sollte (Art. 53 VwVG; ANDRÉ MOSER, in: VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: VwVG-Kommentar], Art. 53 N 3), selbst wenn der Beschwerdeführer einen entsprechenden formellen Antrag gestellt hätte.

Soweit der Beschwerdeführer in seiner Eingabe Nr. 3 vom 7. Juni 2019 neben den vom Gericht erbetenen Angaben zur Rechtsvertretung darum ersucht, dass das Bundesverwaltungsgericht die beschlagnahmten Vermögenswerte freigebe und damit über die Rechtsbegehren in der Eingabe vom 25. Mai 2019 hinausgeht, ist darauf nicht einzutreten (MOSER, VwVG-Kommentar, Art. 53 N 2). Im Übrigen ist auf dieses Begehren schon deshalb nicht einzutreten, weil es inhaltlich den Strafbescheid der ASU vom 10. April 2019 betrifft (vgl. E. 2.2).

Auf die im Laufe des vorliegenden Verfahrens unaufgefordert nachgereichten Beweismittel ist im Rahmen der Beweiserhebung zurückzukommen (zur Untersuchungsmaxime nachfolgend: E. 3.2).

2.5 Unaufgeforderte Replik des Beschwerdeführers

2.5.1 Mit Zwischenverfügung vom 12. August 2020 übermittelte das Bundesverwaltungsgericht die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. Juli 2020 an den Zustellungsempfänger des Beschwerdeführers. In seiner Eingabe Nr. 14 vom 2. September 2020 nimmt der Beschwerdeführer zur besagten Vernehmlassung unaufgefordert Stellung. Die Eingabe Nr. 14 ist gestützt auf Art. 29 Abs. 1 und Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) sowie in Anwendung der Rechtsprechung zum sog. unbedingten Replikrecht (vgl. BGE 138 I 484 E. 2.1 f., 137 I 195 E. 2.3.1, 133 I 100 E. 4.3 – 4.7: Urteil des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte [EGMR] Nideröst-Huber gegen Schweiz vom 18. Februar 1997, Recueil Cour EDH 1997-I S. 101 § 29) zu den Akten zu nehmen.

2.5.2 Die in der Eingabe Nr. 14 vom 2. September 2020 enthaltenen Ausführungen, wonach der Beschwerdeführer die Verrechnungssteuerfolgen anerkenne, soweit sie aus der Transaktion mit Thailand herrühren, sind insoweit unpräzise, als nicht klar ist, in welchem Umfang sie das vorliegende oder das vor Bundesverwaltungsgericht anhängige Parallelverfahren (A-2592/2019 betreffend die L. _____ und den Beschwerdeführer) betreffen. Infolgedessen ist der Wille des Beschwerdeführers nicht mit der hinreichenden Deutlichkeit erkennbar und liegt insoweit weder eine ausdrückliche (teilweise) Einschränkung des Streitgegenstands noch ein (teilweiser) Rückzug der Beschwerde vor (zur Anforderung eines ausdrücklichen und bedingungslosen Rückzugs siehe: Urteil des BGer 2C_769/2009 vom 22. Juni 2010 E. 2.3.1 f.). Auf die entsprechenden Ausführungen des Beschwerdeführers ist jedoch in Rahmen der Sachverhaltsermittlung zurückzukommen (vgl. dazu nachstehend: E. 3.2 ff. und E. 6.2.3.2).

3. Verfahrensgrundsätze vor Bundesverwaltungsgericht

3.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid 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 Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

3.2 Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus

abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 988, Rz. 990 und Rz. 998; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N 23 und N 26; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 1.52 und 1.54). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass es eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheidung im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 m.Hw.; Urteil des BVGer A-3843/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.2).

3.3

3.3.1 Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung bildet sich die Behörde unvoreingenommen, gewissenhaft und sorgfältig ihre Meinung darüber, ob der Sachverhalt als rechtsgenügend erstellt zu gelten hat. Sie ist dabei nicht an bestimmte förmliche Beweisregeln gebunden, die genau vorschreiben, wie ein gültiger Beweis zu Stande kommt und welchen Beweiswert die einzelnen Beweismittel im Verhältnis zueinander haben (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.140).

3.3.2 Bei der Beurteilung der Tauglichkeit eines Beweismittels kommt der entscheidenden Instanz ein gewisser Ermessensspielraum zu. Sie kann namentlich dann von einem beantragten Beweismittel absehen, wenn zum Voraus gewiss ist, dass diesem die Beweiseignung abgeht oder die verfügende Behörde den Sachverhalt aufgrund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (BGE 136 I 229 E. 5.3 m.Hw. und BGE 134 I 140 E. 5.3; Urteile des BVGer A-1063/2014 vom 25. März 2015 E. 3.2 und A-1053/2014 vom 1. Dezember 2014 E. 3). Dem angebotenen Beweismittel darf allerdings nicht leichthin jegliche Beweistauglichkeit abgesprochen werden, sondern nur, wenn dieses das Beweisergebnis offensichtlich nicht zu beeinflussen vermag (WALDMANN/BICKEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 33 N 15). Das Gericht ist ferner dann nicht gehalten, Beweise abzunehmen, wenn sie eine unerhebliche Frage betreffen oder aufgrund der Akten oder anderer Beweismittel der rechtserhebliche Sachverhalt genügend geklärt ist und die Vorinstanz überzeugt ist, ihre rechtliche Überzeugung würde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (sog. antizipierte Beweiswürdigung; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.144; vgl. Urteile des BVGer A-6519/2016 vom 3. Mai 2017 E. 4.2 und A-770/2013 vom 8. Januar 2014

E. 2.2.4; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5818/2019 vom 9. Dezember 2020 E. 4.9.2).

3.3.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechts-erhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht (Klärung der Tatfrage). Der Beweis ist geleistet, wenn die Behörde gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 III 321 E. 3.2; vgl. auch: BGE 140 III 610 E. 4.1). Bei Beweislosigkeit ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]; BGE 142 V 389 E. 3.3).

3.3.4 Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden und steuererhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; Urteil des BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; Urteile des BVGer A-5551/2019 vom 14. Januar 2021 E. 1.5, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-1335/2014 vom 14. Dezember 2015 E. 2.3).

4. Formelle Einwände des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer erhebt in seiner Beschwerde vom 25./27. Mai 2019 zahlreiche Einwände formeller Natur, die sich insbesondere gegen die Fairness und Verfahrensführung der Vorinstanz richten. Nachfolgend ist daher vorab auf diese formellen Aspekte seiner Beschwerde einzugehen.

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob im Steuerhebungsverfahren der Grundsatz des fairen Verfahrens gemäss Art. 29 Abs. 1 BV gewahrt worden ist. Dabei sind die vom Beschwerdeführer erhobenen Rügen unter verschiedenen Teilaspekten des fairen Verfahrens zu würdigen.

4.1 Gebot des fairen Verfahrens

4.1.1 Das Gebot des fairen Verfahrens wird von der Rechtsprechung aus Art. 29 Abs. 1 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) abgeleitet (BGE 131 I 272 E. 3.2.1, 129 I 85 E. 4.1).

4.1.2 Die Konventionsbestimmung von Art. 6 EMRK enthält in Ziff. 1 (nemo tenetur), Ziff. 2 (Unschuldsvermutung) und Ziff. 3 (Informationsrecht, effektive Verteidigung, Verteidigungsrecht, Fragerecht und Konfrontationsrecht, Recht auf einen unentgeltlichen Dolmetscher) spezifische, strafprozessuale Verfahrensgarantien.

4.1.3 Der in Art. 29 Abs. 1 BV enthaltene Grundsatz des fairen Verfahrens umfasst eine Reihe von Teilgehalten und bildet zugleich den allgemeinen Auffangtatbestand (GEROLD STEINMANN, in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl. 2014 [nachfolgend: SG-Kommentar], Art. 29 N 17). Er gilt in sämtlichen Verfahren vor Behörden und Gerichten (STEINMANN, SG-Kommentar, Art. 29 N 5).

4.2 Parallelität von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren

4.2.1 Der Beschwerdeführer rügt in seiner Beschwerdeschrift vom 25./27. Mai 2019, dass das Verwaltungsstrafverfahren und das Steuerkontrollverfahren (Buchprüfung und nachfolgende Steuererhebung) parallel geführt worden seien, was unzulässig sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.17).

4.2.2 Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil des BVGer A-592/2016 vom 18. April 2018 E. 6.2 ([bestätigt durch Urteil des BGer 2C_450/2018 vom 1. Mai 2020 E. 2.2 f.] sowie Zwischenentscheid und Teilurteil des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.1) wird im VStrR klar zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht (vgl. Art. 63 VStrR) zum einen und dem Strafverfahren (vgl. Art. 62 VStrR) zum anderen unterschieden: Während für die Strafverfolgung grundsätzlich das VStrR massgebend ist (vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG), finden auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzuentrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben samt Zinsen die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes Anwendung (Art. 63 Abs. 1 VStrR; vgl. auch BGE 115 Ib 216 E. 3a, 114 Ib 94 E. 5b). Für das Verwaltungsverfahren gelten die strafprozessualen Garantien nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 115 Ib 216 E. 3b; ANDRÉ HAIBÖCK, Der Einfluss des Verwaltungsrechts auf das Verwaltungsstrafverfahren im Zollstrafrecht, in: Andreas Eicker [Hrsg.], Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, 2013, S. 70; WEIDMANN/OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, in: Steuer Revue [StR] 62/2007, S. 622 ff., S. 631 f.). Die Pflicht zur Nachzahlung von Steuern ohne punitiven Charakter bildet keine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Abs. 1 EMRK (MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 2. Aufl. 1999, N 399; vgl. zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.1).

Auch wenn zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht einerseits und dem Verwaltungsstrafverfahren andererseits zu unterscheiden ist, hindert dies die Verwaltungsbehörde nicht, sowohl über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht als auch über die Strafe im gleichen Verfahren und in einem einzigen Entscheid zu befinden, sofern sie in beiden Verfahren erstinstanzlich zuständig ist (vgl. Art. 63 Abs. 2 VStrR sowie Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 140 II 194]). Verbindet eine Verwaltungsbehörde die beiden Verfahren, muss sie im Hinblick auf den Strafentscheid die strafprozessualen Garantien zu Gunsten des Beschuldigten beachten (Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2 [nicht publiziert in BGE 140 II 194]). Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren und das Strafverfahren demgegenüber getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. – allerdings zur direkten Bundessteuer – SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 183 N 5 ff. auch zum Folgenden; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.2).

4.2.3 Im hier zu beurteilenden Fall wurden in einem ersten Schritt im Rahmen einer Buchprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 Beweise erhoben. Im Jahre 2011 wurden die Jahre 2007 bis 2009 geprüft. Es kann vorliegend offenbleiben, ob es sich hierbei um eine einzige, fortwährende Buchprüfung handelt – wie das der Beschwerdeführer geltend macht – oder ob zwei Buchprüfungen durchgeführt wurden. So oder anders werden die Verrechnungssteuerforderungen jeweils pro Geschäftsjahr (nach)erhoben. Die Buchprüfung(en) und die daraus folgende(n) Steuererhebung(en) ist (sind) dem Steuererhebungsverfahren (hier in der Form einer Steuerkontrolle) zuzuordnen. Die Steuererhebungen für die Jahre 2007 bis 2009 wurden gemeinsam durchgeführt, wobei das Verfahren, soweit es den Beschwerdeführer betrifft, in einem späteren Schritt abgespalten und separat fortgeführt wurde. Im Laufe des Steuererhebungsverfahrens wurde ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 und Strafbescheid vom 10. April 2019).

Es ist daher mit dem Beschwerdeführer einig zu gehen, dass das Steuererhebungsverfahren das Verwaltungsstrafverfahren parallel geführt worden sind. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist jedoch ein solches Vorgehen grundsätzlich zulässig (E. 4.2.2). Ob die strafrechtlichen Garantien gemäss Art. 6 EMRK beachtet worden sind, ist für das vorliegende Verfahren

grundsätzlich irrelevant, weil diese Garantien im vorliegenden Steuererhebungsverfahren ohnehin keine Geltung haben (E. 4.2.2, vgl. auch: BGE 144 II 427 E. 2.3.3; Urteil des BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2).

4.3 Beweisverwertungsverbot

4.3.1 Der Beschwerdeführer argumentiert sodann, die ESTV habe das Verwaltungsstrafverfahren dazu verwendet, Beweise für das Steuererhebungsverfahren zu erheben. Im Strafverfahren seien Zwangsmittel eingesetzt, insbesondere Observationen und Hausdurchsuchungen durchgeführt worden. Im Steuererhebungsverfahren seien solche Massnahmen indes nicht zulässig. Des Weiteren seien M._____ (Geschäftsführer) und K._____ (Zeichnungsberechtigter) im Verwaltungsstrafverfahren als Auskunftspersonen einvernommen worden, nicht als Beschuldigte, womit ihre Verteidigungsrechte verletzt worden seien. Dies sei widerrechtlich. Sinngemäss gehen seine Einwände dahin, dass die im Verwaltungsstrafverfahren erhobenen Beweismittel bzw. Beweise im Steuererhebungsverfahren nicht verwendet werden dürften (sog. Verwertungsverbot; Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.13, 8.14, 8.17, 8.19, 8.20).

4.3.2 Die Strafbehörden setzen zur Wahrheitsfindung alle nach dem Stand von Wissenschaft und Erfahrung geeigneten Beweismittel ein, die rechtlich zulässig sind (Art. 139 Abs. 1 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO, SR 312.0]). Zwangsmittel, Gewaltanwendung, Drohungen, Versprechungen, Täuschungen und Mittel, welche die Denkfähigkeit oder die Willensfreiheit einer Person beeinträchtigen können, sind bei der Beweiserhebung untersagt (Art. 140 Abs. 1 StPO). Beweise, die in Verletzung von Artikel 140 StPO erhoben wurden, sind in keinem Falle verwertbar. Dasselbe gilt, wenn die StPO einen Beweis als unverwertbar bezeichnet (Art. 141 Abs. 1 StPO). Beweise, die Strafbehörden in strafbarer Weise oder unter Verletzung von Gültigkeitsvorschriften erhoben haben, dürfen nicht verwertet werden, es sei denn, ihre Verwertung sei zur Aufklärung schwerer Straftaten unerlässlich (Art. 141 Abs. 2 StPO). Beweise, bei deren Erhebung Ordnungsvorschriften verletzt worden sind, sind verwertbar (Art. 141 Abs. 3 StPO).

Das VStrR enthält ebenfalls zahlreiche Regelungen betreffend die Untersuchung, Beweiserhebung und die Anwendung von Zwangsmassnahmen (Art. 32 ff. VStrR). Inwieweit auch hier ein sog. Verwertungsverbot zu berücksichtigen ist, kann vorliegend offenbleiben.

Denn für das hier einzig massgebliche Steuererhebungsverfahren ergibt sich ein Verwertungsverbot bereits als Teilgehalt des Fairnessgebots (Art. 29

Abs. 1 BV). Das Bundesgericht anerkennt ein absolutes Verwertungsverbot für unzulässige Beweismittel (BGE 143 II 443 E. 6.3). Ist das Beweismittel zwar grundsätzlich zulässig, aber widerrechtlich erhoben worden, kann es gleichwohl verwendet werden, wenn eine Abwägung der Interessen ergibt, dass die materielle Wahrheit höher zu gewichten ist als das Interesse des Betroffenen am Ausschluss des widerrechtlich erlangten Beweismittels (vgl. hierzu auch: BGE 143 IV 387 E. 4.3, 139 II 95 E. 3.1).

4.3.3 Der Beschwerdeführer vermag mit Bezug auf die Hausdurchsuchungen nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Zu Recht geht er nämlich davon aus, dass es sich bei den im Verwaltungsstrafverfahren durchgeführten Hausdurchsuchungen, um zulässige Beweismittel handelt. Es liegen auch keine Hinweise dafür vor, dass diese (verwaltungs)strafprozessual zulässigen Hausdurchsuchungen aus anderen Gründen widerrechtlich erhoben worden wären. Insbesondere ist es in diesem Zusammenhang – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.20) – unerheblich, mit welchen Kompetenzen die seitens der Steuerpflichtigen anwesenden Personen ausgestattet gewesen sind.

Beweismittel, die im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens zulässigerweise erhoben wurden, können im parallelen Steuererhebungsverfahren grundsätzlich verwendet werden. Insoweit ist nämlich von einem Bezug der Verwaltungsstrafakten auszugehen, was gesetzlich erlaubt ist (Art. 36 Abs. 2 VStG; betreffend direkte Steuern siehe: BGE 144 II 427 E. 2.3.2; Urteil des BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2).

Ohnehin basieren die im vorliegenden Verfahren verwendeten Beweismittel und Erkenntnisse – soweit ersichtlich – nicht auf Observationen, welche gemäss dem Beschwerdeführer im Verwaltungsstrafverfahren durchgeführt worden sind.

Sodann ist auf den Einwand des Beschwerdeführers, wonach die Vorinstanz auf die Aussagen von M._____ (Geschäftsführer) und K._____ (Zeichnungsberechtigter) abstelle, welche die beiden als Auskunftspersonen und nicht als Beschuldigte gemacht haben sollen, nicht weiter einzugehen. Mit anderen Worten kann im vorliegenden Steuererhebungsverfahren einstweilen offenbleiben, ob das Interesse an der Ermittlung der materiellen Wahrheit höher zu gewichten wäre als das Interesse des Beschwerdeführers am Ausschluss dieser Beweismittel. Denn das Bundesverwaltungsgericht vermag den rechtserheblichen Sachverhalt bereits aufgrund der aktenkundigen Geschäftsunterlagen zu ermitteln (vgl. E. 5.9.2 und 6 ff.).

4.4 Nemo tenetur se ipsum accusare

4.4.1 Auch der Einwand des Beschwerdeführers, wonach durch die Parallelität der beiden Verfahren, insbesondere aber durch die Einvernahme der beiden Verwaltungsräte als Auskunftsperson, das Selbstbelastungsverbot (nemo tenetur se ipsum accusare) ausgehöhlt werde, verfährt in der vorliegenden Konstellation nicht.

Das Bundesgericht hat mit Bezug auf die direkten Bundessteuern festgehalten, dass sich aus dem nemo-tenetur-Grundsatz keine Vorgaben für die Gestaltung des Nachsteuerverfahrens ergeben, und zwar unabhängig davon, ob dieses vor, parallel oder nach dem Steuerstrafverfahren durchgeführt wird. Die hypothetische Möglichkeit, dass die Behörden im (Verwaltungs-)Strafverfahren die gültigen Gesetzesbestimmungen bzw. die anwendbaren Verfahrensgarantien missachten, ist für das Veranlagungsverfahren nicht schädlich und begründet insofern keine «Vorwirkung» des nemo-tenetur-Grundsatzes (BGE 144 II 427 E. 2.3.3; Urteile des BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 2.2, 2C_288/2018 vom 1. Februar 2019 E. 2.4).

Mit Bezug auf die als Auskunftspersonen einvernommenen ehemaligen Verwaltungsräte (C._____ und D._____) ist ergänzend festzuhalten, dass sie – soweit ersichtlich – nicht strafrechtlich belangt wurden. M._____ (Geschäftsführer) und K._____ (Zeichnungsberechtigter) wurden anlässlich der Hausdurchsuchung vom 4. April 2012 als Auskunftspersonen einvernommen (Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 Ziff. 1.1.1 und 1.1.2, Ziff. 2.5.2 ff., Ziff. 2.5.3 ff.). Sie wurden später ebenfalls beschuldigt und bestraft. Dem Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 ist sodann zu entnehmen, dass die Beschuldigten – und demnach auch der Beschwerdeführer – über die geplanten Einvernahmen informiert und auf ihre Teilnahmerechte hingewiesen worden sind (Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 Ziff. 2.5.5 f.).

Für den Bereich der Verrechnungssteuer enthält Art. 6 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 (VStV, SR 642.211) sodann eine Regelung zur Einholung von Auskünften und zur Einvernahme im Steuererhebungsverfahren. Rechtsprechungsgemäss können Auskünfte oder Zeugnisse von Drittpersonen dann in einem Verwaltungsverfahren verwertet werden, wenn das rechtliche Gehör gewährt wurde (vgl. – freilich zur hier nicht anwendbaren Vorschrift von Art. 12 Bst. c VwVG – Urteil des BGer 1C_179/2014 vom 2. September 2014 E. 3.5; Urteil des BVerger A-550/2016 vom 18. April 2018 E. 4.2.2).

Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auf die Aussagen der beiden vorerwähnten ehemaligen Verwaltungsräte sowie der weiteren Zeichnungsberechtigten abstellt, selbst wenn diese Personen anlässlich der Hausdurchsuchung als Auskunftspersonen und erst später als Beschuldigte einvernommen worden sind (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 I. Tatsachen E. 4.4, 4.5, 5.3, 5.4, II. Erwägungen E. 15.2 ff. und 15.3 ff.; vgl. aber auch vorstehend E. 4.3.3), zumal deren Aussagen durch zahlreiche weitere schriftliche Dokumente bestätigt werden.

4.4.2 Der Beweiserhebung folgt die Beweiswürdigung, mithin die Frage, welche Schlüsse aus den vorhandenen Beweismitteln zu ziehen sind (E. 3.3.3).

Auch im Verrechnungssteuerbereich ist eine gewisse Koordination zwischen dem Steuerstraf- und dem Steuererhebungsverfahren notwendig und sind widersprüchliche Urteile zu vermeiden (vgl. allgemein: BGE 143 II 8 E. 7.3; zur Ahndung von Verkehrsdelikten und Verwaltungsmassnahmen: BGE 139 II 95 E. 3.2). Im Bereich der direkten Bundessteuern – in welchem die Parallelität von Bussenverfahren ebenfalls bekannt ist (vgl. Urteil des BGer 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. 2.3 ff.) – wird hierfür oft das Bussenverfahren vor dem Nachsteuerverfahren durchgeführt (vgl. auch Urteil des BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019, Sachverhalt B.a. ff.).

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe auf das Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 abgestellt und den darin aufgeführten Sachverhalt ungeprüft und ohne weitere Abklärung übernommen (Beschwerde der Vertreterin vom 27. Mai 2019 S. 10).

Im vorliegenden Fall hat die für die Steuererhebung zuständige Behörde die im Verwaltungsstrafverfahren erhobenen Beweismittel verwendet und eigenständig gewürdigt. Dies ergibt sich daraus, dass der angefochtene Einspracheentscheid und der Strafbescheid am gleichen Tag gefällt worden sind, mithin am 10. April 2019. Die beiden Entscheide betreffen denn auch verschiedene Rechtsfragen. Der Einspracheentscheid bezieht sich auf die Nacherhebung der Verrechnungssteuern und die solidarische Haftung hierfür bzw. die Festsetzung des Haftungsbetrags gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR. Demgegenüber betrifft der Strafbescheid vom 10. April 2019 die strafrechtlichen Sanktionen für die (bisher) fehlende Entrichtung der Verrechnungssteuern. Zudem behält der angefochtene Einspracheentscheid die strafrechtliche Verurteilung ausdrücklich vor.

4.5 Gebot der Waffengleichheit (Denunziation)

Den Ausführungen des Beschwerdeführers lässt sich unter anderem entnehmen, dass er vermutet, die Einleitung der ersten Buchprüfung und des späteren Steuerstrafverfahrens beruhe auf einer Anzeige (Denunziation) von N. _____ (ehemaliger Direktor mit Kollektivunterschrift zu zweien der steuerpflichtigen Gesellschaft bis [...] bzw. der L. _____ bis 31. März 2009; vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 4.7.5, 8.6 und Teil II Einleitung S. 66, Ziff. 3.6.7.7, 3.12). Der Beschwerdeführer erachtet sinngemäss das Gebot der Waffengleichheit aufgrund des Wissensvorsprungs der Behörde als verletzt (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.11, Teil II Ziff. 1.19, 1.30, 4.10).

Die Waffengleichheit bildet einen Teilgehalt des Grundsatzes des fairen Verfahrens. Sie soll sicherstellen, dass sich alle Verfahrensbeteiligten mit gleicher Wirksamkeit am Verfahren beteiligen können (STEINMANN, SG-Kommentar, Art. 29 N 41).

Die Vorinstanz dementiert, dass eine Denunziation erfolgt sei. Für das Bundesverwaltungsgericht sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, an den Ausführungen der Vorinstanz zu zweifeln.

Ob die Behörden das vorliegende Steuererhebungsverfahren aufgrund einer Denunziation oder aus einem anderen Grund aufgenommen haben, ist im hier zu beurteilenden Fall denn auch ohne Belang. Denn es ist der ESTV in Belangen der Verrechnungssteuer – bei welcher es sich um eine Selbstveranlagungssteuer handelt (Urteile des BVerG A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.1.5 und 4.2, A-364/2013 vom 25. Oktober 2013 E. 2.4 f.) – unbenommen, die Steuerpflichtigen einer Steuerprüfung zu unterziehen und zu prüfen, ob sie eine (korrekte) Steuerdeklaration eingereicht haben oder hätten einreichen sollen (vgl. Art. 40 VStG; zum Kontrollintervall siehe bspw.: Motion Kiner Nellen Margret vom 12. Dezember 2013 [13.4178]). Eine Denunziation ist demnach nicht erforderlich.

Dem Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 Ziff. 1.3.2 ist sodann zu entnehmen, dass die Feststellungen und Teilergebnisse der bei der Steuerpflichtigen durchgeführten Buchprüfungen den Verdacht begründet hätten, dass die Steuerpflichtige und eine weitere, namentlich genannte Gesellschaft geldwerte Leistungen an den Beschwerdeführer und weitere Personen ausgerichtet hätten. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss Einsicht in eine allfällige Meldung des Buchprüfers verlangen wollte, betrifft dies die Einleitung des Steuerstrafverfahrens und nicht das vorliegende Steuererhebungsverfahren.

Eine solche Meldung wäre demzufolge für das vorliegende Steuererhebungsverfahren ohnehin irrelevant.

4.6 Aktenführungspflicht

4.6.1 Der Beschwerdeführer rügt, dass die ESTV verschiedene, von ihm angebotene Beweismittel nicht zu den Akten genommen habe, so insbesondere den Bericht der (...) und den sog. Analyseteppich (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 6, Teil I Ziff. 4.6.4, Ziff. 2.2 und 2.23, Teil II Ziff. 3.6.6.3, Ziff. 4.15, Ziff. 7.3, Ziff. 10, 11 und 13). Auch habe ihn die ESTV gehindert, die geforderte Verrechnungssteuer zu entrichten und somit weitere Verzugszinsen generiert (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 2.34, 7.1, 8.5, 8.33, Teil II Einleitung S. 65, Teil II Ziff. 1.3, 6.24, 7.16.9, 12 ff.). Weiter bringt er vor, es seien auch Dokumente verschwunden (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.21, Teil II Ziff. 4.4, 4.10), so beispielsweise seine Anweisung an N._____, die Verrechnungssteuer zu begleichen.

4.6.2 Das Verbot der formellen Rechtsverweigerung bildet einen weiteren Teilgehalt des fairen Verfahrens. Eine formelle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn eine Behörde auf eine Eingabe fälschlicherweise nicht eintritt oder eine solche ausdrücklich oder stillschweigend nicht an die Hand nimmt und behandelt, obwohl sie dazu verpflichtet wäre (BGE 144 II 184 E.3.1, 141 I 172 E. 5, 135 I 6 E. 2; STEINMANN, SG-Kommentar, Art. 29 N 18).

4.6.3 Soweit der Beschwerdeführer mit seinen Vorbringen eine formelle Rechtsverweigerung geltend machen wollte, ist ihm nicht zu folgen. Vorliegend geht es nicht darum, ob ein Verfahren hätte eingeleitet werden müssen, denn zweifelsohne wurden sowohl ein Steuererhebungsverfahren als auch ein Verwaltungsstrafverfahren durchgeführt und je mit einem materiellen Entscheid einer Verwaltungsbehörde vorläufig abgeschlossen. Auf die vom Beschwerdeführer erhobenen Einwände ist jedoch unter dem Aspekt der Wahrung des rechtlichen Gehörs sowie der Beweiswürdigung zurückzukommen (E. 4.10 ff. und 6 ff.).

4.7 Gleichbehandlungsgebot

4.7.1 Nach der Ansicht des Beschwerdeführers ist das Gleichbehandlungsgebot vor den Behörden und Gerichten verletzt, weil die ESTV nur ihn ins Recht

gefasst hat, nicht aber weitere Verwaltungsräte und Geschäftsführer der Steuerpflichtigen oder ihrer Geschäftspartnerinnen oder weitere Leistungsempfänger (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 9, Teil I Ziff. 4.2).

4.7.2 Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen gemäss Art. 29 Abs. 1 BV spricht die Verfahrensgerechtigkeit an (GIOVANNI BIAGGINI, Kommentar BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Aufl. 2017, Art. 29 N 2) und ist Ausdruck der Rechtsstaatlichkeit. Er bringt zum Ausdruck, dass staatliches Handeln willkürfrei zu sein hat und gegenüber dem Bürger unabhängig von dessen Stand und Ansehen erfolgen soll.

4.7.3 Auch aus diesem Grundsatz vermag der Beschwerdeführer in der hier zu beurteilenden Konstellation nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Vorliegend soll nämlich der Beschwerdeführer als solidarisch haftende Person ins Recht gefasst werden (vgl. Art. 12 Abs. 2 VStrR). Es ist eine Eigenheit der Solidarhaftung, dass es dem Gläubiger freisteht, welchen Schuldner er belangt. Damit erübrigt es sich, auf eine Ungleichbehandlung gemäss Art. 8 BV einzugehen, soweit der Beschwerdeführer sich darauf berufen wollte.

4.8 Beschleunigungsgebot

4.8.1 Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, das Verfahren sei am 4. September 2007 eingeleitet worden und dauere nun schon seit 14 Jahren an. Er erblickt darin eine Rechtsverzögerung (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 5, Teil I Ziff. 7.8, Teil II Einleitung S. 68, Teil II Ziff. 1.14, 1.16). Er sieht sich dadurch benachteiligt, weil zwischenzeitlich die 10-jährige Aufbewahrungspflicht für Bankdokumente verstrichen sei, womit es ihm unmöglich geworden sei, weitere Entlastungsbeweise beizubringen.

4.8.2 Als Minimalanforderung an ein rechtsstaatliches Verfahren gewährleistet Art. 29 Abs. 1 BV den Erlass eines Entscheids innerhalb einer angemessenen Frist. Die Angemessenheit der Dauer bestimmt sich nicht absolut. Sie ist im Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände einer Angelegenheit wie Umfang und Bedeutung des Verfahrens, das Verhalten der betroffenen Privaten und der Behörden, die Bedeutung für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe zu berücksichtigen (BGE 135 I 265 E. 4.4 m.Hw., 130 I 312 E. 5.1). Für die Rechtsuchenden ist es unerheblich, auf welche Gründe eine übermässige Verfahrensdauer zurückzuführen ist; mangelnde Organisation oder Überlastung bewahren nicht vor dem Vorwurf der Rechtsverzögerung (BGE 130 I 312 E. 5.2). Entschei-

dend ist ausschliesslich, dass die Behörde nicht oder nicht fristgerecht handelt. Bei der Feststellung einer übermässigen Verfahrensdauer ist daher zu prüfen, ob sich die Umstände, die zur Verlängerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen (BGE 125 V 188 E. 2a). Indessen kann eine Verletzung des Beschleunigungsgebots in Steuerangelegenheiten nicht dazu führen, dass die geschuldete Steuer nicht bezahlt werden müsste (Urteile des BGer 2C_872/2008, 2C_873/2008 vom 7. Dezember 2009 E. 4.1.3, 2A.455/2006 vom 1. März 2007 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3365/2020 vom 19. März 2021 E. 2.12, A-5410/2016 vom 8. November 2017 E. 3.2.3, A-3031/2013 vom 6. Februar 2014 E. 2.11, A-4072/2007 vom 11. März 2009 E. 6.2).

4.8.3 Das Bundesverwaltungsgericht verneint eine Verletzung des Beschleunigungsgebots. Zwar ist mit dem Beschwerdeführer einig zu gehen, dass das vorliegende Verfahren von eher seltener Länge ist. Indessen stehen vorliegend nur die Steuerjahre 2007 bis 2009 zur Diskussion, für welche die Prüfung im Jahre 2011 eingeleitet wurde (zur Verjährung siehe E. 8 ff.). Die lange Verfahrensdauer ist zum einen offenkundig den umfangreichen Ermittlungsteilweise unter Beizug von ausländischen Behörden – und der Komplexität des Verfahrens, zum anderen aber auch den mehrfachen Fristerstreckungsgesuchen und umfangreichen Eingaben der früheren Rechtsvertreter des Beschwerdeführers geschuldet. Nach Einleitung des vorliegenden Verfahrens im Jahre 2011 hätte der Beschwerdeführer zudem auch allen Grund gehabt, allfällige «Entlastungsbeweise» rechtzeitig zu sichern.

4.9 Befangenheit

4.9.1 Der Beschwerdeführer rügt sodann, dass die ASU und infolgedessen auch die ESTV einseitig ermittelt habe, Entlastungsbeweise verschwunden seien und auch ein Geständnis von N._____ im ausländischen Verfahren nicht berücksichtigt worden sei. Diese Ausführungen sollen wohl Zweifel an der Unabhängigkeit der mit der Verfahrensführung betrauten Personen erwecken (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.21, 8.22, 8.39, 8.48, Teil II Ziff. 4.3).

4.9.2 Der Anspruch auf eine unabhängige und unbefangene Behörde ergibt sich für steuerstrafrechtliche Verfahren aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK, für Gerichtsbehörden aus Art. 30 Abs. 1 BV und für Verwaltungsbehörden aus Art. 29 Abs. 1 BV (Urteil des BGer 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.1). Im Kern geht es darum, dass Gerichtsmitglieder und Verwaltungsangehörige bei der Erhebung und Würdigung des Sachverhalts sowie der Auslegung und Anwendung des Rechts ohne vorgefasste Meinung tätig werden (vgl. BGE 140 I

326 E. 5.2). Ein Verstoß gegen die hiervor genannten Vorschriften ist freilich nur anzunehmen, wenn bei objektiver Betrachtung Sachumstände vorliegen, die den Anschein der Befangenheit oder die Gefahr der Voreingenommenheit zu begründen vermögen. Auf das subjektive Empfinden der Parteien kommt es nicht an (BGE 141 IV 178 E. 3.2.1 S. 179; vgl. Urteil des BGer 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.2).

4.9.3 Was die vom Beschwerdeführer gerügte Einseitigkeit der Ermittlungen betrifft, so beschlägt dieser Einwand in erster Linie das Verwaltungsstrafverfahren. Soweit dieser Einwand auch im Steuererhebungsverfahren vorgebracht werden sollte, beschränkt er sich auf generelle Behauptungen. Letztlich geht es dem Beschwerdeführer denn auch nicht darum, dass einzelne am Verfahren beteiligte Personen in den Ausstand hätten treten müssen, sondern handelt es sich um eine inhaltliche oder methodische Kritik an der Beweisführung und -würdigung durch die Vorinstanz. Aus den Akten ergeben sich denn auch keine Anhaltspunkte, die bei objektiver Betrachtung den Anschein der Befangenheit oder die Gefahr der Voreingenommenheit der Mitarbeiter der ESTV zu begründen vermögen. Ergänzend ist festzuhalten, dass die Vorwürfe gegen den ehemaligen Direktor der ESTV (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 7 f.) nicht zu hören sind, da sich dieser am vorliegenden Steuererhebungsverfahren nicht persönlich beteiligt hat.

Auf die entsprechende Kritik des Beschwerdeführers ist jedoch unter dem Aspekt der Einhaltung des Untersuchungsgrundsatzes (E. 4.10.5 ff.) und im Rahmen der Beweismwürdigung (E. 6 ff.) zurückzukommen.

4.10 Rechtliches Gehör

Die bisher geprüften Einwände des Beschwerdeführers sind sodann auch unter dem Aspekt des rechtlichen Gehörs zu würdigen.

Der in Art. 29 Abs. 2 BV verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör bildet einen weiteren wichtigen und deshalb eigens aufgeführten Teilaspekt des allgemeinen, aufgrund von Art. 29 Abs. 1 BV geltenden Grundsatzes der Verfahrensfairness (vgl. BGE 129 I 85 E. 4.1 m.Hw.; Urteil des BGer 6P.41/2003 vom 2. September 2003 E. 2.3.1).

Der aus Art. 29 Abs. 2 BV fließende Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2). Das rechtliche Gehör dient

einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, der in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 135 I 187 E. 2.2, 127 I 54 E. 2b m.Hw.). Dem Mitwirkungsrecht entspricht die Pflicht der Behörde, die Argumente und Verfahrensanträge der Partei entgegenzunehmen und zu prüfen sowie die ihr rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen (sog. antizipierte Beweiswürdigung; BGE 124 I 241 E. 2 m.Hw.; zum Ganzen auch: Urteil des BGer 8C_255/2020 vom 6. Januar 2021 E. 5.1).

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann aber ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei prüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (statt vieler: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer A-6435/2018 vom 19. August 2020 E. 3.3.4, A-358/2018 vom 10. Januar 2019 E. 3.4).

Nachfolgend ist daher auf die Einwände des Beschwerdeführers zu den verschiedenen Aspekten des rechtlichen Gehörs einzugehen.

4.10.1 Akteneinsicht

4.10.1.1 In diesem Zusammenhang wendet der Beschwerdeführer im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht (erneut) ein, die ESTV habe Teile der von ihm eingereichten Unterlagen, insbesondere den Bericht der (...) nicht zu den Akten genommen. Sie habe auch den von ihm eingereichten Bericht der Uni-

versität (...) nicht beachtet, ebenso wie seinen «Analyseteppich» (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 6, Teil I Ziff. 1, 2.2, 4.6.4, Teil II Ziff. 1.18, 7.16.9, 10).

4.10.1.2 Der Gehörsanspruch umfasst insbesondere das Recht der Partei, vor Erlass einer Verfügung orientiert zu werden, sich zur Sache zu äussern und Einsicht in die Akten zu nehmen (Urteil des BVGer A-550/2016 vom 22. Juni 2017 E. 5.1 m.w.Hw.). Der Anspruch auf Akteneinsicht setzt eine geordnete, übersichtliche und vollständige Aktenführung voraus (BGE 137 II 266 E. 3.2, 136 I 229 E. 5.2, 135 I 279 E. 2.3, 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 8C_319/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 2.2; BVGE 2012/24 E. 3.2 und 2011/37 E. 5.4.1, je m.w.Hw.; Urteil des BVGer E-5121/2019 vom 16. März 2021 E. 5.3.12.1; vgl. STEINMANN, SG-Kommentar, Art. 29 N 42 ff. mit weiteren Hinweisen).

4.10.1.3 Soweit die vorgenannten Einwände das Strafverfahren beschlagen, bleibt ihre Prüfung dem Strafrichter vorbehalten. Es ist zudem aktenkundig, dass die im Einspracheverfahren tätig gewesene Rechtsvertreterin diverse Eingaben eingereicht hat. Alle diese Eingaben finden sich in den Akten der Vorinstanz wieder (vgl. vorinstanzliche Akten: Ordner 3 bis 7). Darunter befindet sich auch der vom Beschwerdeführer mehrfach angerufene Bericht der (...) (vorinstanzliche Akten: Ordner 5). Ebenso ist aktenkundig, dass der damalige Vertreter des Beschwerdeführers am 30. September 2015 ein forensisches Gutachten (Bericht der Universität [...]) eingereicht hat. Insoweit ist eine Verletzung der Aktenführungspflicht zu verneinen.

Der «Analyseteppich» (Beschwerdebeilagen act. 1.10 [181023], act. 1.12.2) wurde nach der Darstellung des Beschwerdeführers dem Direktor der ESTV übergeben (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 1, Teil II Ziff. 1.18). Den Ausführungen in den in der Beschwerdeschrift erwähnten Schreiben vom 1. und vom 24. Oktober 2018 sowie vom 21. Januar 2019 je an den Direktor der ESTV (Beschwerdebeilagen act.1.10 [181001, 181024 und 190123]) ist zu entnehmen, dass der Beschwerdeführer wegen der langen Dauer des Kontrollverfahrens (Buchprüfung und anschliessendes Steuererhebungsverfahren) an den Direktor der ESTV gelangt war. Die Dokumente stehen damit im Zusammenhang mit einer Rüge bei der höchsten vorgesetzten Stelle betreffend die Verfahrensführung der mit dem Fall betrauten Mitarbeiter. Sie wurden damit vorerst nicht im Rahmen des vorliegenden Steuererhebungsverfahrens eingereicht, weshalb eine Verletzung des rechtlichen Gehörs insoweit zu verneinen ist.

4.10.2 Vorenthalten des Ursprungsdokuments

4.10.2.1 Der Beschwerdeführer erblickt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sodann darin, dass ihm die Vorinstanz das – von ihm als sog. Ursprungsdokument bezeichnete – Dokument zur Prüfung der Verrechnungssteuern vorenthalten habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 6, Teil I Ziff. 4.7.5, 8.6, 8.11 und Teil II Ziff. 1.19). Der Beschwerdeführer führt in diesem Zusammenhang aus, die Behauptung der ESTV, wonach ihm alle Akten der Verrechnungssteuerprüfung zur Verfügung gestellt worden seien, entspreche nicht der Wirklichkeit (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 27 ff.).

Die Vorinstanz führt hierzu in der Vernehmlassung vom 15. Juli 2020 aus (dasselbst Begründung Ziff. 2), die damaligen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hätten auf ihr Gesuch hin am 28. November 2016 vollumfängliche Akteneinsicht erhalten. Die Aktenkenntnis der damaligen Vertreter sei dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

4.10.2.2 Es kann vorliegend offenbleiben, ob ein solches «Ursprungsdokument» existiert, ob es zu Unrecht nicht zu den Akten genommen wurde oder ob dem Beschwerdeführer lediglich aufgrund überwiegender Geheimhaltungsinteressen die Akteneinsicht verweigert wurde.

Es ist der ESTV – wie bereits ausgeführt (E. 4.5) – unbenommen, im Rahmen der Selbstveranlagung der Verrechnungssteuer (vgl. Art. 40 VStG), die Steuerpflichtigen auch ohne Anlass einer Steuerprüfung zu unterziehen. Im Rahmen dieser Prüfung steht es der ESTV frei, sämtliche Aspekte einer Transaktion auf ihre verrechnungssteuerlichen Konsequenzen zu untersuchen (vgl. Art. 40 Abs. 2 VStG). Damit wäre eine allfällige Denunziation für die Einleitung einer Steuerprüfung weder erforderlich noch für den Umfang der Prüfung der verfügten Verrechnungssteuerforderung massgeblich.

Dem Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 (dasselbst Ziff. 1.3.2) ist – wie bereits ausgeführt (E. 4.5) – zu entnehmen, dass die Feststellungen und Teilergebnisse der bei der Steuerpflichtigen durchgeführten Buchprüfungen den Verdacht begründet hätten, dass die Steuerpflichtige und eine weitere namentlich genannte Gesellschaft geldwerte Leistungen an den Beschwerdeführer ausgerichtet hätten. Daraus lässt sich schliessen, dass der mit der Buchprüfung betraute Steuerrevisor eine Meldung an die ASU gemacht hat. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss Einsicht in die Meldung des Buchprüfers verlangen wollte, betrifft sie die Einleitung des Verwaltungsstrafverfahrens und nicht

das vorliegende Steuererhebungsverfahren. Ein solches Dokument ist daher für das vorliegende Verfahren irrelevant.

Soweit der Beschwerdeführer moniert, er habe in verschiedene Unterlagen keine Einsicht erhalten (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 27.2 ff.), handelt es sich um die Einsicht in die Akten des Strafverfahrens. Dies wäre allenfalls vor dem Strafrichter geltend zu machen. Die Verfahrensakten für das vorliegende Verfahren standen dem Beschwerdeführer sowohl vor der Vorinstanz als auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt zur Einsicht offen.

4.10.3 Mündliche Anhörung

Ein weiterer Aspekt des rechtlichen Gehörs betrifft die vom Beschwerdeführer erhobene Rüge, wonach er nicht persönlich einvernommen worden sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 9, Teil I Ziff. 3.9, 8.2, Teil II Ziff. 1.18, 4.8).

Das VStG kennt keinen Anspruch auf mündliche Anhörung im Rahmen des Einspracheverfahrens (Art. 42 VStG; vgl. demgegenüber für das Beschwerdeverfahren vor BVGer die «Kann-Vorschrift» in Art. 57 Abs. 2 VwVG). Auch Art. 29 Abs. 2 BV indiziert keinen Anspruch auf eine mündliche Anhörung (Urteil des BGer 2C_32/2011 vom 7. April 2011 E. 1.3). Den Akten lässt sich entnehmen, dass die Vorinstanz am 14. Dezember 2015 zumindest mit dem damaligen Vertreter des Beschwerdeführers eine Besprechung durchgeführt hat. Angesichts der recht zahlreichen und umfangreichen Eingaben der verschiedenen Rechtsvertreter ist es auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz im hier zu beurteilenden Steuererhebungsverfahren keine mündliche Verhandlung unter Anwesenheit des Beschwerdeführers anberaumt hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist darin jedenfalls nach dem Gesagten nicht zu erblicken.

4.10.4 Begründungspflicht

4.10.4.1 Der Beschwerdeführer bemängelt, die ESTV habe den ursprünglichen Entscheid vom 20. Oktober 2015 unzureichend begründet und damit das rechtliche Gehör verletzt (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.15).

4.10.4.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass eine Behörde ihren Entscheid begründet. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass ihn der Betroffene sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn er sich ein Bild über die Tragweite des Entscheids machen und ihn in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterziehen

kann. Die Begründung muss deshalb zumindest kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt (statt vieler: BGE 143 III 65 E. 5.2; Urteil des BGer 1C_270/2017 vom 12. Januar 2018 E. 3.2; Urteil des BVGer A-6383/2019 vom 2. Februar 2021 E. 4.4).

4.10.4.3 Zwar ist der (Veranlagungs-)Entscheid der ESTV vom 20. Oktober 2015 mit seinen sieben Seiten relativ kurz gehalten, indessen ist daraus die von der ESTV erhobene Steuernachforderung ersichtlich, ebenso weshalb sie entstanden sein soll. Zudem war es dem Beschwerdeführer beziehungsweise seiner vormaligen Rechtsvertreterin – wie sich aus den Akten ergibt – durchaus möglich, sich mit diesem Entscheid auseinanderzusetzen und dagegen zahlreiche Einwände vorzubringen. Die Vorinstanz hat daher im vor Bundesverwaltungsgericht angefochtenen Einspracheentscheid vom 10. April 2019 die Verletzung der Begründungspflicht zu Recht verneint (angefochtener Entscheid, II. Erwägungen, Ziff. 22.7).

4.10.5 Unbeachtete Unterlagen

Der Beschwerdeführer bemängelt – wie bereits erwähnt (E. 4.10.1.1) –, dass verschiedene von ihm eingereichte Unterlagen unbeachtet geblieben seien, indem sie entweder nicht zu den Akten genommen (vgl. hierzu E. 4.10.1.1; Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.34, Teil II Ziff. 7.16.9) oder selbst wenn sie zu den Akten genommen worden seien, die Vorinstanz darauf nicht eingegangen sei.

Auch dieser Einwand des Beschwerdeführers greift nicht. Weder die Veranlagungsbehörde noch das Gericht sind gehalten, sich mit jedem einzelnen Parteistandpunkt einlässlich auseinanderzusetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich zu widerlegen. Vielmehr können sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken (BGE 134 I 83 E. 4.1), ohne dabei das Willkürverbot und das rechtliche Gehör zu verletzen (Urteil des BGer 8C_255/2020 vom 6. Januar 2021 E. 7.1.4). Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid ausdrücklich in antizipierter Beweiswürdigung auf die Erhebung von zusätzlichen Beweismitteln verzichtet (angefochtener Einspracheentscheid vom 10. April 2019 II. Erwägungen Ziff. 22.2). Sie hat sich zudem mit zahlreichen Einwänden des Beschwerdeführers im Einzelnen auseinandergesetzt. Damit ist sie dem Gehörsanspruch ausreichend nachgekommen.

4.10.6 Zwischenergebnis

Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist festzuhalten, dass die vom Beschwerdeführer erhobenen formellen Rügen allesamt zu verwerfen sind.

Damit ist nachfolgend auf die materiellen Aspekte des Falles einzugehen.

5. Materielles zur Verrechnungssteuer

Die Vorinstanz fasst den Beschwerdeführer als solidarisch haftende Person für eine von der Gesellschaft geschuldete Verrechnungssteuerforderung ins Recht. Somit ist in materieller Hinsicht vorfrageweise zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Gesellschaft – neben den von ihr bereits entrichteten Verrechnungssteuern für die von ihr ausgerichteten ordentlichen Dividenden – Verrechnungssteuern schuldet.

5.1 Allgemeine Rechtsgrundlagen und Funktionsweise

5.1.1 Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 BV; Art. 1 Abs. 1 VStG). Gegenstand der Verrechnungssteuer sind unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

5.1.2 Die Verrechnungssteuer wird – ihrem Charakter als Sicherungssteuer entsprechend (statt vieler: BGE 142 II 446 E. 2.3, 136 II 525 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-3737/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4) – an der Quelle erhoben. Dabei ist die ausschüttende inländische Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt (Steuerpflichtige, Art. 10 Abs. 1 VStG; THOMAS JAUSSI, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N 1 ff.).

5.1.3 Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger (vgl. Art. 14 VStG), wozu die Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 9).

5.1.4 Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.2, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl.

BAUER-BALMELLI/ REICH, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 71; MAJA BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

5.1.5 Diese Aufteilung in die Phase der Steuererhebung (Art. 1 Abs. 1 VStG) und diejenige der Steuerrückerstattung (Art. 1 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 30 VStG) ist wesentlich für die Funktion der Verrechnungssteuer (Urteile des BVerG A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.2, A-3066/2017 vom 3. Mai 2018 E. 3.1, A-5361/2013 vom 17. Dezember 2015 E. 3.2; vgl. BAUER-BALMELLI, a.a.O., S. 46 ff.).

5.2 Steuerbare Erträge und Begriff der geldwerten Leistung

5.2.1 Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG gehört grundsätzlich jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich weder als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital (Art. 20 Abs. 1 VStV) noch als Rückzahlung im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG darstellt.

Das Bundesgericht hat festgehalten, dass die Steuerverwaltungen bei der Anwendung dieser Bestimmung nicht strikt an die zivilrechtliche Gestaltung des rechtserheblichen Sachverhalts gebunden sind, sondern der Sachverhalt steuerrechtlich auch entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen ist (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.1; Urteil des BVerG 2C_177/2016, 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; Urteile des BVerG A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

5.2.2

5.2.2.1 Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV entspricht grundsätzlich jenem von Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 143 IV 228 E. 4.1; Urteil des BVerG 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVerG A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.4.1, A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und E. 2.2.2.2).

5.2.2.2 Zu den geldwerten Leistungen zählen somit auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. auch: Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 83 ff., Urteil des BVerG A-479/2021 vom 8. September 2021 E. 2.1.3.2).

Diese erfolgen auf Stufe der Gesellschaft buchhalterisch zulasten eines Aufwand- oder eines Ertragskontos bzw. zulasten eines aktiven oder eines passiven Bestandeskontos (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 16a, N 83 ff., insbesondere N 86; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 96 ff., insbesondere N 108; vgl. DUSS/HELBING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N 132a und 132b; RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechtes, 2001, S. 264 m.Hw.).

Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt zahlreicher: Urteil des BVGer A-6360/2017 vom 15. Mai 2019 E. 2.4.2):

(1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat.

(2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet.

(3) Sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben, weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.

(4) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

Die Kriterien (2) und (3) werden oft zusammen betrachtet. Die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung zählt sie indessen einzeln auf.

5.2.2.3 Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.4.3, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.2.4 m.Hw.).

5.2.2.4 Nahestehende Personen (vgl. E. 5.2.2.2 Voraussetzung [2]) sind vorab dem Aktionär verwandtschaftlich verbundene natürliche Personen oder

vom gleichen Aktionär beherrschte juristische Personen. Aber auch nicht verwandte Personen und von fremden Personen beherrschte Gesellschaften können als Nahestehende gelten (DUSS/HELBING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N 143a m.Hw. auf die Rechtsprechung). Damit eine geldwerte Leistung vorliegt, muss der Rechtsgrund für die Leistung an eine solche Person im Beteiligungsverhältnis liegen (vgl. E. 5.2.2.2 Voraussetzung [3]; statt zahlreicher: Urteil des BVGer A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.w.Hw).

5.2.2.5 Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist derjenige als Leistungsempfänger zu betrachten, der den steuerbaren Ertrag vereinnahmt hat und darüber verfügen darf (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 22). Nach REICH/BAUER-BALMELLI ist in Art. 14 Abs. 1 VStG ausnahmslos die sog. Direktbegünstigungstheorie verankert (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 22).

Nach der Praxis der ESTV wird aber ausnahmsweise von der Direktbegünstigungstheorie abgewichen und findet die sog. Dreieckstheorie Anwendung: Bei steuerbaren Leistungen innerhalb einer Gruppe zwecks Sanierung und bei Leistungen von einer personenbezogenen Gesellschaft an eine natürliche Person oder eine nicht vom gleichen Aktionärskreis beherrschte juristische Person auf Grund von familiären oder freundschaftlichen Beziehungen gelten die Inhaber der Beteiligungsrechte der steuerpflichtigen Gesellschaft als Leistungsempfänger der steuerbaren Leistung (Merkblatt S-02.141 der ESTV vom Februar 2001: Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer; vgl. auch: REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 23, MAJA BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 21 N 20, 23, 25 ff.).

5.3 Keine Bindungswirkung der kantonalen Veranlagungsverfügung

Der Beschwerdeführer wendet vorab ein, das Kantonale Steueramt Zürich habe bereits festgestellt, dass die Steuerpflichtige keine geldwerten Leistungen erbracht habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 8, Teil I Ziff. 2.56 und 2.7, Teil II Ziff. 1.4, 7.2). Sinngemäss verlangt er, dass diese Feststellung auch für die Erhebung der Verrechnungssteuern Geltung haben müsse.

5.3.1 Neben der Bekämpfung der Steuerhinterziehung bezweckt die Verrechnungssteuer – wie erwähnt (E. 5.1.3) – in erster Linie die Sicherung der geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuern des Empfängers der steuerbaren Leistung. Einzig gegenüber im Ausland ansässigen Empfängern und inländischen Steuerdefraudanten kommt ihr ein Fiskalzweck zu (BGE 136 II

525 E. 3.3.1, 125 II 348 E. 4; Urteile des BGer 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.2, in: StR 73/2018 S. 231, 2C_333/2007, 2C_407/2007 vom 22. Februar 2008 E. 7.3, in: Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2009 II S. 162, StR 63/2008 S. 475). Trotz dieses Sicherungszwecks ist es indessen nicht zwingend, dass sich das Objekt der Verrechnungssteuer in ihrem Geltungsbereich mit jenem der Kantons- und Gemeindesteuern vollständig deckt und damit die verrechnungssteuerlich belasteten Betreffnisse beim Anteilsinhaber auch tatsächlich den Kantons- und Gemeindesteuern unterliegen (BGE 118 Ib 317 E. 2), auch wenn dies aus Effizienzüberlegungen wünschenswert sein mag und mittlerweile dank der Steuerharmonisierung für die meisten Konstellationen auch verwirklicht sein dürfte (Urteil des BGer 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1). Grundsätzlich besteht für die Vorinstanz aber keine Bindungswirkung.

Somit konnte die Vorinstanz die Frage, ob die Steuerpflichtige geldwerte Leistungen ausgerichtet hat, autonom beurteilen.

5.3.2 Die Steuerpflichtige verweist sodann auf ihre Steuerveranlagungen betreffend die direkten Steuern (Beschwerdebeilagen der Vertreterin Nr. 12), die für die Steuerperioden 2007 und 2008 einen steuerbaren Gewinn von CHF Null ausweisen. Die Details hierzu sind jedoch nicht aktenkundig. Aus diesen Dokumenten lassen sich demzufolge keine Aussagen bezüglich allfälliger geldwerter Leistungen machen. Für die Steuerperiode 2009 wird demgegenüber ein Gewinn von rund CHF 15 Mio. ausgewiesen, welcher tiefer ist als der in der Handelsbilanz ausgewiesene Gewinn, was auf Verlustverrechnungen schliessen lässt, wobei deren Höhe nicht ersichtlich ist. Damit ist auch nicht ersichtlich, ob die für die direkten Steuern zuständige Steuerbehörde geldwerte Leistungen berücksichtigt hat. Selbst wenn sie jedoch keine solchen festgestellt haben sollte, ist die Verrechnungssteuerbehörde nicht daran gebunden. Infolgedessen erübrigt sich in antizipierter Beweiswürdigung (E. 3.3.2) eine Edition der vollständigen Veranlagungen für die direkten Steuern durch die kantonalen Steuerbehörden.

Soweit sich der Beschwerdeführer zum Nachweis seiner Behauptung auf das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich beruft (vgl. BVGer act. 30.1 - 30.5), ist darauf hinzuweisen, dass dieses Verfahren die L. _____ und nicht die Steuerpflichtige betrifft. Im hier zu beurteilenden Fall geht es nicht um Vermögensabflüsse aus der L. _____, sondern einzig um Vermögensabflüsse aus der Steuerpflichtigen. Letztere waren nach Lage der eingereichten Akten nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich.

5.4 Inländerbegriff

5.4.1 Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, es sei keine Verrechnungssteuer geschuldet, weil die Steuerpflichtige eine sog. dual residence company sei und damit in Anwendung von Art. 4 DBA CH-RU in Russland ansässig sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 8, Teil I Ziff. 4.7.1 und 8.4, Teil II Ziff. 1.7). Dieser Einwand geht letztlich dahin, dass die Gesellschaft nicht als Inländerin im Sinne von Art. 9 VStG gelte bzw. dass diese Bestimmung durch das DBA CH-RU zurückgedrängt werde und die Verrechnungssteuergesetzgebung auf diese nicht anwendbar sei.

5.4.2 Art. 9 VStG definiert als Inländer, wer im Inland Wohnsitz, dauernden Aufenthalt oder statutarischen Sitz hat oder als Unternehmen im inländischen Handelsregister eingetragen ist (sog. formeller Inländerbegriff).

5.4.3 Die vorliegend steuerpflichtige Gesellschaft hatte im hier zu beurteilenden Zeitraum ihren statutarischen Sitz in der Schweiz und war im Handelsregister eingetragen. Damit erfüllte sie die Inländereigenschaft ohne Weiteres.

Die Frage, ob Verrechnungssteuern geschuldet sind, ist im Steuererhebungsverfahren zu klären (E. 5.1.5). Die Voraussetzungen ergeben sich aus dem innerstaatlichen Recht, mithin aus dem VStG. Ob der schweizerische Verrechnungssteueranspruch durch das Doppelbesteuerungsabkommen zurückgedrängt wird, beschlägt – in der hier zu beurteilenden Konstellation – jedoch nicht das Steuererhebungsverfahren, sondern vielmehr das Rückerstattungsverfahren (Art. 23 DBA CH-RU). Die Erhebung der Verrechnungssteuer bei der Steuerpflichtigen betrifft hier nicht die Besteuerung der von dieser erwirtschafteten Gewinne mit der Gewinnsteuer, sondern vielmehr die Verwendung dieser Gewinne. Demzufolge ist der vom Beschwerdeführer erhobene Einwand der vorrangigen Ansässigkeit der Gesellschaft in Russland im vorliegenden Fall unerheblich. Infolgedessen braucht vorliegend auch nicht geprüft zu werden, was unter dem Begriff der tatsächlichen Geschäftsleitung zu verstehen ist und wo sich diese befindet (vgl. Art. 4 Abs. 3 DBA CH-RU). Die Vorinstanz durfte daher die entsprechenden Ausführungen – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – unbeachtet lassen.

Für die Rückerstattung ist sodann einzig die Ansässigkeit des Leistungsempfängers entscheidend. In diesem Punkt sind sich die Parteien einig, dass der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitraum in Russland ansässig war.

Gleiches gilt auch für die von der Vorinstanz berücksichtigten weiteren Leistungsempfänger.

5.5 Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen

Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, die ESTV habe den Sachverhalt nicht rechtsgenügend dargelegt bzw. die Voraussetzungen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung nicht nachgewiesen. Im Folgenden werden vorab die theoretischen Grundlagen vertieft (E. 5.5.1 ff.) und alsdann auf den vorliegenden Fall angewendet (E. 6 ff.).

5.5.1 Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt – wie erwähnt – der Steuerbehörde (vgl. vorstehend: E. 3.3.4; Urteile des BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.3, 2C_674/2015, 2C_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4, 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 mit Hinweis, 2C_377/2009 vom 9. September 2009 E. 3.4; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; DUSS/HELBLING/DUSS, Kommentar VStG, Art. 4 N 132a).

Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle Elemente einer geldwerten Leistung, selbst dann, wenn sie negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist.

5.5.2 Für den Nachweis, dass die Leistung den Aktionären oder nahestehenden Dritten zugekommen ist, genügt der Indizienbeweis. So kann eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung auch dann vorliegen, wenn sich die Annahme, die Leistung sei den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zugekommen, gebieterisch bzw. zwingend aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 131 II 593 E. 5.2, 119 Ib 431 E. 3b, 115 Ib 274 E. 9b; Urteil des BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; Urteil des BVGer A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.5.4)

5.5.3 Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen sämtlicher Elemente einer geldwerten Leistung aufzuzeigen vermag, ist es an der Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis (zum Beispiel der «geschäftsmässigen Begründetheit» einer Leistung) zu entkräften (Urteil des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.3).

5.5.4 Der Begriff der «geschäftsmässigen Begründetheit» stammt aus dem Recht der direkten Steuern und ist bei der Verrechnungssteuer kein – auch

kein negatives – Tatbestandselement der geldwerten Leistung. Immerhin wird aber bei Vorliegen einer (nach direktsteuerlicher Umschreibung) geschäftsmässig begründeten Aufwendung auch bei der Verrechnungssteuer regelmässig keine geldwerte Leistung gegeben sein. Sollte also die ESTV von einer geldwerten Leistung ausgehen dürfen und die Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu führen haben, wäre dieser unter anderem mit dem Beweis der (direktsteuerlichen) geschäftsmässigen Begründetheit denkbar (BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteile des BVerG A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 1.6.3 f., A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.3.2, A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.4, A-5210/2014 vom 30. März 2015 E. 2.4).

5.6 Selbstveranlagung und Mitwirkungspflicht

Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 VStG). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteil des BVerG A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 2.5).

Das Selbstveranlagungsprinzip und die Mitwirkungspflicht (Art. 38 f. VStG) ändern grundsätzlich nichts an der Beweislastverteilung. Jedoch kann eine Verletzung der Mitwirkungspflicht mit der Folge einer Beweisnot der Steuerbehörde gegebenenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen (ausführlich dazu: Urteil des BVerG A-629/2010 vom 29. April 2011 E. 3.1, E. 3.4 und E. 4.3.2.2 f. [teilweise publiziert in: BVGE 2011/45]).

5.7 Buchführungspflicht

5.7.1 Die Vorinstanz betrachtet den Nachweis der tatsächlichen Voraussetzungen für die Bejahung einer geldwerten Leistung in sämtlichen Punkten als erbracht. Sie macht zusammengefasst vorab geltend, die Buchhaltungsunterlagen und Dokumentationen der Gesellschaft seien widerprüchlich und schliesst daraus, die Bücher der Gesellschaft seien nicht ordnungsgemäss geführt worden (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 II. Erwägungen Ziff. 15.1 und 15.1.5).

In einem nächsten Schritt ist daher zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen ist, die Geschäftsbücher seien nicht ordnungsgemäss geführt worden und welche Konsequenzen sich hinsichtlich der konkreten Beweislastverteilung daraus ergeben.

5.7.2

5.7.2.1 Die kaufmännischen Buchführungsgrundsätze sind in Art. 957 ff. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220, in der seit 1. Januar 2013 geltenden Fassung) statuiert. Im hier massgeblichen Zeitraum sind die damals geltenden Fassungen relevant, mithin das vorrevidierte OR (nachfolgend: aOR, AS 2002 949, 952; BBI 1999 5149).

5.7.2.2 Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang seines Geschäfts nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäfts und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Ergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 Abs. 1 aOR).

5.7.2.3 Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäfts erhalten (Art. 959 aOR, Art. 662a Abs. 1 aOR; AS 1992 773, 786; BBI 1983 II 745).

5.7.2.4 Zu den Grundsätzen der ordnungsgemässen Buchführung zählen namentlich, die Vollständigkeit der Jahresrechnung (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 1 aOR), die Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 2 aOR), die Vorsicht (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR), die Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 4 aOR) die Stetigkeit in Darstellung und Bewertung (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 aOR) und die Unzulässigkeit der Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 aOR).

5.7.2.5 Gemäss Art. 663 Abs. 1 aOR weist die Erfolgsrechnung betriebliche und betriebsfremde sowie ausserordentliche Erträge und Aufwendungen auf.

5.8 Massgeblichkeitsprinzip

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; allgemein: BGE 141 II 83 E. 3.1 f., 147 II 209 E. 3.1.1; vgl. auch: BGE

134 II 207 E. 3.3, 106 Ib 311 E. 3c und 3d; Urteile des BGer 2C_206/2012 vom 6. September 2012 E. 2.3, 2C_592/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.3).

5.8.1 Beweislastverteilung bei ordnungsgemäss geführten Büchern

Ist von der grundsätzlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz auszugehen, trägt die Steuerverwaltung die Beweislast dafür, dass ein verbuchter Geschäftsvorfall auf einer Leistung beruht, deren Gegenleistung nicht angemessen ist (d.h. einem Drittvergleich nicht standhält; Urteil des BGer 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3; zu einem Drittvergleich anhand von Erfahrungszahlen insbesondere: MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, *Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length»*, S. 678 ff.). Hat die Steuerverwaltung ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan (Hauptbeweis), so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit (Gegenbeweis; vgl. zum Rechtsbegriff der geschäftsmässig begründeten Kosten oben: E. 5.5.4 und zum Beweisthema auch: ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 672) zu beweisen; misslingt dieser Gegenbeweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit (Urteil des BGer 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., S. 683; siehe zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_51/2016, 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1). Fehlt es also – im Falle eines Missverhältnisses – an einem objektiven Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit, ist in rechtlicher Hinsicht von einem nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand auszugehen (zur Frage, ob ein Aufwand steuerlich abgezogen werden kann: vgl. Urteil des BGer 2C_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3, wobei die steuerpflichtige Person laut BGer lediglich für die tatsächliche Komponente [objektiv] beweisbelastet ist).

5.8.2 Beweislastverteilung bei nicht ordnungsgemäss geführten Büchern

Fehlt es hingegen an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (vgl. Urteile des BGer 2C_1173/2012 vom 28. Juni 2013 E. 3.1, 2C_512/2007 vom 24. Januar 2008 E. 3.3, 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). In einem solchen Fall trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast dafür, dass eine bestimmte Leistung und eine entsprechende Gegenleistung erbracht worden sind (tatsächliche Komponente: Urteil des BGer 2C_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3).

5.9 Beweislastverteilung im konkreten Fall

5.9.1 Im hier zu beurteilenden Fall erachtet die Vorinstanz die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung als verletzt, weil die Gesellschaft regelmässig Vermögensabflüsse ausgewiesen habe, für die im Abflusszeitpunkt kein schriftlicher Ursprungsbeleg, mithin kein schriftlicher Vertrag über eine Verpflichtung ihrerseits bestanden habe. Sie stützt sich für diese Aussage auf schriftliche Dokumente und E-Mails von K. _____ (Zeichnungsberechtigter, Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 3.3.3, Teil II Ziff. 15.1.2 ff.), wonach die Ursprungsbelege regelmässig erst nachträglich erstellt worden seien sowie auf einzelne namentlich genannte Verträge, die sie als simuliert betrachtet.

Nach der Ansicht der Vorinstanz, darf der Steuerpflichtigen aus den widersprüchlichen Buchhaltungsunterlagen (verschiedene Vertragsversionen, Verträge zwischen falschen Gesellschaften etc.), den irreführenden Auskünften (z.B. betreffend die G. _____ etc.) und Verschleierungen oder dem nachträglichen Erstellen und der Rückdatierung von Belegen – um die geschäftsmässige Begründetheit von Vermögensüberträgen bzw. Zahlungen nachträglich zu rechtfertigen – kein Vorteil erwachsen. Sie (die Vorinstanz) gehe daher wegen einer krassen Verletzung der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen und der nicht ordnungsgemässen Buchführung von einer Umkehr der Beweislast aus und stelle den Sachverhalt aufgrund der vorhandenen Indizien fest (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.1.8).

5.9.2 Zur Beweislastverteilung hält das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die Steuerbehörde grundsätzlich sämtliche Elemente einer geldwerten Leistung aufzuzeigen hat (E. 5.2.2.2).

Grundsatz

Ein Element der steuerlichen Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 5.2.2.2, Voraussetzung [1]). Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und Beteiligungsinhabern werden steuerlich anerkannt, soweit die vereinbarten Vertragsbedingungen einem «sachgemässen Geschäftsgebaren» entsprechen. Sie müssen – aus der einzig relevanten Sicht der Gesellschaft – geschäftsmässig begründet sein. Für die Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung und somit auch der geschäftsmässigen Begründetheit einer Transaktion wird der sogenannte Drittvergleich angestellt. Verlangt wird mithin, dass Rechtsgeschäfte mit Beteiligungsinha-

bern zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln sind, wie sie mit aussenstehenden Dritten zu Wettbewerbs- und Marktbedingungen vereinbart werden würden (Prinzip des «dealing at arm's length»; BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 545 E. 3.2; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.4.4.2, A-1200/2018 vom 13. Februar 2019 E. 2.3.1 mit Hinweis).

Die Beurteilung der Angemessenheit der Gegenleistung bedingt, dass eine solche Gegenleistung des Leistungsempfängers überhaupt erst nachgewiesen ist. Bei formell ordnungsgemäss geführten Büchern wird die Gegenleistung vermutet (E. 5.8.1).

Verhältnismässigkeit

Die ESTV hat zur Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen nicht nur die Buchungsbelege (z.B. Belastungsanzeigen der Bank, Kontoauszüge der Bank) verlangt, sondern auch die den entsprechenden Transaktionen zugrundeliegenden sog. Ursprungsbelege (z.B. Verträge). Dies zu verlangen steht ihr zweifelsfrei zu.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers geht es denn vorliegend auch nicht darum, ob die Vorinstanz den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt hat, indem sie umfangreiche Unterlagen eingefordert hat, sondern letztlich darum, ob die beigebrachten oder beschlagnahmten Unterlagen inhaltlich korrekt sind (vgl. Beschwerde vom 27. Mai 2019 S. 22).

Mitwirkungspflicht

Die Steuerpflichtige hat unter dem Titel «Ursprungsbelege» zahlreiche Verträge und Dokumente vorgelegt. Eine Verletzung der Auskunftspflicht bzw. Mitwirkungspflicht gemäss Art. 39 VStG, wie das die Vorinstanz annimmt (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.1.6), liegt insoweit nicht vor. Letztlich geht es darum, ob die vorgelegten Belege bzw. Verträge simuliert sind, wie die Vorinstanz dafür hält. Es geht mithin um die Frage, ob die Vorinstanz ihre Beweiswürdigung rechtmässig vorgenommen hat.

Beurteilung durch das Bundesverwaltungsgericht

Die Vorinstanz verweist als Anhaltspunkt für die materielle Unrichtigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen auf verschiedene unterzeichnete Vertragsversionen im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «G. _____» (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 E. 15.1.1 und E. 4.1.1.1). In diesem Zu-

sammenhang sind in der Tat verschiedene Vertragsversionen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 aktenkundig (pag. 11.018.0103-0104, 14.009.213-215). Gleiches schliesst die Vorinstanz aus dem Umstand, dass zumindest einzelne der vorgelegten Vertragsversionen und Rechnungen erst nachträglich erstellt worden seien, wofür sie die Zahlungsbestätigung der H. _____ vom 26. Juli 2009 (pag.104.200.008 [deutsch], pag. 11.014.0266 [russisch]) anführt. Letztere Zahlungsbestätigung verweist auf die Abwicklung einer Vereinbarung vom 24. Juni 2009. Aktenkundig ist auch die E-Mail von M. _____ (Geschäftsführer) an den Hauptaktionär vom 16. Januar 2012 (FTK 4096197), welche rund drei Jahre nach der Zahlungsbestätigung datiert und einen Entwurf der Bestätigung der H. _____ an die Steuerpflichtige über die Abwicklung der Vereinbarung vom 24. Juni 2009 erwähnt. Somit geht die Vorinstanz richtigerweise davon aus, dass die Zahlungsbestätigung vom 26. Juli 2009 nachträglich erstellt worden ist. Auch der Hinweis der Vorinstanz auf die Rechnung vom 22. August 2008 an die H. _____ über EUR 24,5 Mio. (FTK 4096203) und die E-Mail von M. _____ (Geschäftsführer) vom 16. Januar 2012 (FTK 4096197), mit welcher – neben dem Entwurf der Bestätigung vom 26. Juli 2009 – auch die Rechnung vom 22. August 2008 an den Hauptaktionär übermittelt worden ist, lassen keinen anderen Schluss zu, als dass diese Dokumente nachträglich erstellt worden sind (zu den hier gewürdigten Vorbringen der Vorinstanz: Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.1).

Es ist mit der Vorinstanz (angefochtener Entscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 1.3, Ziff. 4.1.5 ff., Ziff. 5.1.4, Ziff. 7.3.1 ff.) auch einig zu gehen, dass einzelne Geschäfte, die gemäss Organisationsreglement vom Verwaltungsrat zu genehmigen gewesen wären, diesem nicht vorgelegt worden sind. Sie schliesst dies zu Recht daraus, dass die diesen Geschäften zugrundeliegenden Verträge in den zeitnahen Verwaltungsratsprotokollen nicht erwähnt worden sind. Es kann vorliegend offenbleiben, ob diese Geschäfte mangels Genehmigung durch den Verwaltungsrat gegenüber Dritten rechtlich verbindlich waren, zeigt sich doch dadurch zumindest, dass einzelne Handelnde eigenmächtig agierten. Die Vorinstanz bezweifelt daher zu Recht den Wahrheitsgehalt der diesen Geschäften zugrundeliegenden Verträge, insbesondere dass die darin verbrieften Forderungen im damaligen Zeitpunkt bereits existiert haben. Die Vorinstanz verneint auch zu Recht, dass diese (angeblichen) Forderungen als Grundlage für die vom Verwaltungsrat am 20. Mai 2009 genehmigten Transaktionen dienen konnten. Sie schliesst dies zu Recht aus dem Umstand, dass die Steuerpflichtige im Frühjahr 2009 geplant hat, einzelne Vermögenswerte an eine Tochtergesellschaft in Russland zu übertragen. Damals waren die entsprechenden Forderungen kein Thema, was durchaus ebenfalls

darauf schliessen lässt, dass sie damals noch nicht bestanden haben (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 3.3.1 ff.). Auch der Umstand, dass der Abschluss 2008 am 29. April 2009 vorerst als fertiggestellt bezeichnet und gestützt auf ein Meeting in Russland neu gefasst worden ist, lassen Zweifel am Wahrheitsgehalt der Bücher als berechtigt erscheinen (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 3.3.4 und Ziff. 3.4 ff., Ziff. 15.1.3). Es bestehen daher hinreichende Anhaltspunkte, die auf eine materielle Unrichtigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen schliessen lassen.

Fazit

Das Bundesverwaltungsgericht erachtet somit die vorinstanzliche Beweiswürdigung in diesem Punkt als rechtmässig. Da es somit an der Ordnungsmässigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen fehlt, ist auch die vorinstanzliche Beweislastverteilung rechtens und trägt die Steuerpflichtige bzw. der Beschwerdeführer grundsätzlich die Beweislast dafür, dass die Steuerpflichtige die in ihren Büchern ausgewiesenen Leistungen (die keine Rückzahlung des Kapitals darstellen) erbracht hat und hierfür gleichwertige Gegenleistungen empfangen hat (E. 5.8.2).

Vor Bundesverwaltungsgericht stellt sich daher die Frage, ob die Steuerpflichtige für die von ihr erbrachte streitbetreffene Leistung eine entsprechende Gegenleistung nachzuweisen vermag. Mit anderen Worten ausgedrückt geht es darum, ob die Steuerpflichtige trotz der generell fehlenden Ordnungsmässigkeit ihrer Bücher, für die einzelnen streitbetreffenen Geschäftsvorfälle den rechtsgenügenden Nachweis eines gültigen Verpflichtungsgeschäfts (z.B. einen Urbeleg über den Abschluss eines rechtsverbindlichen Vertrags) zu erbringen vermag. Diese Frage prüft das Bundesverwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung. Gelingt der Steuerpflichtigen der Nachweis eines gültigen Verpflichtungsgeschäfts für die streitbetreffene Transaktion und der Nachweis der darin vereinbarten Gegenleistung, hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass die Gegenleistung nicht gleichwertig ist.

Damit ist nachfolgend auf die Kognition und das Beweisthema einzugehen bzw. der Sachverhalt zu ermitteln.

5.10 Beweisthema und Kognition

Nachweis der Leistung der Steuerpflichtigen

Die Steuerpflichtige hat verschiedene Auszahlungen/Verrechnungen verbucht (teilweise als Aufwand, teilweise erfolgsneutral). Insoweit hat die Steuerpflichtige ihre eigene Leistung dargelegt.

Die Vorinstanz betrachtet jedoch die von der Steuerpflichtigen zum Nachweis ihrer Verpflichtungen beigebrachten Ursprungsbelege, mithin die entsprechenden Verträge als nachträglich erstellt und damit (auch inhaltlich) als fingiert (z.B. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.2.4, 15.2.5.7). Insbesondere geht die Vorinstanz davon aus, dass einzelne Vermögenswerte entgegen vertraglicher Abmachung effektiv dem Beschwerdeführer zugegangen sind. Die Vorinstanz negiert damit nicht nur den materiellen Wahrheitsgehalt einzelner der vorgelegten Verträge, sondern auch deren Verbuchungen. Zwar erachtet sie den Nachweis der Steuerpflichtigen bzw. des Beschwerdeführers grundsätzlich als erbracht, zieht jedoch in Bezug auf den jeweiligen Leistungsempfänger eigene Schlüsse.

Nachweis der Gegenleistung

Im Weiteren geht die Vorinstanz davon aus, dass den fraglichen Leistungen der Steuerpflichtigen (Auszahlungen) keine Gegenleistung gegenübersteht. Hierbei verneint die Vorinstanz in einzelnen Fällen, dass ein gültiges Verpflichtungsgeschäft für die Leistung der Steuerpflichtigen vorliegt. Ferner verneint die Vorinstanz, dass die Voraussetzungen für die Erfüllung der Verpflichtung der Steuerpflichtigen eingetreten sind.

Zu prüfen ist somit, ob die Schlussfolgerungen der Vorinstanz korrekt sind. Auch dies prüft das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition.

6. Festlegung des rechtserheblichen Sachverhalts

Die Verrechnungssteuerforderung setzt sich gemäss der Darstellung der Vorinstanz (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 23) wie folgt zusammen:

Alle Beträge in CHF			2009
G. _____			39'581'280.00
H. _____ I			37'289'000.00
J. _____			7'280'065.00
Zwischentotal			84'150'345.00
Verrechnungssteuer (35%)			29'452'620.75
Verzugszins von 5% seit			20.06.2009
	2007	2008	2009
Fremdleistungen I. _____	2'510.240.00	3'029'997.00	1'677'799.00
Zwischentotal	2'510'240.00	3'029'997.00	1'677'799.00
Verrechnungssteuer (35%)	878'584.00	1'060'498.95	587'229.65
Verzugszins von 5% seit	30.01.2008	30.01.2009	30.01.2010
Total geldwerte Leistungen der B. _____ von 2007 bis 2009			91'368'381.00
Total Verrechnungssteuer für geldwerte Leistungen 2007 bis 2009			31'978'933.35

Des Weiteren fasst die Vorinstanz den Beschwerdeführer als solidarisch haftenden Leistungsempfänger für die Verrechnungssteuer samt Verzugszinsen für die in den Jahren 2008 und 2009 ihm gegenüber erbrachten geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen ins Recht. Die Forderung gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR bzw. Art. 46 VStG beläuft sich gemäss Vorinstanz auf CHF 27'638'714.25 zuzüglich Verzugszinsen.

Schliesslich beziffert die Vorinstanz den Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR mit CHF 31'100'349.35 zuzüglich Verzugszinsen. Dieser Betrag entspricht der Verrechnungssteuer für die in den Jahren 2008 und 2009 von der Steuerpflichtigen erbrachten geldwerten Leistungen. Die Forderung aus solidarischer Haftung für die Verrechnungssteuer zuzüglich Verzugszinsen auf den geldwerten Leistungen aus dem Jahre 2007 ist nach den Feststellungen der Vorinstanz verjährt.

Nachfolgend ist auf die einzelnen Sachverhaltskomplexe einzugehen, wobei in einem ersten Schritt die von der Gesellschaft geschuldete Verrechnungssteuer zu beurteilen ist.

Vorab ist für jeden der zu beurteilenden Sachverhaltskomplexe zu prüfen, ob eine entsprechende vertragliche Grundlage aktenkundig ist. In einem nächsten Schritt ist sodann stets zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag den gelebten Tatsachen entspricht oder als simuliert zu geltend hat. Des Weiteren sind die Erfüllungshandlungen zu untersuchen. Alsdann ist zu prüfen, ob der Vorinstanz der Gegenbeweis gelingt. Ferner ist sodann die solidarische Haftung des Beschwerdeführers zu prüfen. Schliesslich sind der Umfang der Verrechnungssteuerschuld inkl. die Verzugszinsen zu untersuchen.

6.1 Sachverhaltskomplex «Fremdleistungen I. _____»

6.1.1 Geschäftsjahr 2007

6.1.1.1 Vorbringen der Vorinstanz

Für das Geschäftsjahr 2007 erachtet die Vorinstanz geldwerte Leistungen im Betrag von CHF 2'510'240.- als gegeben (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 7.3). Sie verweist in diesem Zusammenhang auf drei Beraterverträge zwischen der Steuerpflichtigen und I. _____ (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 7.3.1 ff.; Vertrag vom 1. Januar 2007, pag. 15.001.0034-0336; Vertrag vom 16. April 2007, pag. 15.001.0031-0033; Vertrag vom 4. Mai 2007, pag. 15.001.0028-0030). Die Vorinstanz erachtet es als ungewöhnlich, dass diese Verträge – trotz des hohen Vertragsvolumens – dem Verwaltungsrat nicht vorgelegt worden seien (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.4.2). Weiter erachtet sie den Beratervertrag vom 4. Mai 2007 als nachträglich abgeschlossen und schliesst daraus, dass die weiteren Verträge fingiert seien, zumal keine Leistungen seitens von I. _____ dokumentiert seien (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.4.4). Sie betrachtet I. _____ als nahestehende Person, weil er und der Beschwerdeführer unter anderem zahlreiche Gesellschaften gemeinsam halten und auch die J. _____ gemeinsam gegründet haben (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.4.1). Aufgrund der gesamten hiervor

geschilderten Umstände (spezielles Geschäftsgebaren, Vertragsrückdatierungen, Auslandsgeschäfte, nahestehendes Verhältnis zu I._____, Fehlen von jeglichen Unterlagen oder Nachweisen in Bezug auf das Erbringen von Gegenleistungen durch I._____, ordnungswidrige Buchführung der Steuerpflichtigen) geht die Vorinstanz davon aus, dass für keine dieser vorgenannten, an I._____ erbrachten Leistungen eine Gegenleistung von Letzterem an die Steuerpflichtige erfolgt sei. Sie hält weiter dafür, dass einem unabhängigen Dritten diese Leistungen unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären, d.h. der Grund der Leistungen im Beteiligungsverhältnis des Beschwerdeführers liege. Dieser habe um diese Leistungen sowie um das nachträgliche Erstellen entsprechender Verträge gewusst. Der Beschwerdeführer sei zu diesem Zeitpunkt Verwaltungsrat und beherrschender Aktionär der Steuerpflichtigen gewesen. Damit seien sich die Organe der Steuerpflichtigen – so die Vorinstanz – über das Missverhältnis bewusst gewesen und seien sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt.

6.1.1.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer bestreitet jegliche geldwerte Leistung an I._____. Alle Zahlungen seien offen durch Überweisungen auf dessen Bankkonto geleistet worden und alle Steuern seien bezahlt. Die Beziehung zu I._____ würde auf marktüblichen Konditionen und offiziellen Verträgen basieren. Sinngemäss macht der Beschwerdeführer geltend, es liege eine übliche Geschäftsverbindung vor. Zudem seien die fraglichen Zahlungen während der Zeit der Buchprüfung erfolgt (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.18 ff.).

6.1.1.3 Würdigung des Gerichts

6.1.1.3.1 Für das Geschäftsjahr 2007 erachtet die Vorinstanz – wie vorstehend erwähnt – geldwerte Leistungen im Betrag von CHF 2'510'240.- als gegeben. Dies entspricht dem Saldo der im Konto 4401 verbuchten Aufwände (vgl. Jahresrechnung 2007 mit Stempel der ESTV vom 22. Oktober 2008). Diversen Aufwänden der Steuerpflichtigen, die als Guthaben I._____ aus spezifisch genannten Verträgen ausgewiesen wurden, stehen «Rückbuchungen» in gleicher Höhe gegenüber. Es handelt sich hierbei um Abgrenzungen für einen Zwischenabschluss. Vier Aufwandspositionen stehen im Geschäftsjahr 2007 keine Erträge gegenüber. Es ist für diese Positionen kein Hinweis auf einen Zwischenabschluss ersichtlich. Es handelt sich um folgende vier Betreffnisse:

Beleg-Datum	Buchungstext	Gegen-Konto	Beleg-Nummer	Soll in CHF
20.06.2007	Zahlg. an I. _____ 1.4 Mio. Euro gem. Vertrag 4.5.07 (ab L. _____)	1161F	307174	2'325'260.00
31.12.2007	Guthaben I. _____ aus Vertrag (...)	1166F	307160	94'310.00
31.12.2007	Guthaben I. _____ aus Vertrag (...)	1166F	307160	18'900.00
31.12.2007	Guthaben I. _____ aus (...)	1166F	307160	71'770.00

Somit ist zu prüfen, aufgrund welcher Verpflichtung die Steuerpflichtige diese vier Leistungen von total CHF 2'510'240.- erbracht hat.

Gemäss **interner Aufstellung vom 1. April 2008** (vorinstanzliche Akten: Ordner 1, Rubrik 2) werden die Betreffnisse folgenden Verträgen zugewiesen:

(...)	(Vermittl.) [...] 22.01.2007	(...) O. _____ * 27.07.2007
71'770.00	18'900.00	2'325'260.00
		94'310.00

*O. _____

Während es sich beim Betrag von CHF 2'325'260.- gemäss den Angaben in der Aufstellung um eine Umlage in % des Ertrages handeln soll, sind die übrigen Beträge als «effektiv» aufgeführt.

In der **internen Aufstellung vom 14. Mai 2009** (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 3) wird auf den Vertrag «(...)» Bezug genommen. Hier wird das Betreffnis von CHF 2'325'260.- nicht aufgeführt, was im Widerspruch zur vorerwähnten Aufstellung vom 1. April 2008 steht. Der Betrag von CHF 94'310.- wird als 9%-iger Anspruch (von den Nettoeinnahmen, eingefügt durch das

Bundesverwaltungsgericht vgl. unten: Vertrag vom 1. Januar 2007) von I. _____ ausgewiesen. Damit wird dieses Betreffnis einmal (in der Aufstellung vom 1. April 2008) als %-Anspruch und ein weiteres Mal (in der Aufstellung vom 14. Mai 2009) als effektiver Anspruch ausgewiesen. Diese Anspruchsgrundlagen widersprechen sich somit inhaltlich.

Insgesamt beruhen die Vergütungen an I. _____ einerseits auf einem «Beratungsvertrag» zwischen der Steuerpflichtigen und I. _____ (Verpflichtungsgeschäft), andererseits betreffen sie «Beratungsleistungen» für Verträge zwischen der Steuerpflichtigen und weiteren Gesellschaften (Gegenstand der Verpflichtung).

Als Beratungsverträge (Verpflichtungsgeschäft) liegen im Recht:

Der **Vertrag vom 1. Januar 2007** (vorinstanzliche Akten: Ordner 9, pag 15.001.0034-0036), worin die steuerpflichtige Gesellschaft sich verpflichtet, I. _____ Provisionen zu bezahlen für die Vermittlung von Vertragsbeziehungen zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und Dritten, wobei die Provision auf 9% der jeweils mit dem Dritten erzielten Nettoeinnahmen basiert. Der Vertrag wurde seitens der Gesellschaft vom Hauptaktionär unterzeichnet. Der Vertrag wird in den zeitnahen Verwaltungsratsprotokollen vom 30. September 2006 (vorinstanzliche Akten: Ordner 8 pag. 12.018.0327-0328) und vom 22. Januar 2007 (pag. 12.018.0317-0318) nicht erwähnt, obschon das Organisationsreglement der Gesellschaft eine Genehmigung durch den Verwaltungsrat für Verträge mit einem Verpflichtungsvolumen von über CHF 1 Mio. vorsieht (pag. 15.003.0268 ff.).

Weiter besteht ein **Beratervertrag vom 16. April 2007** (pag. 15.001.0031-0033) über eine Honorarverpflichtung von EUR 200'000.-, was gemäss den Angaben im Vertrag einem Anteil von 9% des Vertragsvolumens von EUR 2,225 Mio. zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und der O. _____ entsprechen soll. Die seitens der Gesellschaft geleistete Unterschrift gleicht derjenigen des Hauptaktionärs.

Schliesslich ist ein **Beratungsvertrag vom 4. Mai 2007** (pag. 15.001.0028-0030) aktenkundig, welcher für vorgängig erbrachte Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Geschäftsbeziehung zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und der O. _____ dem Berater I. _____ ein Honorar von EUR 1,4 Mio. (entspricht gemäss Angaben im Kto. 4401 CHF 2'325'260.-) zuspricht. Die seitens der steuerpflichtigen Gesellschaft geleistete Unterschrift ist wohl N. _____ (ehemaliger Direktor der Steuerpflichtigen bis 2. April 2009

respektive der L. _____ bis 31. März 2009) zuzuschreiben. Die Leistungen sollen laut Vertrag im Zusammenhang mit der Vorbereitung und dem Abschluss eines langfristigen Vertrages mit der O. _____ (vormals [...]; pag. 15.001.0025) erbracht worden sein. Dieser Vertrag wurde offenbar dem Verwaltungsrat nicht vorgelegt, da er in den zeitnahen Verwaltungsrastprotokollen (vom 22. Januar 2007 [pag. 12.018.0317-0318] und vom 8. Juni 2007 [pag. 12.018.0293-0296]) nicht erwähnt worden ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht aus diesen Verträgen folgende Schlüsse: Der Beratungsvertrag vom 1. Januar 2007 sieht grundsätzlich keinen Anspruch auf effektive Vergütungen vor. Für aussergewöhnliche Vergütungen des Beraters können die Parteien jedoch eine separate Vereinbarung treffen. Die weiteren, vorerwähnten Beraterverträge enthalten ebenfalls keine Vereinbarung für eine effektive Vergütung. Somit fehlt es hinsichtlich der effektiv ausgerichteten Vergütungen (CHF 71'770.-, CHF 18'900.-) am Nachweis einer vertraglichen Grundlage. Soweit es sich bei diesen beiden Betreffnissen um Spesenersatz handeln sollte, fehlt es auch am Nachweis der zu ersetzenden Ausgaben und Kosten (z.B. Rechnungen etc.).

Soweit der Betrag von CHF 94'310.- eine prozentuale Vergütung betrifft, kann er sich einzig auf den Beratungsvertrag vom 1. Januar 2007 beziehen. Denn die CHF 2'325'260.- betreffen den Vertrag vom 4. Mai 2007. Demgegenüber scheinen die im Beratervertrag vom 16. April 2007 vereinbarten Vergütungen nicht im Konto 4401 verbucht worden zu sein.

Folglich besteht für die beiden Beträge von CHF 94'310.- und CHF 2'325'260.- und damit für die entsprechenden Leistungen der Steuerpflichtigen zwar je eine vertragliche Grundlage. Letztlich entscheidend ist jedoch, wofür die erwähnten Beratungsleistungen (CHF 94'310.- und CHF 2'325'260.-) erbracht worden sind. Die Leistungen im Zusammenhang mit der O. _____ (Vertrag vom 4. Mai 2007) sollen bereits erbrachte Leistungen betreffen, die mit einer Pauschale abgegolten werden sollten. In der internen Aufstellung vom 1. April 2008 wird der Betrag von CHF 2'325'260.- jedoch dem Vertrag «(...) 27.04.2007» zugewiesen. Dieser ist – soweit ersichtlich – nicht aktenkundig. Auch der Betrag von CHF 94'310.- wird diesem Vertragsverhältnis zugewiesen. Demgegenüber wird in der internen Aufstellung vom 14. Mai 2009 als Vertragsverhältnis «(...)» referenziert. Die Vertragsbezeichnung in der internen Aufstellung vom 1. April 2008 steht somit im Widerspruch zur internen Aufstellung vom 14. Mai 2009. Zudem ist nicht ersichtlich, dass I. _____ diese Verträge «(...)» und «(...)» und die daraus erwirtschafteten Umsätze effektiv ermöglicht hat.

Damit ist nicht mit hinreichender Sicherheit erstellt, dass I. _____ der steuerpflichtigen Gesellschaft im Umfang des ausgewiesenen Saldos die geltend gemachten *Beratungsleistungen* erbracht hat. Infolgedessen ist vorliegend davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige die besagten Zahlungen ohne plausibel ersichtliche Rechtspflicht geleistet hat.

6.1.1.3.2 Es kann vorliegend offenbleiben, ob die an I. _____ ausgerichteten Zahlungen als Vermittlungsprovisionen zu betrachten wären, worauf der Beschwerdeführer wohl mit dem Hinweis auf die Lobby-Tätigkeit von I. _____ zielen will. Selbst wenn solche Gelder auch ohne vertragliche Grundlage geschuldet sein können, wäre eine Entschädigung nur gerechtfertigt, wenn der Vermittler entsprechende Tathandlungen und Umstände nachweisen würde, die mindestens einen psychologischen Zusammenhang im Sinne der Abschlussbereitschaft des Vertragsgegners hinsichtlich des vermittelten Vertrags aufzeigen (zur Mäklerei siehe: Urteil des BGer 2C_638/2020 vom 25. Februar 2021 E. 3.3.2 ff.). Verzichtet die steuerpflichtige Gesellschaft auf die Dokumentation solcher Nachweise, hat sie hierfür das Risiko zu tragen, wenn nachträglich daraus geschlossen wird, dass sie Leistungen ohne Rechtsgrund erbracht hat.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er habe für die Geschäftstätigkeit und Buchführung ausgewiesene Fachkräfte beigezogen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.1), ist ihm deren Verhalten für die Steuerveranlagung als Hilfspersonen ohne Weiteres anzurechnen.

Der Beschwerdeführer hat im Laufe des vorliegenden Beschwerdeverfahrens vor Bundesverwaltungsgericht die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft eingehend geschildert und dokumentiert. Seine Ausführungen, insbesondere, dass alle Überweisungen vertragskonform an I. _____ erfolgt seien (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.18 ff.), stehen jedoch im Widerspruch zu seinem Einwand, wonach N. _____ Fehler begangen habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.14), insbesondere in die eigene Tasche gewirtschaftet haben soll.

Des Weiteren geht es im hier zu beurteilenden Fall nicht um die «Durchleitungsgeschäfte» (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 2.18-2.23, Teil II Ziff. 2 f.) der Energie P. _____, sondern einzig um den Vorwurf von geldwerten Leistungen an I. _____ in der Form von Vergütungen für nicht erstellte Beratungsleistungen.

Auch dem im vorliegenden Verfahren eingereichten «Analyseteppich» (BVGer act. 12.1.2; Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.5) lässt sich mit Bezug auf diesen konkreten Geschäftsvorfall (I. _____) nichts entnehmen, weil nicht ersichtlich ist, welcher von der ESTV nachgeforderte Verrechnungssteuerbetrag welchem Vertragsverhältnis zuzurechnen wäre.

6.1.1.3.3 Mit Bezug auf die von I. _____ erbrachten Beratungsleistungen fehlt es an einer detaillierten Dokumentation und damit am Erfüllungsnachweis (Gegenleistung von I. _____). Damit sind die von I. _____ angeblich erbrachten Leistungen weiterhin nicht rechtsgenügend nachgewiesen bzw. nicht rechtsgenügend erstellt.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (Beschwerde vom 27. Mai 2019 S. 15) ist I. _____ als eine ihm nahestehende Person zu betrachten. Denn die Beziehungen zwischen I. _____ und der steuerpflichtigen Gesellschaft sind vor allem in der persönlichen Beziehung zwischen ihm und dem Beschwerdeführer begründet. Aufgrund des Umstandes, dass es sich bei I. _____ um den früheren Arzt des Beschwerdeführers handelt (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 7.1.2.), geht die Verbindung über eine gewöhnliche geschäftliche Zusammenarbeit hinaus. Dies gilt gleichermassen für die Tatsache, dass die Steuerpflichtige der vom Beschwerdeführer und I. _____ gemeinsam gegründeten Stiftung unbestrittenermassen hohe Spenden zukommen liess (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.4.1). Denn anders lässt sich nicht erklären, weshalb I. _____ es akzeptiert hat, dass seine Ansprüche aus dem Vertrag vom 4. Mai 2007 in der Höhe von EUR 1,4 Mio. durch die L. _____, und damit von einer anderen Gesellschaft, beglichen werden (Konto 4401 Buchung vom 20. Juni 2007; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 2).

Das Bundesverwaltungsgericht bejaht deshalb für den Sachverhaltskomplex «I. _____» hinsichtlich des Geschäftsjahres 2007 das Vorliegen von geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen an I. _____ in der Gesamthöhe von CHF 2'510'240.-.

6.1.1.3.4 Da vorliegend einzig die Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers zu prüfen ist und mit Blick auf die Frage von deren Verjährung (vgl. E. 8.5.1) kann offenbleiben, ob die geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen in (verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären.

6.1.1.3.5 Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es als erstellt an, dass die Steuerpflichtige im Geschäftsjahr 2007 geldwerte Leistungen an I. _____ in der Höhe von CHF 2'510'240.- erbracht hat. Die Steuerpflichtige bzw. der Beschwerdeführer vermag auch vor Bundesverwaltungsgericht keinen Beweis für die von I. _____ angeblich erbrachten Beratungsleistungen zu erbringen.

6.1.2 Geschäftsjahr 2008

6.1.2.1 Vorbingen der Vorinstanz

Für das Geschäftsjahr 2008 geht die Vorinstanz von geldwerten Leistungen in der Höhe von gerundet CHF 3'029'997.- aus. Sie ist auch hier der Meinung, dass die Anspruchsgrundlage für Honorarzahlungen an I. _____ fehle. Neben den vorstehend erwähnten Verträgen (E. 6.1.1.3.1) verweist die Vorinstanz auf einen weiteren Beratervertrag vom 3. April 2008 (pag. 15.001.0025-0027), welcher wiederum in den zeitnahen Verwaltungsratsprotokollen vom 19. Februar 2008 (pag. 12.013.0284-0285) und vom 5. Juni 2008 (pag. 12.013.0279-0281) nicht erwähnt worden sei, obschon darin ein Honorar von EUR 1'102'500.- vereinbart worden sei und er damit gemäss Organisationsreglement hätte vorgelegt werden müssen. Dieser Vertrag sei gar gemäss seinem Wortlaut (vgl. daselbst § 1) erst abgeschlossen worden, als die wesentlichen Beratungsleistungen bereits erbracht worden seien (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 7.3.4). Die Vorinstanz schliesst aufgrund des Geschäftsgebarens im Jahr 2007 sowie aufgrund der vorstehend geschilderten Umstände auf eine geldwerte Leistung.

6.1.2.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer bestreitet auch für dieses Geschäftsjahr mit gleicher Begründung, dass eine geldwerte Leistung vorliege (vgl. E. 6.1.1.2).

6.1.2.3 Würdigung des Gerichts

6.1.2.3.1 Der strittige Betrag entspricht dem Saldo des Kontos 4401. In diesem Geschäftsjahr wurden keine Zwischenabgrenzungen verbucht. Der Saldo entspricht somit der Summe der verbuchten Aufwände.

Den Buchungstexten ist zu entnehmen, dass die Aufwände im Zusammenhang mit diversen Verträgen stehen («1. Lieferung Uran, Ertrag aus [...], Ertrag aus Intern Vermittlungs-Vertrag, Ertrag aus [...], Vertrag vom 03.04.2008, [...]»).

Für die behaupteten Ansprüche aus den Verträgen «1. Lieferung Uran», Ertrag aus «(...)», Ertrag aus «(...)», Ertrag aus «(...)» und «(...)» kann auf das vorstehend unter E. 6.1.1.3 ff. Gesagte verwiesen werden.

Der **Vertrag vom 3. April 2008** zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und I. _____ (pag. 15.001.0025-0027), demgemäss Letzterem für Beratungsleistungen ein Honorar von EUR 1'102'500.- zugesprochen wird, soll im Zusammenhang mit einem Optionsrecht für die O. _____ stehen für eine Beteiligung an der Stromerzeugung in einem noch zu errichtenden russischen Kraftwerk. Die aktenkundige Vertragsversion enthält keine Unterschrift von I. _____. Der Vertrag sieht vor, dass das Honorar für bis zum 18. Juli 2008 geleistete Beratungsleistungen geschuldet ist. Die pauschale Abgeltung soll nur die Zeit vom Vertragsbeginn am 3. April 2008 bis zum 18. Juli 2008 betreffen, spätere Honorare sollen separat vereinbart werden. Dieser Vertrag bleibt in den zeitnahen Verwaltungsratsprotokollen vom 19. Februar 2008 (pag. 12.013.0284-0285) sowie vom 5. Juni 2008 (pag. 12.013.0279-0281) unerwähnt, obschon das interne Organisationsreglement die Genehmigung von Verträgen mit einer Verpflichtung von über CHF 1 Mio. durch den Verwaltungsrat vorsieht. Die Zahlung wurde am 23. Juli 2008 ausgeführt (EUR 1'102'500.- zum Kurs von 1.628 entsprechend CHF 1'794'870.-).

Für das Bundesverwaltungsgericht kann der Vertrag vom 3. April 2008 nicht als Rechtsgrundlage für die Leistung der Steuerpflichtigen an I. _____ dienen. Zum einen ist aufgrund der fehlenden Unterschrift nicht erstellt, dass der Vertrag rechtsgültig zustande gekommen ist (Verpflichtungsgeschäft). Zum anderen sind auch keine vertraglich vorgesehenen schriftlichen Berichte über die von I. _____ zu erbringenden Tätigkeiten aktenkundig (vgl. § 3 des Vertrages). Es fehlt damit auch diesbezüglich am Nachweis der vom Berater erbrachten Leistungen.

Das Bundesverwaltungsgericht teilt überdies die Auffassung der Vorinstanz, wonach nicht nur die Verpflichtungen gemäss Vertrag vom 3. April 2008, sondern auch die Verpflichtungen aus den übrigen genannten Verträgen sowie auch die weiteren vertraglich vorgesehenen Gegenleistungen von I. _____ nicht erstellt sind.

6.1.2.3.2 Der Beschwerdeführer hat zwar im Laufe des vorliegenden Verfahrens die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft eingehend geschildert. Diese Ausführungen vermögen jedoch an der vorliegenden Beurteilung nichts zu ändern. Damit sind die behaupteten Leistungen seitens I. _____ weiterhin nicht erstellt.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (Beschwerde vom 27. Mai 2019 S. 15) ist I. _____ als nahestehende Person zu betrachten, denn seine Beziehung zur steuerpflichtigen Gesellschaft ist vor allem in der persönlichen Beziehung zwischen ihm und dem Beschwerdeführer begründet. Diese übersteigt eine gewöhnliche geschäftliche Zusammenarbeit (vgl. E. 6.1.1.3.3).

Das Bundesverwaltungsgericht bejaht deshalb das Vorliegen von geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen an I. _____ in der Höhe von CHF 3'029'997.-.

6.1.2.3.3 Da vorliegend einzig die Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers zu prüfen ist (vgl. dazu nachfolgend: E. 9.2 und 9.3), kann offenbleiben, ob diese geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen in (verrechnungssteuerlich praxismässig ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären.

6.1.2.3.4 Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es als erstellt, dass die Steuerpflichtige im Geschäftsjahr 2008 geldwerte Leistungen an I. _____ in der Höhe von CHF 3'029'997.- erbracht hat. Die Steuerpflichtige bzw. der Beschwerdeführer vermag auch vor Bundesverwaltungsgericht keinen Beweis für die von I. _____ angeblich erbrachten Beratungsleistungen zu erbringen.

6.1.3 Geschäftsjahr 2009

6.1.3.1 Vorbringen der Vorinstanz

Für das Geschäftsjahr 2009 geht die Vorinstanz von geldwerten Leistungen in der Höhe von gerundet CHF 1'677'799.- aus. Die Vorinstanz verweist in diesem Zusammenhang auf eine am 20. Mai 2009 geschlossene Zusatzvereinbarung zum Beratervertrag mit I. _____ vom 1. Januar 2007 über EUR 1'243'393.58 (pag. 15.011.0035). Gemäss dieser erhalte I. _____ für sämtliche bis am 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der O. _____ abgeschlossenen Verträge eine pauschale Restabfindung von EUR 1'065'306.-. Gemäss dieser Zusatzvereinbarung würden I. _____ zudem EUR 178'087.58 aus Abrechnungen bis am 31. Dezember 2008 zustehen. Die besagte Zusatzvereinbarung regle, wie die Begleichung der Totalforderung erfolgen soll.

Die Vorinstanz bemängelt, dass sich in den Akten keine Hinweise über die von I. _____ erbrachten Leistungen finden würden, vielmehr fehle es an jeglicher Korrespondenz darüber. Zudem würden die Verträge, in welchen es um die Vermittlung von Vertragsabschlüssen mit Dritten gehe, erst abgeschlossen, nachdem die angeblich vermittelten Vertragsabschlüsse mit den Dritten

bereits erfolgt seien. Schliesslich verweist die Vorinstanz auf einen Vertrag vom 20. Oktober 2009, mit welchem die (...) für rund EUR 26'000.- an I._____ verkauft werde, wobei sich aus der E-Mail von M._____ (Geschäftsführer) vom 12. Januar 2010 ergebe, dass dieser Vertrag erst im Jahr 2010 unterzeichnet worden sei. Zudem sei dieser E-Mail zu entnehmen, dass der Kaufpreis von EUR 26'000.- sogleich wieder gutgeschrieben werden solle. Dem entspreche das in den Geschäftsbüchern ausgewiesene Honorar in gleicher Höhe (pag. 11.021.0086, 124.100.400, Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.4.4).

6.1.3.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Die vorgenannten Bestreitungen (E. 6.1.1.2) des Beschwerdeführers gelten auch für das Jahr 2009.

6.1.3.3 Würdigung des Gerichts

6.1.3.3.1 Der strittige Betrag entspricht dem Saldo des Kontos 4401 (Aufwand) bestehend aus einem Betrag von EUR 1'065'306.- (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 1'638'014.51) vom 20. Mai 2009 und von EUR 26'000.- (zum Kurs von EUR 1.5302 entspricht CHF 39'785.20) vom 3. Dezember 2009 (total EUR 1'091'306.- zu diversen Kursen entspricht CHF 1'677'799.71, gerundet CHF 1'677'799.-).

Die vorerwähnte Vergütung von EUR 1'065'306.- stützt sich gemäss Buchungstext auf einen **Vertrag vom 20. Mai 2009** zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und I._____ (Buchungsbeleg 30911; vgl. auch pag. 15.011.0035), demgemäss Letzterem für bereits erbrachte Vermittlungsleistungen eine Restabgeltung von EUR 1'065'306.-, zuzüglich eines Anspruchs aus einer Saldobestätigung von EUR 178'087.58 zugesprochen wird (total EUR 1'243'393.58). Der Vertrag wurde seitens der Gesellschaft vom Hauptaktionär unterzeichnet.

In der Restabgeltung von total EUR 1'243'339.58 ist gemäss Vertrag vom 20. Mai 2009 ein Honoraranspruch von EUR 522'000.- eingeschlossen, der ursprünglich auf einem Beratungsvertrag vom 24. März 2009 (pag. 15.001.0022-0024) beruhen soll und bereits per Valuta 30. März 2009 überwiesen worden ist.

Gemäss dem vorerwähnten **Vertrag vom 24. März 2009** vermittelt der Berater (I._____) einen Kommissionsvertrag mit der (...) und bezieht dafür ein einmaliges Honorar von EUR 522'000.-. Die Unterschrift seitens der Gesellschaft ist unleserlich. Seitens I._____ datiert der Vertrag vom 25. März 2009

(pag. 124.100.422). Allerdings geht K. _____ (Zeichnungsberechtigter) in seinem Schreiben vom 1. April 2009 (pag. 12.003.0095-0098) an die Verwaltungsräte der steuerpflichtigen Gesellschaft davon aus, dass für die Zahlung von EUR 522'000.- eine vertragliche Grundlage fehle.

Daraus schliesst das Bundesverwaltungsgericht – im Einklang mit der Vorinstanz –, dass der Vertrag vom 24. März 2009 erst nachträglich erstellt worden ist. Da bereits das Vertragsdatum nachdatiert worden ist, muss auch darauf geschlossen werden, dass der Vertragsinhalt nachträglich vorgeschoben worden ist. Der Vertrag vom 20. Mai 2009 schliesst die angeblichen Leistungen gemäss Vertrag vom 24. März 2009 ein. Insoweit entspricht auch dieser, im Vertrag vom 20. Mai 2009 erwähnte Teil nicht den tatsächlichen Begebenheiten. Infolgedessen ist ebenso zweifelhaft, ob der restliche Inhalt des Vertrages vom 20. Mai 2009 korrekt ist.

Die am 3. Dezember 2009 zu Gunsten von I. _____ verbuchten Honoraransprüche in der Höhe von EUR 26'000.- beruhen gemäss Buchungstext auf einem Vertrag, der nicht näher bezeichnet ist. Diese Honoraransprüche wurden von I. _____ gemäss Konto 1166 dazu verwendet, um die Anteile an der (...) zu erwerben.

In den Akten findet sich ein nicht unterzeichneter **Beratervertrag vom 3. Dezember 2009** (FTK 165088), der ursprünglich auf einer mündlichen Abmachung beruhen soll und demgemäss I. _____ Honoraransprüche in der Höhe von EUR 26'000.- zustehen. Ferner findet sich in den Akten ein **Kaufvertrag vom 20. Oktober 2009**, demgemäss I. _____ von der Steuerpflichtigen RUR 1 Mio. Stammkapital an der (...), Moskau, erwirbt (FTK 2583407, 165089 [nicht unterzeichnet]).

Gemäss E-Mail vom 12. Januar 2010 (FTK 165087) von M. _____ an (...) wurden an diesem Tag die Entwürfe für den Beratervertrag vom 3. Dezember 2009 und den Kaufvertrag vom 20. Oktober 2009 übermittelt. Diese E-Mail erging gemäss Wortlaut in Absprache mit dem Beschwerdeführer. Diese beiden Verträge sind gemäss den Ausführungen in der E-Mail dazu bestimmt, den dem Kontokorrent von I. _____ (gemeint ist I. _____) vorab belasteten Kaufpreis wieder gutzuschreiben. Damit ist erstellt, dass die beiden Verträge erst nachträglich erstellt worden sind. Da der Beratervertrag vom 3. Dezember 2009 zur Finanzierung des Kaufpreises der Anteile an der (...) dienen soll, geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass zumindest der Beratervertrag vom 3. Dezember 2009 fingiert ist, selbst wenn er gemäss dem Wortlaut auf einer mündlichen Abmachung beruhen soll.

Demzufolge ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Gesellschaft mit Bezug auf die im Zusammenhang mit dem Vertrag vom 20. Mai 2009 und mit Bezug auf den Beratervertrag vom 3. Dezember 2009 zu Gunsten von I. _____ fiktive Honoraraufwände verbucht hat. Es ist insoweit von einer Leistung ohne Gegenleistung auszugehen. Unter diesen Umständen ist auf die weiteren Ausführungen im angefochtenen Entscheid zu diesem Sachverhaltskomplex nicht mehr einzugehen.

6.1.3.3.2 Der Vertrag vom 20. Mai 2009 (Buchungsbeleg 30911, vgl. auch pag. 15.011.0035) sieht vor, dass der Restanspruch von EUR 1'243'393.58 innerhalb von 10 Tagen nach Inkrafttreten dieser Zusatzvereinbarung wie folgt zu bezahlen ist:

Bereits am 30. März 2009 überwiesen	EUR	522'000.00
Übertragung des Darlehens an die (thailändische Gesellschaft)	EUR	283'074.16
Übertragung von 100% der Anteile an der (thailändische Gesellschaft)	EUR	1.00
Übertragung des Goldbarrens AA31348 ins Depot von I. _____	EUR	277'259.74
Banküberweisung	EUR	161'058.68
Total	EUR	1'243'393.58

Die im Vertrag vom 20. Mai 2009 vorgesehenen beiden Banküberweisungen von EUR 522'000.- (bereits am 30. März 2009, pag. 11.019.0142) und von EUR 161'058.68 (am 22. Mai 2009, pag. 20.100.0131) wurden auf ein Bankkonto von I. _____ bezahlt.

Der zu übertragende Goldbarren wurde anlässlich der Hausdurchsuchung vom 4. April 2012 im Schliessfach des Beschwerdeführers bei der Bank Rothschild aufgefunden und beschlagnahmt (pag. 110.170.003-004, 112.160.010-020). Insoweit wurde also dem Vertrag vom 20. Mai 2009 nicht nachgelebt. Infolgedessen bezweifelt das Bundesverwaltungsgericht auch aufgrund des teilweise von den vertraglichen Abmachungen abweichenden Vollzugs des Vertrags vom 20. Mai 2009 dessen Wahrheitsgehalt. Es ist daher mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass dieser Vertrag nicht als Nachweis eines gültigen Rechtsgrundes herangezogen werden kann.

Indessen kann die wahre Absicht der Parteien nicht einwandfrei ermittelt werden. Insofern ist zu Gunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass – wie im Vertrag vorgesehen – die Leistungen I. _____ für mögliche Verdienste seinerseits haben zugehen sollen, zumal ihm der überwiegende Teil der Vermögenswerte effektiv zugegangen ist. Infolgedessen ist I. _____ als Leistungsempfänger zu betrachten.

6.1.3.3.3 Der Beschwerdeführer hat zwar im Laufe des vorliegenden Verfahrens die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft eingehend geschildert. Diese Ausführungen vermögen an der vorliegenden Beurteilung jedoch nichts zu ändern, erfolgten die fraglichen Zahlungen doch – wie soeben gesehen (E. 6.1.3.3.1) – im Ergebnis ohne gültigen Rechtsgrund.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (Beschwerde vom 27. Mai 2019 S. 15) ist I. _____ als nahestehende Person zu betrachten, denn seine Beziehung zur steuerpflichtigen Gesellschaft ist vor allem in der persönlichen Beziehung zwischen ihm und dem Beschwerdeführer begründet, die über eine gewöhnliche Geschäftsbeziehung hinausgeht (E. 6.1.1.3.3).

6.1.3.3.4 Da vorliegend einzig die Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers zu prüfen ist (vgl. dazu nachfolgend: E. 9.2 und 9.3), kann offenbleiben, ob diese geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen in (verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären.

6.1.3.3.5 Das Bundesverwaltungsgericht erachtet es als erstellt, dass die Steuerpflichtige im Geschäftsjahr 2009 geldwerte Leistungen an I. _____ in der Höhe von CHF 1'677'799.- erbracht hat. Die Steuerpflichtige bzw. der Beschwerdeführer vermag auch vor Bundesverwaltungsgericht weder einen rechtsgenügenden Beweis für die Verpflichtung der Steuerpflichtigen noch einen Beweis für die von I. _____ angeblich erbrachten Beratungsleistungen zu erbringen.

6.1.4 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist somit festzuhalten, dass das Bundesverwaltungsgericht mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «I. _____» die geldwerten Leistungen für das Geschäftsjahr 2007 bis 2009 bestätigt.

6.2 Sachverhaltskomplex «G. _____»

6.2.1 Vorbringen der Vorinstanz

Die Vorinstanz geht unter diesem Titel von geldwerten Leistungen in der Höhe von EUR 26 Mio. (entsprechend CHF 39'581'280.-) an den Beschwerdeführer

im Geschäftsjahr 2009 aus. Die Vorinstanz betrachtet auch den Vertrag zwischen der Steuerpflichtigen und der G. _____ vom 20. Mai 2009 über EUR 26 Mio. als simuliert. Sie schliesst dies aus den verschiedenen Vertragsversionen und dem Umstand, dass die Forderung von EUR 26 Mio. erstmals im Verwaltungsratsprotokoll vom 20. Mai 2009 erwähnt werde. Die Forderung werde im Zusammenhang mit dem Projekt Q. _____ (Projekt Q. _____) geltend gemacht. Es habe zwar tatsächlich ein solches Projekt gegeben. Der Steuerpflichtigen sei hieraus aber keine Schuld gegenüber der G. _____ erwachsen. Vielmehr zeige sich aufgrund der Art und Weise der Tilgung der angeblichen Forderung, dass diese lediglich dazu gedient habe, dem Hauptaktionär Vermögenswerte ohne Verrechnungssteuerfolgen zukommen zu lassen. So seien Barmittel in der Höhe von EUR 9'959'724.77 auf das Bankkonto des Beschwerdeführers geflossen und die für die Zahlung der angeblichen Forderung verwendeten 21 Goldbarren anlässlich der Hausdurchsuchung im Verwaltungsstrafverfahren im Banksafe des Beschwerdeführers aufgefunden worden. Zum Nachweis der im Rahmen der Tilgung erfolgten Übertragung der Wohnung in (...) habe die Steuerpflichtige Grundbuchauszüge vom 23. März 2012 beigebracht. Die darin als Eigentümerin aufgeführte G. _____ heisse zwar ähnlich wie die angebliche Gläubigerin, sei jedoch erst im Februar 2012 gegründet worden. Die ebenfalls zur Tilgung der angeblichen Forderung vorgesehenen Immobilien «Schwarzes Meer» seien am 22. März 2012 ebenfalls auf die G. _____ übertragen worden. Zuvor sei eine (...) als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen gewesen. Nach der Einreichung der entsprechenden Grundbuchauszüge an die ESTV seien die Immobilien am 23. Juli 2012 wieder auf (...) zurückübertragen worden. Diese Person habe auch für die J. _____ gezeichnet, welche vom Beschwerdeführer gegründet und geleitet werde. Sie sei daher als nahestehende Person zu betrachten. Hinsichtlich der weiteren angerechneten Vermögenswerte (Darlehen [...], Thailand, von EUR 1'392'142.97; 100% der Anteile an der [...], Thailand, von EUR 1.-, Wertpapierdepot Thailand, von EUR 1'087'793.69) geht die Vorinstanz davon aus, dass diese ebenfalls dem Beschwerdeführer zugegangen sind. Sie führt hierzu aus, der Vertrag vom 20. Mai 2009 sehe vor, dass diese Vermögenswerte ebenfalls auf die G. _____ übertragen werden sollen. Diese Vermögenswerte hätten jedoch bis kurz vor der Transaktion im Mai noch der L. _____ gehört und seien von Letzterer erst im Mai 2009 verrechnungsweise an die Steuerpflichtige übertragen worden. Gemäss der Buchhaltung der L. _____ seien am 20. Mai 2009 die Beteiligungsrechte an fünf von sieben thailändischen Gesellschaften verkauft worden. Im Rahmen der Strafuntersuchung seien jedoch diverse EDV-Daten sichergestellt worden. Darunter befinde sich auch eine vorbereitete Vertretungsvollmacht vom 3. August 2011 der L. _____ zugunsten des Beschwerdeführers, wonach die L. _____

noch immer über 39% der ursprünglichen Anteile verfüge. Schliesslich habe die Steuerpflichtige am 20. Mai 2009 der Q. _____ angeblich ein Darlehen von EUR 26 Mio. gewährt als ihr deren drohende Überschuldung bereits bekannt gewesen sei. Schon am 19. Oktober 2009 habe die Steuerpflichtige dieses Darlehen vollumfänglich abgeschrieben (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.2 ff.).

6.2.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass die Steuerpflichtige im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex G. _____ ihm eine geldwerte Leistung erbracht habe. Er führt hierzu aus, dass er über viele Jahre mit dem Generaldirektor und wichtigsten Eigentümer der R. _____, mithin mit (...), zur Schaffung einer (...) zusammengearbeitet habe. Als im Jahre 2009 N. _____ Kündigung bekannt geworden sei, habe (...) von ihm eine Abrechnung der bereits ausgeführten Arbeiten und eine Garantie für die Weiterführung der Arbeiten im Projekt «(...)» verlangt. Hierzu habe er, der Beschwerdeführer, am 20. Mai 2009 der Übergabe eines Teils der Aktiva an die G. _____ zugestimmt. Die Arbeiten hätten schliesslich zur Entwicklung und Patentierung einer sicheren (...) geführt (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.19 ff.). Sinngemäss führt der Beschwerdeführer weiter aus, N. _____ habe über ein Firmenkonstrukt über die G. _____, woran die R. _____ von (...) 49% gehalten habe, viele Schulden angehäuft, für die er, der Beschwerdeführer, habe aufkommen müssen. (...) habe sich schliesslich im Jahre 2009 bereit erklärt, die Immobilien in Thailand zur Begleichung von N. _____'s Schulden entgegenzunehmen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.20 ff.)

6.2.3 Würdigung des Gerichts

6.2.3.1 Dem Konto 1413 (Darlehen an Q. _____) ist zu entnehmen, dass die Steuerpflichtige am 20. Mai 2009 der Gesellschaft Q. _____ ein Darlehen in der Höhe von EUR 26 Mio. gewährt hat (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4 Buchungsbeleg Nr. 309172). Der Buchungstext lautet wie folgt: «Übernahme Forderung G. _____ für die Q. _____».

Diesem Sachverhaltskomplex zufolge soll demnach die Steuerpflichtige für die Q. _____ eine Rückzahlungsverpflichtung übernommen und erfüllt haben für von der (...) vorfinanzierte Projekte der Q. _____.

Der Verwaltungsrat der Steuerpflichtigen hält in seinem **Protokoll vom 20. Mai 2009** fest, dass die Forderung gegenüber der «G. _____» durch Abtretung getilgt werden soll (Verwaltungsratsprotokoll vom 20. Mai 2009, pag. 15.034.0007). Im nämlichen Verwaltungsratsprotokoll ist erwähnt, dass

zur Begleichung der Schuld Vermögenswerte an die L._____ abgetreten werden können.

Die Steuerpflichtige hat am **20. Mai 2009** mit der «G._____» in (...) eine **Zusatzvereinbarung** zum Vertrag vom 6. April 2009 abgeschlossen (pag. 11.018.0103-0104, ohne Buchungsbelegnummer und als Buchungsbeleg Nr. 309150, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Die Zusatzvereinbarung hält fest, dass die «G._____» ihr Guthaben gemäss Vertrag vom 6. April 2009 in der Höhe von EUR 26 Mio. zurückfordere (zur Tilgung siehe nachfolgend: E. 6.2.3.2). Im Titel verweist die Zusatzvereinbarung zwar auf einen Vertrag vom 6. April 2009. Im Text nimmt sie jedoch auf einen Vertrag vom 4. April 2009 Bezug. Der Vertrag wurde seitens der steuerpflichtigen Gesellschaft jeweils vom Beschwerdeführer unterzeichnet. Die Unterschrift seitens der «G._____» wird auf beiden Dokumenten (...) zugeschrieben. Ein Firmenstempel seitens der «G._____» fehlt. Der Buchungsstempel auf dem Buchungsbeleg ist unleserlich.

In einer weiteren Version der **Vereinbarung vom 20. Mai 2009** zwischen der Steuerpflichtigen und der «G._____» wird auf einen Vertrag vom 15. Februar 2009 und einen Nachtrag vom 6. April 2009 verwiesen (pag. 14.009.213-215). Dieser Vertrag wurde seitens der Steuerpflichtigen vom Beschwerdeführer unterzeichnet. Die Unterschrift seitens der «G._____» soll gemäss Text von (...) stammen. Diese Unterschrift trägt einen völlig anderen Schriftzug als in den beiden Versionen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 und könnte auch einem anderen Namen zugeschrieben werden. Diese Vereinbarung trägt den Firmenstempel einer «G._____». Die in diesem Vertrag festgehaltenen Zahlungsbedingungen entsprechen denjenigen der besagten Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009.

Der Vertragstext und das Layout der beiden Versionen der vorerwähnten Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009, d.h. von pag. 11.018.0103-0104 und des Buchungsbelegs Nr. 309150 sind identisch. Ein Vergleich der beiden Vertragsversionen zeigt jedoch, dass die darauf geleisteten Unterschriften variieren, sodass es sich nicht um Kopien handelt. Der Vertragstext und das Layout des weiteren Vertrages vom 20. Mai 2009 (Version pag. 14.009.213-215) weicht jedoch von den beiden vorerwähnten Versionen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 ab. Allein schon dieser Umstand rechtfertigt es, den Wahrheitsgehalt der drei Dokumente (pag. 11.018.010-0104; Buchungsbeleg Nr. 309150 vorinstanzliche Akten Ordner 1 Rubrik 4; pag. 14.009.213-215)

zu bezweifeln und sie als simuliert zu betrachten. Das Bundesverwaltungsgericht kommt daher zum Schluss, dass diese drei Dokumente vom 20. Mai 2009 fingiert sind.

In der **Verwaltungsratssitzung der Q._____ vom 22. Juni 2006** ist festgehalten worden, dass zwischen dem (...) und (...) ein Vertrag besteht, wonach das (...) ein (...) für (...) entwickle (pag. 12.014.0079-0083). Hierzu werde das (...) mit der Q._____ baldmöglichst einen Vertrag abschliessen, um deren (...) nutzen zu können. Die Q._____ hat sodann am **26. Juni 2006** zwei Versionen eines **Vertrages mit (...)** unterzeichnet, wobei nur eine Version mit Firmenstempeln versehen ist und die Unterschrift von A._____ stark variiert (pag. 12.014.0246-249 und 14.007.0032-0041).

Schliesslich ist eine nicht unterzeichnete deutsche Fassung einer **Rahmenvereinbarung vom 15. Dezember 2006** zwischen der Q._____ und der «G._____» betreffend das «Projekt Q._____» aktenkundig (pag. 120.900.007-011), welche einen Kreditrahmen von EUR 30 Mio. vorsieht. Gemäss Ziff. 5.2.2 des Vertrages hat die Rechnungsstellung vor Ablauf der Vertragsdauer mittels Zusatzvereinbarung zu erfolgen. Gemäss Ziff. 2.1 der Vereinbarung tritt diese mit Unterzeichnung der Vertragsparteien in Kraft und gilt bis zum 31. Dezember 2016. Aktenkundig ist auch eine nicht unterzeichnete deutsche Fassung einer **Zusatzvereinbarung vom 15. Februar 2009** zur Rahmenvereinbarung vom 15. Dezember 2006, wonach die Kosten für die erfüllten Arbeiten pauschal EUR 26 Mio. betragen (pag. 120.900.005-006). Unter dem Titel «Adressen und Bankverbindungen der Vertragsparteien» sind die steuerpflichtige Gesellschaft und die G._____ genannt.

Für das Bundesverwaltungsgericht ist gestützt auf die verschiedenen Verträge zwischen der Q._____ und (...) bzw. der Q._____ und einer Gesellschaft namens «G._____» nicht rechtsgenügend erstellt, dass die G._____ gegenüber der Q._____ Leistungen im Umfang von EUR 26 Mio. erbracht hat.

Gemäss **Darlehensvertrag vom 20. Mai 2009** zwischen der **steuerpflichtigen Gesellschaft und der Q._____** (Buchungsbeleg Nr. 309172, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4; vgl. auch Kopie des Darlehensvertrags pag. 12.016.0063-0064) gewährte die steuerpflichtige Gesellschaft der Q._____ ein Darlehen in der Höhe von EUR 26 Mio. für die Begleichung der Schuld der Q._____ gegenüber der «G._____». Als Sicherheit sollten die künftigen Erträge aus der Verwertung einer Lizenzvereinbarung mit

I. _____ dienen. Der Darlehensvertrag vom 20. Mai 2009 zwischen der steuerpflichtigen Gesellschaft und der Q. _____ trägt die Unterschrift von M. _____ (Geschäftsführer) für die Steuerpflichtige sowie jene des Beschwerdeführers für die Q. _____. Gemäss Handelsregistereintrag des Kantons (...) war M. _____ zum damaligen Zeitpunkt nur kollektivzeichnungsberechtigt. Dennoch fehlt auf dem aktenkundigen Buchungsbeleg Nr. 309172 (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4) die Unterschrift von D. _____ (Verwaltungsrat als Mitunterzeichner). Dieser Vertrag trägt den Buchungsstempel vom 29. September 2009. Die aktenkundige Kopie des Darlehensvertrags vom 20. Mai 2009 (pag. 12.016.0063-0064) enthält demgegenüber die Zweitunterschrift von D. _____.

Gemäss einer Notiz vom 7. Oktober 2009 beauftragte «K. _____» (gemeint ist K. _____, Zeichnungsberechtigter) «M. _____» (gemeint ist M. _____, Geschäftsführer) mit der Ergänzung des Darlehensvertragsentwurfes zwischen der Steuerpflichtigen und der Q. _____ und dem zweifachen Ausdrucken des Vertrages zur Unterzeichnung durch alle (pag. 10.001.0132, pag. 10.001.0190, pag. 10.001.0191).

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus den verschiedenen Vertragsversionen und der Gesprächsnotiz – im Einklang mit der Vorinstanz –, dass der Darlehensvertrag vom 20. Mai 2009 (pag. 12.016.0063-0064) erst nachträglich, nämlich im Oktober 2009 erstellt und rechtsgenügend (mit Doppelunterschrift) unterzeichnet worden ist.

Bereits mit **E-Mail vom 31. März 2009** an (...) (vorübergehender Zeichnungsberechtigter der L. _____ mit Kollektivunterschrift zu zweien mit einem Mitglied) zuhanden des Beschwerdeführers hatte K. _____ (Zeichnungsberechtigter) darauf aufmerksam gemacht, dass bei der Q. _____ im Laufe des Jahres 2009 die Überschuldung eintreten werde (pag. 12.014.0140-0141). Er führte hierbei aus, dass mit einem weiteren Kreditrahmen von CHF 700'000.- die Liquidität bis Ende 2009 gesichert sei. Gemäss dem am **23. April 2009** durch K. _____ (Zeichnungsberechtigter) erstellten **Liquiditätsplan** für das Jahr 2009 (pag. 11.008.0129-0131) benötige die Q. _____ von der L. _____ lediglich einen weiteren Kredit von CHF 220'000.-, womit sich der Kreditrahmen auf CHF 1,1 Mio. erhöhe. Gemäss **Memorandum vom 9. Juli 2009** von K. _____ (Zeichnungsberechtigter) an die Verwaltungsräte der Q. _____ habe die Steuerpflichtige für die Q. _____ durch die «G. _____» durchgeführte Tests vorfinanziert, wobei die Höhe des Betrages derzeit noch nicht bekannt sei und später mit einem Darlehen der Steuerpflichtigen an die Q. _____ finanziert werden müsse (pag. 11.009.0105-

0106). Des Weiteren wurde die Q._____ mit **Beschluss der Generalversammlung vom 29. September 2009** aufgelöst (vgl. Mitteilung des Handelsregisters, SHAB vom [...], Tagesregister-Nr. [...] vom [...] Publ. [...]) und das am 20. Mai 2009 gewährte Darlehen am 19. Oktober 2009 in den Geschäftsbüchern der Steuerpflichtigen vollumfänglich wertberichtigt (Kto. 6926/1415). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus diesen widersprüchlichen Angaben – auch in diesem Punkt im Einklang mit der Vorinstanz – dass der Darlehensvertrag vom 20. Mai 2009 nicht nur nachträglich unterzeichnet worden, sondern auch inhaltlich nicht korrekt ist.

Das Bundesverwaltungsgericht hält im Sinne eines Zwischenergebnisses fest, dass es nicht nur an einem rechtsgültigen Verpflichtungsgeschäft für die Zahlung der Steuerpflichtigen an die G._____ in der Höhe von EUR 26 Mio. fehlt, sondern auch am Nachweis dafür, dass die ursprüngliche Schuld der (inzwischen gelöschten) Q._____ gegenüber der G._____ überhaupt zu Recht bestand.

Die Vorinstanz machte im angefochtenen Entscheid vom 10. April 2009 und der Beschwerdeführer in der Beschwerde vom 25./27. April 2019 lediglich Ausführungen zu den Eigentumsverhältnissen einer G._____ bzw. G._____. Das Bundesverwaltungsgericht erachtet demzufolge die G._____ nicht als eine dem Beschwerdeführer nahestehende Gesellschaft.

6.2.3.2 Zu prüfen bleibt, was die wahre Absicht der Parteien der besagten Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 gewesen ist bzw. wem die EUR 26 Mio. verrechnungssteuerlich zugeflossen sind.

Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Beschwerdeführer sich selbst diverse Vermögenswerte ohne Verrechnungssteuerfolgen habe zukommen lassen wollen. Diese Schlussfolgerung ist zu bestätigen, wie nachfolgend zu zeigen ist.

Die simulierte Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 wurde zwischen der Steuerpflichtigen und der G._____ geschlossen.

Mit Bezug auf die Begleichung der EUR 26 Mio. an die «G._____» wurden gemäss vorerwähnter **Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009** (Buchungsbeleg Nr. 309150, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4) folgende Tilgungsmodalitäten vereinbart:

Verrechnung von Darlehensforderungen inkl. aufgelaufener Zinsen gemäss Anlage 1	EUR	1'392'142.97
Übertragung von 100% der Anteile an der (...) Thailand	EUR	1.00
Übertragung eines Wertpapierdepots	EUR	1'087'793.69
Übertragung von 100% der Anteile der Immobilien «Schwarzes Meer»	EUR	7'502'602.75
Übertragung von 100% der Anteile der Wohnung in (...)	EUR	620'163.04
Übertragung von 19 Goldbarren gemäss Anlage 1	EUR	5'437'571.78
Banküberweisung	EUR	9'959'724.77

Darlehen

Gemäss **Anlage 1** zur fraglichen Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 betrifft das Darlehen im Betrag von EUR 1'392'142.97 an die (...), Thailand, d.h. die Steuerpflichtige verfügt über ein entsprechendes Guthaben gegenüber der (...).

Die Forderung im Betrag von EUR 1'392'142.97 wurde in den Büchern der Steuerpflichtigen per 20. Mai 2009 (Kto. 1161 – Verrechnungskonto L. _____) verbucht (siehe auch Buchungsbeleg Nr. 309150, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass dem Konto 1161 ein Kontokorrentverhältnis zwischen der Steuerpflichtigen und der L. _____ zu Grunde lag. In dessen Rahmen übertrug die L. _____ ursprünglich in einem ersten Schritt ihr Guthaben gegenüber der (...) verrechnungsweise an die Steuerpflichtige. Die Steuerpflichtige war damit berechtigt, fortan über das Darlehen zu verfügen.

Gemäss Konto 2001 (Verbindlichkeiten EURO) in den Büchern der Steuerpflichtigen des Geschäftsjahres 2009 wurde die gesamte Forderung von EUR 26. Mio. per 20. Mai 2009 eingebucht und zulasten der Q. _____ (Kto. 1413, Darlehen an Q. _____) wieder ausgebucht (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Das Bundesverwaltungsgericht geht hierbei davon aus, dass im Konto 2001 keine Kontokorrentverhältnisse abgebildet wurden. Inso-

weit besteht nach der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts kein Kontokorrentverhältnis zwischen der Steuerpflichtigen und der G. _____ und fehlt es insoweit an einer Verrechnung von allfälligen gegenseitigen Forderungen. Ohnehin sollte die Tilgung des Gesamtbetrages von EUR 26 Mio. laut der besagten Zusatzvereinbarung teilweise mittels Übertragung von physischen Vermögenswerten (z.B. Goldbarren) erfolgen, was eine Verrechnung im rechtlichen Sinne ausschliesst.

Da die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 – wie vorstehend ausgeführt (E. 6.2.3.1) – nicht als Nachweis für ein Verpflichtungsgeschäft zwischen der Steuerpflichtigen und der «G. _____» betrachtet werden kann, kann sie ebensowenig als Grundlage für ein Verfügungsgeschäft bzw. für eine Abtretung oder Verrechnung dienen. Weitere Belege fehlen, aus denen auf eine Übertragung des Darlehens, welches Teil der EUR 26 Mio. war, an die G. _____ geschlossen werden könnte. Mit anderen Worten fehlt es am Nachweis, dass die Forderung von EUR 1'392'142.97, in einem zweiten Schritt an die G. _____ geflossen ist bzw. verrechnet wurde.

Da das Darlehen jedoch per 20. Mai 2009 aus den Büchern der Steuerpflichtigen ausgebucht worden ist, schliesst das Bundesverwaltungsgericht, dass die Steuerpflichtige am 20. Mai 2009 faktisch auf die Darlehensforderung gegenüber der (...) verzichtet hat und damit in diesem Umfang entreichert worden ist.

Die (...) war gemäss Verwaltungsratssitzungsprotokoll der L. _____ vom 8. Juni 2007 eine der sechs Tochtergesellschaften der L. _____, die von dieser im Zusammenhang mit dem Erwerb von Grundstücken in Thailand gehalten wurden (pag. 12.017.0241-0244; zum indirekten Grundstückserwerb in Thailand siehe auch Verwaltungsratssitzungsprotokoll der L. _____ vom 19. November 2007, pag. 12.017.0217-0221). Der Beschwerdeführer war vom 10. Juni 2005 bis 11. Dezember 2009 Hauptaktionär bzw. Alleinaktionär der L. _____ (pag. 10.007.0105-0109). Demzufolge handelt es sich bei der (...) (bis zum 20. Mai 2009) zweifelsohne um eine dem Beschwerdeführer nahestehende Gesellschaft (E. 5.2.2.4). Der Forderungserlass gegenüber der nahestehenden Gesellschaft ist letztlich im Beteiligungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Steuerpflichtigen begründet. Infolgedessen hat die Steuerpflichtige in verrechnungssteuerlicher Hinsicht eine geldwerte Leistung erbracht. In der verrechnungssteuerlich praxismässig ausnahmsweise anzuwendenden Dreieckstheorie ist diese Leistung als dem Beschwerdeführer gegenüber erbracht zu betrachten (zur Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers hierfür siehe unten: E. 9.2 und 9.3).

Damit ist letztlich davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige im Zusammenhang mit dem Darlehen gegenüber der (...) in der Höhe von EUR 1'392'142.97 (zum Kurs von 1.522357 [20.05.09, Kto. 2001] entspricht CHF 2'119'338.60) entreichert wurde und dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung erbracht hat.

Anteile der (...), Thailand

Den Ausführungen im Verwaltungsratsprotokoll der L. _____ vom 19. November 2007 ist zu entnehmen, dass die L. _____ diverse Grundstücke über thailändische Tochtergesellschaften erworben hat. Im Protokoll ist auch erklärt, dass nach den thailändischen Gesetzesbestimmungen ausländische Gesellschaften nur einen Anteil von 39% an thailändischen Gesellschaften halten dürfen. Weiter heisst es im Protokoll, die L. _____ verfüge offiziell nur über eine Minderheitsbeteiligung, faktisch könne sie jedoch über 51% verfügen und es lägen von den weiteren thailändischen Aktionären blanko unterzeichnete Abtretungserklärungen über die Anteile an den thailändischen Gesellschaften vor (pag. 12.017.0217-0221). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass die L. _____ wirtschaftlich betrachtet zu 100% an der (...) beteiligt war und auch faktisch zu 100% über diese Anteile verfügen konnte.

In der Bilanz der L. _____ wurden per 31. Dezember 2007 und 2008 diverse thailändische Gesellschaften mit einem pro Memoria-Franken ausgewiesen (pag. 124.100.104, pag. 124.100.222).

Gemäss Buchungstext im Kto. 1413 der L. _____ verkaufte diese am 20. Mai 2009 fünf (von sieben) thailändische Gesellschaften (pag. 124.100.296, m.Hw. auf Beleg 409243; zum Beleg 409243 siehe: pag. 124.100.223). Um welche Gesellschaften es sich hierbei handelte und an wen sie verkauft wurden, ist aus diesen Belegen nicht ersichtlich. Gemäss Verwaltungsratssitzungsprotokoll der L. _____ vom 19. Oktober 2009 übernahm der Beschwerdeführer die letzten beiden von der L. _____ gehaltenen thailändischen Gesellschaften, (...) und die (...), je zum Buchwert (pag. 12.017.0050-0052). Im Abschluss 2010 der L. _____ werden gleichwohl zwei nicht namentlich genannte Gesellschaften als Beteiligungen geführt (pag. 124.100.226-229).

Laut aktenkundigem Aktionärsverzeichnis vom 30. April 2010 der L. _____ und damit nach deren Sachdarstellung hielt sie seit 14. August 2007 zivilrechtlich 15'600 Anteile an der «(...)» (pag. 122.600.317).

Gemäss Aktionärsverzeichnis vom 2. November 2011 hielt der Beschwerdeführer an diesem Tag zivilrechtlich 19'600 Anteile an der «(...)».

Nach der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts fehlt es an einem rechtsgenügenden Nachweis, dass die Steuerpflichtige die Beteiligung an der (...) von der L. _____ zumindest wirtschaftlich erworben und hernach an die G. _____ ebenfalls wirtschaftlich übertragen hat. Allerdings wurden die Bücher der Steuerpflichtigen um den Wert der Beteiligung an (...) belastet. Infolgedessen wurde die Steuerpflichtige um diesen Betrag entreichert. Da nicht ersichtlich ist, wem die Beteiligung an der (...) übertragen wurde, die Übertragung aber offensichtlich im Beteiligungsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der Steuerpflichtigen begründet ist, hat die Steuerpflichtige in der verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweise anzuwendenden Dreieckstheorie eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer erbracht (zur Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers hierfür siehe: E. 9.2 und 9.3).

Die 100% Anteile an der (...) wurden in den Büchern der Steuerpflichtigen zu einem Wert von CHF 1.- bilanziert. Damit ist zu Gunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Gesellschaft ihm eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 1.- (zum Kurs von 1.522357 [Wert per 20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 1.52) erbracht hat.

Wertpapierdepot

Wie den Ausführungen im Verwaltungsratssitzungsprotokoll der L. _____ vom 5. Juni 2008 entnommen werden kann, konnten in Thailand natürliche Personen ein Grundstück nur dann erwerben, wenn sie gleichzeitig auch einen Betrag von rund EUR 1 Mio. (THB 40 Mio.) in thailändische Wertpapiere investierten (pag. 12.017.0078-0080). Gemäss Buchhaltung der L. _____ führte diese 2008 in Thailand zwei Depots von je rund EUR 1 Mio. (Kto. 1420 und 1421, pag. 124.100.104). Eines der Depots war mit dem Kürzel (A. _____) (pag. 124.100.262) und das andere mit dem Kürzel I. _____ (pag. 124.100.263) versehen. Das Konto 1420 (A. _____) wies per 1. Januar 2009 einen Anfangsbestand von EUR 1'087'805.73 (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 1'672'610.09) aus. Der Anfangsbestand des Kontos 1421 (I. _____) CHF 1'655'250.- (Konto nur in CHF geführt). In den beschlagnahmten Unterlagen befinden sich zwei Bestätigungen der Bank of

Thailand über je THB 40 Mio.; eine davon lautet auf den Beschwerdeführer (pag. 160.200.241-242) und eine auf I._____ (pag. 10.007.0170).

Gemäss E-Mail-Wechsel von Januar und Mai 2009 und Aktennotiz vom 28. Mai 2009 von K._____ (Zeichnungsberechtigter) wurden die Kosten für die beiden Depots im Jahre 2007 jeweils den Kontokorrentkonti des Beschwerdeführers und von I._____ belastet (pag. 12.017.0012-0015, 11.014.0076). Ebenfalls gemäss Aktennotiz vom 28. Mai 2009 wurden die Kosten später aber wieder rückwirkend per 1. Januar 2008 den Kontokorrenten gutgeschrieben und in den Büchern der L._____ als Aktivposten ausgewiesen (pag. 11.014.0076).

Gemäss «Vertrag über die Übertragung eines Treuhandverhältnisses vom 20. Mai 2009» verkaufte die L._____ ihr «wirtschaftliches Eigentum» am Wertpapierdepot (...), welches sie für I._____ treuhänderisch hielt, an die Steuerpflichtige zum Betrag von EUR 1'087'793.69 (zum Wert per 31. März 2009 übertragen am 20. Mai 2009; pag. 15.011.0040).

Gemäss Treuhandvertrag vom 28. Mai 2009 (pag. 15.011.0024) hat sodann die «G._____» das Wertpapierdepot Nr. (...) mit einem Wert von EUR 1'087'793.69 (entspricht dem Wert per 31. März 2009 bzw. vom 20. Mai 2009, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) von der Steuerpflichtigen übernommen und hält es seither angeblich für I._____.

Das Bundesverwaltungsgericht hält hierzu fest, dass der in den beiden vorerwähnten Treuhandverträgen aufgeführte Wert, dem Wert des für den Beschwerdeführer geführten Depots nahekommt. Es schliesst daraus, dass das Depot des Beschwerdeführers mit demjenigen von I._____ verwechselt worden ist und damit auch diese Treuhandverträge nicht den tatsächlichen Begebenheiten entsprechen. Demzufolge ist nach den Schlussfolgerungen des Bundesverwaltungsgerichts mit der Transaktion vom 20. Mai 2009 in tatsächlicher Hinsicht das Depot des Beschwerdeführers entnommen worden.

Damit hat die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 1'087'793.69 (zum Kurs von 1.522357 [Buchung per 20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 1'656'010.34) erbracht.

Immobilien am Schwarzem Meer und in (...)

Der Beschwerdeführer kaufte gemäss Zirkularbeschluss der Steuerpflichtigen vom 21. März 2005 **Immobilien am Schwarzen Meer** treuhänderisch für diese (pag. 15.004.0042-0043).

Gemäss Zirkularbeschluss des Verwaltungsrates der L. _____ vom 13. Juli 2007 hatte die L. _____ im Juni 2006 das wirtschaftliche Eigentum an den Wohnungen am Schwarzen Meer und das Treuhandverhältnis von der Steuerpflichtigen übernommen und hatte fortan die Stellung der Treugeberin inne (pag. 12.017.0232).

Gemäss Vertrag vom 20. Mai 2009 über die «Übertragung eines Treuhandverhältnisses zwischen der L. _____ und der Steuerpflichtigen», übertrug die L. _____ das wirtschaftliche Eigentum an den Wohnungen in (...) zum Preis von EUR 620'163.04 erneut an die Steuerpflichtige (pag. 15.011.0043), welche diese gemäss der vorerwähnten Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 angeblich an die G. _____ übertrug.

Die Liegenschaften am Schwarzen Meer lauteten jedoch gemäss den aktenkundigen Grundbuchauszügen am 20. Mai 2009 noch auf zwei natürliche Personen. Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass der Beschwerdeführer seine Funktion als Treuhänder weiter delegiert haben muss.

Am 9. November 2009 wurde eine (...) im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen (pag. 122.500.020-029, 122.500.038-045).

Am 22. März 2012 wurden die Liegenschaften auf die die Gesellschaft «G. _____» überschrieben und bereits am 23. Juli 2012 wiederum an (...) zurückübertragen (pag. 122.500.020-029, 122.500.038-045).

Die Steuerpflichtige hatte am 23. März 2012 im Rahmen der Buchprüfung zum Nachweis der Übertragung der Immobilien auf die G. _____ eine behördliche Bestätigung vom 23. März 2012 eingereicht, wonach eine «G. _____» per 22. März 2012 als Eigentümerin eines Hauses Nr. 23 eingetragen war (pag. 124.100.091-095). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus diesen Unterlagen, dass die spätere Übertragung der Immobilien am Schwarzen Meer an die Gesellschaft «G. _____» und anschliessende Rückübertragung der Verschleierung des wahren Verfügungsberechtigten dienen sollten. Da die Steuerpflichtige ursprünglich den Beschwerdeführer zum treuhänderischen Erwerb der Immobilien am Schwarzen Meer ermächtigt hatte, dieser aber offenbar eine andere Person mit dem Erwerb betraut hatte, geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die im Jahre 2009 eingetragene natürliche Person nicht die wahre Eigentümerin war.

Da der Beschwerdeführer ferner im Rahmen der Transaktion vom 20. Mai 2009 zahlreiche Vermögenswerte in seinen Verfügungsbereich übernommen hat (vgl. dazu auch sogleich), geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus,

dass auch die Liegenschaften am Schwarzen Meer im Rahmen der Transaktion vom 20. Mai 2009 de facto in seine volle wirtschaftliche Verfügungsmacht übergegangen sind, mithin der Beschwerdeführer de facto nicht mehr Treuhänder war, sondern zumindest wirtschaftlich zum Treugeber wurde.

Damit hat die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 620'163.04 (zum Kurs von 1.522357 [20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 944'109.55) erbracht.

Gemäss Zirkularbeschluss des Verwaltungsrates der Steuerpflichtigen vom 17. März 2005 kaufte der Beschwerdeführer in (...) **fünf Eigentumswohnungen** treuhänderisch für die Steuerpflichtige (pag. 15.004.0041). Laut Zirkularbeschluss der L. _____ vom 10. Juli 2007 übernahm die L. _____ die Wohnungen in (...) im Juni 2006, wobei diese weiterhin auf den Namen des Beschwerdeführers lauteten (pag. 12.017.0233).

Gemäss Vertrag vom 20. Mai 2009 über die «Übertragung eines Treuhandverhältnisses zwischen der L. _____ und der Steuerpflichtigen», übertrug die L. _____ das wirtschaftliche Eigentum an den Immobilien «Schwarzes Meer» zum Preis von EUR 7'502'602.75 an die Steuerpflichtige (pag. 15.011.0043).

Gemäss den rechtshilfeweise erhaltenen russischen Grundbuchauszügen war der Beschwerdeführer vom 31. Januar 2008 bis zum 13. März 2012 als Eigentümer der Wohnungen Nr. 40 und Nr. 71 und vom 31. Januar 2008 bis 13. März 2012 als Eigentümer der Wohnung Nr. 76 in (...) eingetragen (pag. 122.500.017-033, pag. 122.500.046-053), bevor eine Gesellschaft «G. _____» eingetragen wurde.

Die in den Grundbuchauszügen aufgeführte Steueridentifikationsnummer (INN ...) entspricht nicht derjenigen der G. _____ mit Sitz in (...), welche erst am 15. Februar 2012 gegründet worden war (INN ..., pag. 160.200.222-236). Zwar existierte schon früher eine G. _____ in (...) (INN ...), doch war diese am 22. Juni 2010 zwecks Liquidation aufgelöst worden (pag. 180.320.090). Die Liquidationsabsicht war gemäss «Protokoll Moskau vom 29. April 2009» dem Geschäftsführer und dem Prokuristen der Steuerpflichtigen bekannt (pag. 10.008.0006).

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus der in den Grundbuchauszügen aufgeführten INN ..., dass die im Jahre 2012 als Eigentümerin eingetragene Gesellschaft «G. _____» ebenfalls erst im Jahre 2012 gegründet worden war. Infolgedessen ist davon auszugehen, dass die Wohnungen in (...) am

20. Mai 2009 dem damals im Grundbuch eingetragenen Eigentümer, mithin dem Beschwerdeführer wirtschaftlich übertragen worden sind und damit in seine volle Verfügungsmacht übergegangen sind.

Damit hat die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 7'502'602.75 (zum Kurs von 1.522357 [20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 11'421'639.81) erbracht.

Goldbarren

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, dass die vereinbarte Tilgung nicht nur – wie im Vertrag (pag. 11.018.0103) vorgesehen – 19, sondern gemäss dessen Anhang 21 Goldbarren (gemäss Anlage 1, pag. 11.018.0104) umfasste (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 4.2.4 ff.). Ebenso hielt sie fest, dass diese 21 Goldbaren – entgegen der vertraglichen Abmachung – nicht an die «G. _____» ausgeliefert, sondern vielmehr anlässlich der strafrechtlichen Durchsuchung im Schliessfach des Beschwerdeführers aufgefunden und beschlagnahmt worden waren (pag. 110.170.003-007, pag. 112.160.019-020, pag. 112.0160.010-016). Die Ausführungen der Vorinstanz decken sich mit der Lage der Akten (pag. 11.018.0103-0104, pag. 110.170.003-007, pag. 112.160.019-020, pag. 112.0160.010-016). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer 21 Goldbarren übertragen hat.

Damit hat die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 5'437'571.78 (zum Kurs von 1.522357 [20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 8'277'925.46) erbracht.

Restbetrag

Gemäss den Geschäftsbüchern der Steuerpflichtigen hat diese den Restbetrag von EUR 9'959'724.77 an ihr Darlehen, welches sie der Gesellschaft (...) gewährt hatte, angerechnet (Kto. 1412 [Darlehen ...], pag. 124.100.060). Die (...) wiederum überwies den nämlichen Betrag per Valuta 20. Mai 2009 auf ein Konto des Beschwerdeführers bei der damaligen Bank (...) (pag. 20.100.0363). Der Beschwerdeführer überwies davon am 28. Mai 2009 EUR 8 Mio. auf ein neu eröffnetes Bankkonto der (...), Thailand, dessen wirtschaftlich Berechtigter er war (pag. 20.111.0006). Laut interner Aktennotiz der Bankangestellten der (...) vom 28. Mai 2009/23. Juni 2009 (pag. 20.111.0010-0011) stammt der Betrag aus akkumulierten Gewinnen/Dividenden der russischen/schweizerischen Gesellschaften und ist im Umfang von EUR 8 Mio. als

Kapitalnachweis für ein Projekt in Thailand, für welches der wirtschaftlich Berechtigte seine privaten Investitionsmittel einsetze, und im Restbetrag für die private Verwendung des wirtschaftlich Berechtigten reserviert gewesen. Laut einer weiteren Notiz der Bank vom 5. Juni 2009/23. Juni 2009 betrifft der überwiesene Betrag den Kapitalnachweis, den die Gesellschaft (...) für die Gesellschaft «G. _____» zu erbringen hatte. Der Beschwerdeführer habe diese Mittel über sein privates Konto laufen lassen, weil die «G. _____» hierfür eigens ein Konto hätte eröffnen und anschliessend wieder schliessen müssen, was mit erheblichem administrativem Aufwand verbunden gewesen wäre (pag. 160.200.202). Eine Weiterleitung des Beschwerdeführers an die «G. _____» ist nicht aktenkundig. Indessen führte der Beschwerdeführer in der Replik vom 4. Juni 2012 an das Bundesstrafgericht (betreffend die Beschlagnahme von Vermögenswerten bei [...]) aus, der Betrag habe der teilweisen Valutierung des Darlehens gedient, welche die «G. _____» dem Beschwerdeführer gewährt habe (pag. 160.200.028-045, S. 10 Rz. 33).

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass dieser Transaktion eine Verschleierungsabsicht zugrunde lag, mit welcher Vermögenswerte der Steuerpflichtigen ohne Verrechnungssteuerfolgen auf den Beschwerdeführer übertragen und von ihm für die Rückzahlung eines privaten Kredits verwendet worden sind.

Damit hat die Steuerpflichtige dem Beschwerdeführer eine geldwerte Leistung in der Höhe von EUR 9'959'724.77 (zum Kurs von 1.522357 [20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 15'162'256.72) erbracht.

6.2.4 Der Beschwerdeführer hat zwar im Laufe des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft ausufernd geschildert. Mit Bezug auf den Transaktionskomplex «G. _____» und die von ihm hieraus zumindest teilweise offenkundig privat vereinnahmten Mittel vermag er jedoch aus seiner Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Insbesondere ist unerheblich, ob die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. ihr Aktionär erpresst worden sind und die Vermögenswerte den Erpressern haben entzogen werden sollen, oder ob damit von N. _____ eingegangene Schulden hätten beglichen werden sollen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 3.6.6.2, Ziff. 6.14). Selbst in einem solchen Fall wären nämlich die verrechnungssteuerlichen Regelungen einzuhalten gewesen.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die P._____ habe 2009 materielle Ansprüche aus 34 Verträgen aus den Jahren 2001 bis 2008 angemeldet, für deren «Rückzahlungen» die Vermögenswerte bestimmt gewesen seien (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.4), so ist ein «Rückfluss» an die P._____ nicht erstellt. Auch aus dem vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Bericht der (...) über die Sonderuntersuchung der P._____ (vorinstanzliche Akten: Ordner 5) kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Dem Bericht lässt sich zwar entnehmen (dasselbst S. 6), dass die O._____ A._____ und der L._____ Darlehen gewährt hat von total EUR 26,2 Mio. Ein Konnex zu den Zahlungen vom 20. Mai 2009 ist jedoch nicht ersichtlich. Auch die weiteren Ausführungen zum Hintergrund der Auszahlungen (vgl. E. 6.2.2) erweisen sich als unbehelflich, denn die von der Steuerpflichtigen getätigten «Zahlungen» gelangten – wie vorstehend ausgeführt (E. 6.2.3.2) – im Gesamtumfang von EUR 26 Mio. nicht an die «G._____», sondern in verrechnungssteuerlicher Hinsicht an den Beschwerdeführer.

Auch wenn die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Schwarzgeld- und Korruptionsaffäre der O._____ bzw. P._____ den Verdacht aufkommen lassen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 6, Teil I Ziff. 7.5 ff., Ziff. 8.47, Teil II Ziff. 1.1, 1.16, 1.17, 1.20, 2.3 und 2.4, 3ff. 4.17.1 ff., 15 ff.), dass die steuerpflichtige Gesellschaft zumindest teilweise dazu benutzt worden sein könnte, um allfällige Schwarzgelder oder Bestechungsgelder durchzuschleusen, könnte der Beschwerdeführer daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Für den massgeblichen Zeitraum fehlt es bereits an einer direktsteuerlichen Grundlage für die steuerliche Anerkennung solcher Zahlungen (Art. 59 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, [DBG, SR 642.11]). Die vom Beschwerdeführer beantragten Beweisabnahmen (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10 ff. und Teil II Ziff. 30 ff.) hierzu sind in antizipierter Beweiswürdigung (E. 3.3.2) nicht erforderlich.

Soweit der Beschwerdeführer schliesslich geltend macht, seine Unterschrift sei gefälscht worden (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 5, Teil I Ziff. 2.40, 3.1, 4.2, Teil II Ziff. 1.23, 1.30), zeigt die von ihm ins Recht gelegte «(...)» der Universität (...) vom 16. September 2015 lediglich, dass die Unterschriften auf den untersuchten Verträgen identisch sind und somit kopiert worden sind. Der Expertise lässt sich aber nicht entnehmen, welche Unterschrift als Original gedient hat. Ob die Vorinstanz unter diesen Umständen zu Recht davon ausgegangen ist, dass es an einem rechtsgenügenden Nachweis für

die Fälschung der Unterschrift auf einem bestimmten Vertrag fehle, kann jedoch offenbleiben. Denn wie sich aus den vorstehenden Ausführungen (E. 6.2.3.1) ergibt, geht auch das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die Verträge ohnehin simuliert sind, weshalb es nicht darauf ankommt, ob neben dem Inhalt auch die Unterschriften gefälscht sind.

Weitere vom Beschwerdeführer verlangte Abklärungen, wie namentlich die Edition von Akten betreffend die Geschäftsführer der Gesellschaft und Prüfung der Echtheit von Dokumenten (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.5, 10.10 und Teil II Ziff. 30.3, 30.7, 30.8) erübrigen sich in antizipierter Beweiswürdigung ebenfalls (E. 3.3.2).

6.2.5 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist daher festzuhalten, dass die von der Vorinstanz unter dem Stichwort «G. _____» ermittelten geldwerten Leistungen von der Steuerpflichtigen an den Beschwerdeführer in der Höhe von EUR 26 Mio. (zum Kurs von 1.522357 [20.05.2009, Kto. 2001] entspricht CHF 39'581'281.22, gerundet CHF 39'581'280.-) durch das Bundesverwaltungsgericht bestätigt werden.

6.3 Sachverhaltskomplex «H. _____»

6.3.1 Vorbringen der Vorinstanz

Die Vorinstanz geht unter diesem Titel von geldwerten Leistungen an den Beschwerdeführer in der Höhe von EUR 24,5 Mio. (zum Kurs von 1.522 entspricht CHF 37'289'000.-; Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 18.1) aus, die im Jahr 2009 erbracht worden sind. Die Vorinstanz kommt im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die Forderung der H. _____ gegenüber der Steuerpflichtigen nur vorgetäuscht und dazu benutzt worden sei, um dem Beschwerdeführer EUR 24,5 Mio. zukommen zu lassen. Gemäss Schreiben vom 30. Mai 2008 habe die Steuerpflichtige die H. _____ gebeten, im Zusammenhang mit dem Ausschreibungsverfahren der (...) (gemäss Angaben des Beschwerdeführers eine staatlich kontrollierte Bergbaugesellschaft, vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.2; vgl. auch: Projekt [...]) eine Garantie im Umfang von EUR 24,5 Mio. abzugeben. Die H. _____ sei im Jahre 2008 jedoch finanziell nicht in der Lage gewesen, eine solche Garantie einzulösen (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.3.2). Als Grund für die Garantieforderung sei angegeben worden, dass die Steuerpflichtige sich zur Kompensation der Verluste verpflichtet habe, die durch die «S. _____» verursacht würden (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.3.2). Das Schreiben und die damit eingegangene Verpflichtung zur Kompensation der Verluste sei jedoch in den zeitnahen Verwal-

tungsratsprotokollen nicht erwähnt worden (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.3.4). Eine solche Forderung sei vielmehr erstmals im Protokoll der Sitzung vom 29. April 2009 erwähnt worden. Die damals bereits fertiggestellten Abschlüsse für das Geschäftsjahr 2008 seien daraufhin für ungültig erklärt und neu erstellt worden (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II 15.3.1). In der Folge habe die H. _____ für die Steuerpflichtige mit der (...) am 1. Juli 2008 eine Garantievereinbarung abgeschlossen (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.1). Mit Schreiben der H. _____ vom 2. April 2009 an die Steuerpflichtige, habe die H. _____ um Erstattung der von ihr zwischenzeitlich bezahlten Garantie gebeten (so sinngemäss Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.3).

Weiter führt die Vorinstanz aus, mit einer Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 habe sich die Steuerpflichtige verpflichtet, die geleistete Garantie von EUR 24,5 Mio. der H. _____ zu erstatten und ihr hierzu diverse Vermögenswerte zu übertragen. Von dieser Vereinbarung würden verschiedene Versionen existieren (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.1). Alle diese Schreiben und Verträge seien jedoch fingiert gewesen. Sinngemäss führt die Vorinstanz weiter aus, es sei nicht erstellt, ob die zur Tilgung der bezahlten Garantiesumme vorgesehenen Vermögenswerte an die H. _____ übertragen worden seien (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.2.2.1). Stattdessen seien einzelne Vermögenswerte dem Beschwerdeführer zugewandt (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.2.3 und 5.2.4.7). Damit seien geldwerte Leistungen an den Beschwerdeführer erbracht worden (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.3.11). Die H. _____ sei zu 35% vom Beschwerdeführer, zu 25% von I. _____, zu 10% vom Sohn von I. _____ (sowie im restlichen Umfang von weiteren Personen, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) gehalten worden (Einspracheentscheid vom 10. April Teil II Ziff. 15.3.2).

6.3.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer argumentiert, dass keine geldwerten Leistungen erbracht worden seien. Er habe die Beteiligung an der H. _____ im Hinblick auf das neue Gasprojekt mit der P. _____ erworben, das im Jahre 2007 unter dem Namen (...) gestartet worden sei. Die H. _____ verfüge über riesige Granitvorkommen in der Nähe von Gasfeldern in Westsibirien, die in der Frostbodenzone liegen würden; darunter (...) und (...). Alle Strassen zu diesen Gasfeldern und die Gasfelder als solche würden über den Frostboden mit tausenden Tonnen Granitschotter verschüttet. Sinngemäss führt der Beschwerdeführer weiter aus, dass der Generalbevollmächtigte der P. _____, «(...)» (gemeint ist [...]), ihm (dem Beschwerdeführer) am 18. Mai 2009 anlässlich

eines Treffens in Stuttgart mitgeteilt habe, dass die P._____ nach Erhaltener Zustimmung des deutschen Kartellamts zum Erwerb der (...) weiter mit ihm (dem Beschwerdeführer) im Gasprojekt (...) zusammenarbeiten würde, und dass «(...)» (gemeint ist [...], Geschäftsführer der O._____) gesagt habe, er (der Beschwerdeführer) brauche die EUR 60 Mio. nicht zurückzuerstatten. Er (der Beschwerdeführer) habe «(...)» vorgeschlagen, einen Rechnungsabgleich zwischen der P._____ und seinen (des Beschwerdeführers) Gesellschaften in der Schweiz vorzunehmen. Anlässlich eines Treffens am 8. September 2009 habe er (der Beschwerdeführer) vorgeschlagen, dass die P._____ sein Granitvolumen übernehme. Dieser Vorschlag sei jedoch am 15. September 2009 abgelehnt worden. Im Jahre 2010 hätten aber weitere Besprechungen in dieser Angelegenheit stattgefunden (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.21.2 f.). Nach der Ansicht des Beschwerdeführers ist hiermit klar gemacht, dass er am 20. Mai 2009 keine geldwerte Leistung durch die Firma H._____ bekommen habe, sondern die Aktiva für die diskutierte Verrechnung laut Verträgen mit der P._____ vorbereitet habe, wobei er unter ständiger Kontrolle des Revisors und des Direktors der ESTV gestanden habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.21.4).

6.3.3 Würdigung des Gerichts

6.3.3.1 In den Büchern der Steuerpflichtigen wurde der Betrag von EUR 24,5 Mio. per 20. Mai 2009 als Aufwand verbucht (Konto 4419 [Aufwand Garantieleistung H._____]; zum Kurs von 1.522 entspricht CHF 37'289'000.-; Gegenkonto 2001 [Verbindlichkeiten EURO]).

6.3.3.2 Zu prüfen ist vorab, gestützt auf welche Ursprungsbelege, mithin Rechtsgründe der Beschwerdeführer diesen Aufwand und die von der steuerpflichtigen Gesellschaft angeblich gegenüber der H._____ getätigten Zahlungen legitimiert und worin die Leistung des Zahlungsempfängers besteht bzw. inwieweit sie nachgewiesen ist (E. 5.8.2 und 5.9.2).

Aktenkundig ist ein Protokoll einer Sitzung in Moskau vom 29. April 2009 (pag. 10.008.0001-0006). Gemäss diesem Protokoll sollen diverse Dokumente erstellt werden, darunter auch im Fall «B._____ – H._____». Vorgesehen sind insbesondere Dokumente über die Entstehung der Garantie, die Bitte um Übernahme der Garantieleistung, die Bestätigung über die Übernahme der Garantie, die Mitteilung, wonach die Steuerpflichtige das Ausschreibungsverfahren gewonnen habe und die Bitte um Auszahlung der Garantiesumme durch die steuerpflichtige Gesellschaft. Ferner sollen diverse

Dokumente inkl. Verwaltungsratsbeschlüsse über die Begleichung der Forderung mittels Verrechnung von Darlehen, die Abtretung der Darlehensforderungen und die erfolgte Bezahlung erstellt werden.

In den Akten des Bundesverwaltungsgerichts befindet sich sodann eine **Garantieanfrage der Steuerpflichtigen an die H._____ vom 30. Mai 2008** (pag. 11.014.0275 [deutsch], 124.100.396 [russisch]). Gemäss diesem Schreiben hat die Gesellschaft (...) die «S._____» eingeladen, an der internationalen Ausschreibung über den Kauf von Gasaktiven der Gesellschaft (...) (gemäss Angaben des Beschwerdeführers eine staatlich kontrollierte Bergbaugesellschaft, vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.2) teilzunehmen, einschliesslich 90% der Beteiligung «(...)» und 90% der «(...)» GmbH. Gemäss dem Wortlaut der Garantieanfrage vom 30. Mai 2008 hat die S._____, welche zur selben Firmengruppe gehöre wie die Steuerpflichtige, hierfür eine Garantie für die Bezahlung eines Pauschalbetrages (Unterzeichnungsbonus) in der Höhe von EUR 24,5 Mio. zu stellen. Die Steuerpflichtige ersucht gemäss diesem Schreiben die H._____ um Abgabe einer entsprechenden Garantie für die S._____. Das Schreiben verweist unter anderem auch auf eine Zusage der Unternehmensgruppe B._____, die Gasaktiven bis zum 28. Februar 2009 zu kaufen und die H._____ für allfällige Verluste schadlos zu halten, die durch etwaige Ansprüche Dritter bei einer nicht gehörigen Erfüllung der Verpflichtungen durch die S._____ verursacht werden könnten.

Ebenfalls aktenkundig ist eine **Erklärung der H._____ vom 1. Juli 2008** (pag. 11.014.0276-0277 [deutsch], 10.005.0125-0126 [russisch]) **gegenüber der (...)**, wonach die H._____ mit 100% des Anteils am Stammkapital für die Bezahlung des Pauschalbetrages (Unterzeichnungsbonus) in der Höhe von EUR 24,5 für die S._____ hafte, welche an der internationalen Ausschreibung teilnehme zum Kauf von 90% der Anteile am Grundkapital der geschlossenen Aktiengesellschaft «(...)» und von 90% der Stammanteile an der «(...)» GmbH.

Aktenkundig ist sodann die übersetzte Version eines **Schreibens vom 10. März 2009** (pag. 104.200.006), worin die (...). der H._____ bestätigt, den Betrag von EUR 24,5 Mio. erhalten zu haben.

Ebenfalls aktenkundig ist eine übersetzte Version eines **Schreibens der H._____ vom 2. April 2009 an die steuerpflichtige Gesellschaft** (pag. 104.200.007). Darin teilt sie dieser sinngemäss mit, dass die S._____ in der Ausschreibung den Zuschlag erhalten habe. Diese habe jedoch den

Kauf der Gaskativen verunmöglicht und ihre Verpflichtung bis zum 28. Februar 2009 nicht erfüllt. Die (...) habe in der Folge die von der H._____ gewährte Garantie abgerufen, weshalb sie (die H._____) die Steuerpflichtige nunmehr um Deckung ihres Verlustes in der Höhe von EUR 24,5 Mio. ersuche.

Des Weiteren liegt das **Verwaltungsratsprotokoll der Steuerpflichtigen vom 20. Mai 2009** (pag. 15.034.0007) in den Akten. Laut diesem beschloss der Verwaltungsrat, die Schuld gegenüber der «H._____» in der Höhe von EUR 24,5 Mio. zu begleichen. Hierbei wurde ausgeführt, dass die Schuld aus einer im Namen der steuerpflichtigen Gesellschaft von der «H._____» abgegebenen und inzwischen abgerufenen Garantie resultiere.

In den Büchern der steuerpflichtigen Gesellschaft wird auf dem Konto 4419 (Aufwand Garantieleistung H._____, Beleg Nr. 309114) per 20. Mai 2009 ein Aufwand in entsprechender Höhe ausgewiesen (Erfolgsrechnung 2009, Kto. 4419, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik). Statt eines Belegs mit der Nr. 309114 ist ein Beleg mit der Nr. 309118 (mit handschriftlicher Überschreibung des Stempels mit der Beleg-Nummer; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4) aktenkundig. Dieser Beleg trägt den Buchungsstempel vom 2. Juli 2009. Es handelt sich um eine **«Vereinbarung zur Begleichung der Forderung gemäss Garantie [Schreiben vom 30. Mai 2008 der Steuerpflichtigen an H._____] zwischen der Steuerpflichtigen und der «H._____»** (nachfolgend: Tilgungsvereinbarung vom 20. Mai 2009), welche das Datum **vom 20. Mai 2009** und die Unterschrift des Beschwerdeführers (für die Steuerpflichtige) sowie von (...) trägt (vgl. auch: pag. 15.011.0002-0003 ohne Buchungs-Nr. und Kontierung). Darin wird ausgeführt, dass die H._____ die Begleichung der angefallenen Kosten in der Höhe von EUR 24,5 Mio. fordere gemäss einer am 1. Juli 2008 von der H._____ abgeschlossenen Garantievereinbarung zu Gunsten der (...). Die Bezahlung soll gemäss dieser Vereinbarung innerhalb von 10 Tagen nach Unterzeichnung des Vertrags erfolgen. Sie soll darin bestehen, dass Darlehensforderungen inkl. aufgelaufener Zinsen bis 31. Mai 2009 gemäss Anlage 1 zur besagten Vereinbarung vom 20. Mai 2009 in der Höhe von EUR 20'930'368.23 verrechnet werden. Ferner sollen 100% der Anteile an der (...) (Thailand) im Wert von EUR 1.- übertragen werden. Schliesslich solle eine Banküberweisung in der Höhe von EUR 3'569'630.77 vorgenommen werden. Die Anlage 1 enthält eine Aufstellung der zu verrechnenden Darlehen. Der in der Anlage 1 ebenfalls ausgewiesene Saldo von EUR 3'569'631.77 ist mit einem handschriftlichen Vermerk

versehen, wonach er gemäss den Angaben des Beschwerdeführers in bar bezahlt und nicht mittels Banküberweisung erfolgt sei.

In den Akten des Bundesverwaltungsgerichts finden sich zwei weitere Versionen der vorerwähnten Vereinbarung vom 20. Mai 2009 (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4 Buchungsbeleg Nr. 309118, vgl. auch pag. 15.011.0002-0003 ohne Buchungs-Nr. und Kontierung). Eine Version (pag. 15.034.0028-0029) trägt ebenfalls das Datum vom 20. Mai 2009 und ist seitens der Steuerpflichtigen durch den Beschwerdeführer und eine weitere Person unterzeichnet worden. Die Unterschrift von (...) fehlt jedoch. Die Zahlungsbedingungen weichen ebenfalls ab, indem lediglich Darlehensforderungen inkl. aufgelaufener Zinsen bis 31. Mai 2009 gemäss Anlage 1 in der Höhe von EUR 20'312'878.33 verrechnet werden sowie eine Banküberweisung in der Höhe von EUR 4'187'121.67 vorgenommen werden sollen (pag. 15.034.0028-0029). Die andere Version (ebenfalls vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4) enthält wiederum den gleichen Text wie auf dem Buchungsbeleg Nr. 309118. Sie ist seitens der Steuerpflichtigen nur vom Beschwerdeführer unterzeichnet worden. Seitens der H. _____ hat (...) unterzeichnet und wurde ein Firmenstempel angebracht. Diese Version trägt jedoch das Datum vom 24. Juni 2009 (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Eine Kopie dieser Version ist mit einem handschriftlichen Vermerk versehen worden, demgemäss die Banküberweisung durch eine Barzahlung ersetzt worden ist (pag. 11.014.0262-0263).

Die Vorinstanz verweist ferner auf einen Auszug der Datenbank Spark der Interfax International Information Group (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 5.1.5). Bei der Spark Datenbank handelt es sich um diejenige Datenbank, welche die Schweizer Botschaft in Moskau für ihre Abklärungen im Zusammenhang mit russischen Gesellschaften verwendet. Gemäss den Angaben auf der Homepage der Interfax handelt es sich bei der Spark Datenbank um die grösste Datenbank für Gesellschaften aus Russland, der Ukraine und Kasachstan, welche ihre Daten von verschiedenen offiziellen Quellen sammelt (Schlussprotokoll der ASU vom 20. Juli 2015 Ziff. 3.2.3, Beschwerdebeilagen der Vertreterin Nr. 4). Gemäss **Auszug aus der Datenbank Spark der Interfax International Information Group** (pag. 180.320.021-028) hat die H. _____ Ende 2008 über Aktiven von RUB (...) (rund CHF [...] Mio., [pag. 180.320.074]) und Passiven von RUB (...) (rund CHF [...] Mio., [pag. 180.320.075]) verfügt und für das Geschäftsjahr 2008 einen Verlust von RUB (...) (rund CHF [...] Mio. [pag. 180.320.076]) ausgewiesen. Der akkumulierte Verlust belief sich auf RUB (...). Bereits im Vorjahr wies die H. _____ einen akkumulierten Verlust in der Höhe von RUB (...) aus.

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aufgrund der finanziellen Situation der H. _____ per Ende 2007 und 2008, dass diese eine Garantieverpflichtung in der Höhe von EUR 24,5 Mio. weder hätte eingehen noch im Jahre 2009 hätte begleichen können. Infolgedessen bezweifelt das Bundesverwaltungsgericht den Wahrheitsgehalt der Zahlungsbestätigung vom 10. März 2009. Damit fehlt es an einem Rechtsgrund für den Abschluss der Tilgungsvereinbarung vom 20. Mai 2009. Die Steuerpflichtige hat sich demzufolge mit der Tilgungsvereinbarung vom 20. Mai 2009 ohne sachlichen Grund gegenüber der H. _____ zur Zahlung von EUR 24,5 Mio. verpflichtet. Demzufolge hat die Steuerpflichtige zu Unrecht ihre Bücher mit einem Aufwand in gleicher Höhe belastet. Die Steuerpflichtige wurde damit im entsprechenden Umfang entreichert.

Da es sich bei der H. _____, an welcher der Beschwerdeführer zumindest 35% der Anteile hält, jedoch offenkundig um eine dem Hauptaktionär der steuerpflichtigen Gesellschaft nahestehende Person handelt, ist diese Leistung in verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweiser Anwendung der Dreieckstheorie (E. 5.2.2.5) als an den Beschwerdeführer erbracht zu betrachten (zur Frage der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers hierfür siehe: E. 9.2 und 9.3).

6.3.4 Im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «H. _____» erhebt der Beschwerdeführer den Einwand, die Mitteilung über den Verkauf zweier Gasfelder (betreffend [...], [...]) sei eine Fälschung (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 3.10.3). Auch der Vertrag betreffend die EUR 24,5 Mio. sei von N. _____ rechtswidrig erstellt worden (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 25.1). Zudem sei er (der Beschwerdeführer) an der Besprechung vom 29. April 2009 nicht anwesend gewesen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 6.12, 7.12, 7.13).

Diese Einwände greifen allesamt nicht, zumal auch das Bundesverwaltungsgericht davon ausgeht, dass die fraglichen Schreiben und Verträge nicht den tatsächlichen Begebenheiten entsprechen. Inwieweit der Beschwerdeführer an diesen Täuschungsmanövern beteiligt gewesen ist und ob er an der Sitzung vom 29. April 2009 teilgenommen hat, ist insoweit unerheblich, als es um die Frage geht, ob eine geldwerte Leistung erfolgt ist. Auf diese Einwände ist indes hinsichtlich des Umfangs der persönlichen Haftung des Beschwerdeführers einzugehen (vgl. dazu nachfolgend E. 9.2).

Soweit der Beschwerdeführer auf die Treffen vom 18. Mai 2009 und 15. September 2009 sowie den (...) -Bericht verweist (Beschwerde vom 25. Mai 2019

Teil II Ziff. 7.21), erschliesst sich dem Gericht – unter anderem auch aus sprachlichen Gründen – nicht, was er damit geltend machen wollte.

Der Beschwerdeführer hat zwar im Laufe des vorliegenden Verfahrens die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft ausufernd geschildert. Mit Bezug auf den Transaktionskomplex «H. _____» vermag er daraus nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Insbesondere ist unerheblich, ob die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. er selbst erpresst worden sind und die Vermögenswerte den angeblichen Erpressern haben entzogen werden sollen. Selbst in einem solchen Fall wären nämlich die verrechnungssteuerlichen Regelungen einzuhalten gewesen. Der geltend gemachte Entzug der Vermögenswerte vor den angeblichen Erpressern, legt jedoch nahe, dass die Tilgungsvereinbarung vom 20. Mai 2009 im persönlichen Interesse des Beschwerdeführers geschlossen und dieser damit zumindest indirekt begünstigt worden ist.

6.3.5 Im Sinne eines Zwischenergebnisses bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die von der Vorinstanz mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «H. _____» festgestellten geldwerten Leistungen in der Höhe von total EUR 24,5 Mio. (zum Kurs von 1.522 entspricht CHF 37'289'000.-, vgl. Konto 4419) gegenüber dem Beschwerdeführer.

6.4 Sachverhaltskomplex «J. _____»

6.4.1 Vorbringen der Vorinstanz

Die Vorinstanz geht im Einspracheentscheid vom 10. April 2019 von geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen in der Höhe von CHF 7'280'065.49 aus, welche im Umfang von CHF 2'097'475.- (entsprechend fünf Goldbarren) an den Beschwerdeführer und im Umfang von CHF 5'182'590.- an die J. _____ geflossen seien (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.5.13). Diese Leistungen seien den Empfängern zugeflossen, ohne dass diese eine entsprechende Gegenleistung erbracht hätten (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.5.12). Diese Leistungen würden auf einer Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und J. _____ über eine pauschale Restabfindung von EUR 4'734'694.- zuhanden der vorgenannten Stiftung basieren. Diese Zusatzvereinbarung sei jedoch nur vorgetäuscht, insbesondere weil die darin erwähnten acht Goldbarren anlässlich einer Durchsuchung im Schliessfach des Beschwerdeführers aufgefunden worden seien (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.5.8 und 15.5.11). Die Zusatzvereinbarung stehe im Zusammenhang mit dem vom Beschwerdeführer geäußerten Wunsch, rund CHF 200 Mio. von der Steuerpflichtigen und der L. _____ auf russische Tochtergesellschaften

zu übertragen, welcher am Widerstand des Verwaltungsrates der Steuerpflichtigen gescheitert sei (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.5.8). Sinngemäss führt die Vorinstanz weiter aus, die Leistungen vom 20. Mai 2009 seien auch weder durch das Ruling der Steuerpflichtigen mit der Steuerbehörde des Kantons (...) vom 9. Juni 2006 noch durch den Spendenvertrag zwischen der Steuerpflichtigen und J._____ vom 1. Januar 2007 gedeckt. Der Beschwerdeführer beeinflusse sowohl die Steuerpflichtige sowie auch J._____. Letztere sei somit als nahestehende Person zu betrachten (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.5.1).

6.4.2 Vorbringen des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass die Steuerpflichtige geldwerte Leistungen erbracht habe. Er führt hierzu aus, er habe im Jahre 2000 unter gewissen Bedingungen seine Geschäfte aus Belgien in die Schweiz verlegt. Diese seien sowohl der P._____ als auch der ESTV bekannt gewesen. Demnach hätten 50% des Umsatzes für die Wohltätigkeit in der J._____ ausgegeben werden sollen. Nach seinem Umzug sei ihm gesagt worden, 50% seien zu viel, aber 40% seien möglich. Er (der Beschwerdeführer) habe in den Jahren während seiner Arbeit in der Schweiz eine hohe moralische Verantwortung bei der Organisation der Wohltätigkeit in Russland an den Tag gelegt. Die ESTV habe denn auch im Jahre 2012 viele Briefe von Menschen aus Russland erhalten, die nach der Sperrung der Aktiven ohne Hilfe geblieben seien, die ihren Lebensunterhalt gebildet habe (gemeint ist wohl, dass die J._____ vielen Hilfsbedürftigen Unterstützungsleistungen gewährt hat, die wegen der Probleme der Steuerpflichtigen eingestellt worden seien). In den Jahren 2007 bis 2009 habe die Steuerpflichtige zudem unter der Kontrolle der ESTV gestanden (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.17 ff.).

6.4.3 Würdigung des Gerichts

6.4.3.1 Betreffend den Sachverhaltskomplex «J._____» erhebt die Vorinstanz – wie vorstehend erwähnt (E. 6.4.1) – Verrechnungssteuern für im Geschäftsjahr 2009 erbrachte geldwerte Leistungen von EUR 4'734'694.- (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 7'280'065.-, vgl. Kto. 4415; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Die Vorinstanz betrachtet damit den im Konto 4415 verbuchten Aufwand im gleichen Umfang als Leistung ohne entsprechende Gegenleistung.

In den Büchern der steuerpflichtigen Gesellschaft wurden im Geschäftsjahr 2009 (1. Januar 2009 bis 31. Dezember 2009) im Konto 4415 (J._____) Aufwendungen in der Höhe von total CHF 9'178'551.87 ausgewiesen. Davon entfallen EUR 7'280'065.49 auf Leistungen vom 20. Mai 2009, die gemäss

Buchungstext auf einer «Zusatzvereinbarung zum Spendenvertrag» vom selben Tag basieren sollen (Kto. 4415; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4).

Gemäss **Ruling vom 9. Juni 2006 des Kantonalen Steueramts (...)** (pag. 12.003.0451-0453, pag. 41.001.0460) akzeptiert die Steuerbehörde Zuwendungen an die Stiftung bis zu max. 40% des Bruttoertrages. Mit anderen Worten stellt die Steuerbehörde für die Bemessung der Gewinnsteuern auf die Zahlungsbelege für diese Aufwände ab und verzichtet auf weitergehende Nachweise hierzu. Für die Vorinstanz sind die in den Rulings zwischen der Steuerpflichtigen und der Kantonalen Steuerbehörde getroffenen Abmachungen schon deshalb irrelevant, weil die Steuerbehörde sinngemäss geltend macht, die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und J. _____ werde von diesen Rulings nicht erfasst, da die Zusatzvereinbarung fingiert sei und lediglich dazu diene, Vermögenswerte der Steuerpflichtigen dem Beschwerdeführer in ungerechtfertigter Weise zukommen zu lassen. Dem stimmt das Bundesverwaltungsgericht zu, da es die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 als fingiert betrachtet, wie sich nachfolgend ergibt.

Der Beschwerdeführer beruft sich zum Nachweis des Rechtsgrundes für die von der steuerpflichtigen Gesellschaft geleisteten Zahlungen bzw. der entsprechenden Gegenleistung durch die Zahlungsempfänger auf verschiedene «Ursprungsbelege». Darauf ist nachfolgend einzugehen:

Der **Spendenvertrag vom 1. Januar 2007** zwischen der Steuerpflichtigen und J. _____; pag. 124.100.475-476) hielt fest, dass die Steuerpflichtige Generalsponsor der Stiftung sei und die Stiftung zur Umsetzung ihrer, in den Statuten vorgesehenen Zwecken Zuwendungen von bis zu 40% der Nettoeinnahmen [sic!] der Steuerpflichtigen erhalte, die Letztere aufgrund ihrer Tätigkeit aus Verträgen mit Dritten erwirtschaftet habe. Die Auszahlung der Zuwendung erfolge erst nach Beendigung des Geschäftsjahres und der Erstellung der Jahresrechnung durch die Steuerpflichtige. Es stehe der Steuerpflichtigen jedoch frei, bereits während des Geschäftsjahres Abschlagszahlungen zu leisten.

Gemäss der **Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009** zum Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 (pag. 15.034.0048) hat sich die Steuerpflichtige verpflichtet, der J. _____ für sämtliche, bis am 20. Mai 2009, dem Datum der Unterzeichnung, abgeschlossenen Verträge zwischen der Steuerpflichtigen und der P. _____ eine pauschale Restabfindung von EUR 4'734'694.- auszurichten. Die vertraglichen Zahlungsbedingungen sehen vor, dass die Verpflichtung im

Umfang von EUR 2'320'000.- durch eine am 30. März 2009 erfolgte Überweisung bereits erfüllt worden ist. Weiter ist in der besagten Zusatzvereinbarung vorgesehen, dass die Steuerpflichtige im Namen der Stiftung getätigte Zahlungen an Dritte im Betrag von EUR 7'535.72 übernehmen, der Stiftung acht Goldbaren im Wert von total EUR 2'176'025.07 übertragen und eine weitere Banküberweisung im Betrag von EUR 231'133.20 tätigen würde. Gemäss ihrem Wortlaut soll die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 auf dem Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 basieren.

Gemäss den Ausführungen in der Präambel der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zum Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 sind sämtliche Liefer- und Dienstleistungsverträge zwischen der Steuerpflichtigen und der P._____ per 24. März 2009 aufgelöst worden. Es ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich, weshalb die J._____ nicht nur aus den per 24. März 2009 aufgelösten, sondern für sämtliche bis zum 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der P._____ abgeschlossenen Verträge eine pauschale Restabfindung erhalten soll. Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zum Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 fingiert. Zum einen ist die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 datiert und steht damit zweifelsohne im Zusammenhang mit den übrigen an diesem Tag getroffenen Abmachungen, welche nach den vorstehenden Ausführungen ebenfalls als fingiert bzw. sachlich nicht begründet zu betrachten sind (vgl. E. 6.2 ff. und E. 6.3 ff.). Zum anderen ist nicht nachvollziehbar, auf welchen der Steuerpflichtigen vermittelten Umsätzen die Restabfindung zu Gunsten der Stiftung basiert und wie sie errechnet wurde. Es ist für das Bundesverwaltungsgericht ferner schon aus handelsrechtlichen und steuerlichen Gründen nicht einsichtig wie die in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 erwähnten Ansprüche der J._____ gleichzeitig sowohl Honoraransprüche (gemäss Präambel) als auch Ansprüche auf Ausrichtung einer Spende (gemäss Titel) bilden können. Aussergewöhnlich ist ebenfalls, dass der als pauschale Restabfindung bezeichnete Anspruch einen exakten Betrag von EUR 4'734'694.- aufweist. Da es sich gemäss Wortlaut um eine pauschale Restabfindung handelt und die offenen Honoraransprüche aus den per 24. März 2009 aufgelösten Verträgen abgegolten werden sollten, wobei jedoch sämtliche bis zum 20. Mai 2009 abgeschlossenen Verträge zwischen der Steuerpflichtigen und der P._____ erfasst werden sollten, liegt nach der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts eine sog. Saldoklausel vor, wonach hernach keine weiteren Ansprüche mehr geltend gemacht werden sollten. Gleichwohl wurde gemäss den Buchungstexten im Konto 4415 (J._____) am 19. Oktober 2009 eine weitere Zusatzvereinbarung abge-

schlossen und am 20. Oktober 2009 gar eine zusätzliche Zahlung zur «statutenkonformen Verwendung» ausgerichtet (vgl. vorinstanzliche Akten: Ordner 4, Überweisungsauftrag vom 19. Oktober 2009). Da die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 auf den Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 verweist und die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 gemäss Saldoklausel sämtliche bisherigen Ansprüche abgelten sollte, ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich, weshalb nur wenige Monate später eine weitere Zusatzvereinbarung abgeschlossen wurde und weitere Zahlungen an J._____ ausgerichtet wurden. Die nachträgliche Abgeltung von Ansprüchen an J._____ steht demnach im Widerspruch zur Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009. Auch aufgrund dieses Widerspruchs geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 festgehaltenen Abmachungen fingiert sind und nicht der materiellen Wahrheit entsprechen. Schliesslich enthält die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 eine Tilgungsabrede, die nicht nur aussergewöhnlich ist, sondern zumindest teilweise auch anders umgesetzt worden ist, als wie dies schriftlich vereinbart worden war (vgl. dazu nachfolgend).

Die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 kann daher nicht als Anspruchsgrundlage für die darin erwähnten Auszahlungen herangezogen werden. Ebenso wenig kann der darin erwähnte Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 als Anspruchsgrundlage für die Auszahlungen dienen, denn gemäss der besagten Zusatzvereinbarung sollen die Zahlungen offene Honoraransprüche abgelten, während der Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 – wie vorstehend ausgeführt – (freiwillige) Zuwendungen betreffen soll.

Die gestützt auf die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 getätigten Zahlungen ergingen damit ohne Rechtsgrund. Der Vertrag ist fingiert. Bei J._____ handelt es sich zweifelsohne um eine dem Beschwerdeführer nahestehende Person, da sie gemäss seinen Aussagen von ihm gegründet wurde und von ihm geleitet wird (Schreiben des Beschwerdeführers an den Präsidenten des Bundesstrafgerichts vom 28. Juli 2012, pag. 162.140.291-311 S. 3 dritter Absatz; zu den Gründern der Stiftung siehe auch: pag. 180.380.001).

Indessen bleibt nachfolgend zu prüfen, ob die Geld- und Naturalleistungen der Steuerpflichtigen tatsächlich an J._____ oder an andere Personen geflossen sind.

6.4.3.2 Der gesamte, gemäss der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 geschuldete Betrag von EUR 4'734'694.- (zum Kurs von 1.5376 entspricht

CHF 7'280'065.46, gerundet CHF 7'280'065.-), wurde von der Steuerpflichtigen J. _____ per 20. Mai 2009 auf deren Abrechnungskonto gutgeschrieben (Konto 1168, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4; pag. 15.034.0048). Diese Gutschrift im Rahmen des Kontokorrentverhältnisses zwischen der Steuerpflichtigen und der J. _____ erfolgte jedoch nicht nur aufgrund eines fingierten Vertragsverhältnisses (vgl. E. 6.4.3.1), sondern entspricht auch nur teilweise dem effektiven Vermögensübergang, wie sich nachfolgend ergibt.

Gemäss Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 soll die Steuerpflichtige folgende Vermögenswerte an J. _____ übertragen bzw. dieser (in einem Fall folgende) Kosten vergüten:

Betreffnis	EUR
Banküberweisung vom 30. März 2009	2'320'000.00
Vergütung von an Dritte geleistete Zahlungen	7'535.72
Goldbarren AA31308	271'946.11
Goldbarren AA31309	272'092.37
Goldbarren AA31310	273'097.53
Goldbarren AA31333	274'320.16
Goldbarren AA31334	272'667.04
Goldbarren AA31335	267'765.19
Goldbarren AA31336	272'669.07
Goldbarren AA31337	271'467.61
Banküberweisung	231'133.20
Total	4'734'694.00

Die Banküberweisung im Betrag von EUR 2'320'000.- der Steuerpflichtigen auf ein Konto der J. _____ vom 30. März 2009 ist belegt

(pag. 20.100.0125, pag. 20.100.0126). Sie erfolgte per Valuta 30. März 2009 und wurde in den Büchern der Steuerpflichtigen zum entsprechenden Wert verbucht (zum Kurs von 1.5056 entspricht CHF 3'492'992.-). Für den Wert der geldwerten Leistung ist jedoch auf den am 20. Mai 2009 verwendeten Kurs abzustellen, da in diesem Umfang die Bücher der Steuerpflichtigen mit einer Aufwandsposition belastet wurden (EUR 2'320'000.- zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 3'567'232.-). Insoweit ist die J. _____ als Leistungsempfängerin zu betrachten.

Die Vergütungen an Dritte im Betrag von EUR 7'535.72 sind zwar im Gesamtbetrag von EUR 4'734'694.- enthalten, die einzelnen Ansprüche sind jedoch im Konto 1168 (Abrechnungskonto J. _____) nicht ersichtlich. Auch insoweit ist die J. _____ als Leistungsempfängerin zu betrachten.

Die ASU hat die in der (fingierten) Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 erwähnten acht Goldbarren (im Wert von total EUR 2'176'025.08 zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 3'345'856.16) im Jahre 2012 im Bankschliessfach des Beschwerdeführers bei der (...) aufgefunden und beschlagnahmt (pag. 110.160.016-021). Drei davon (AA31335, AA31336, AA31337) waren mit Vertrag vom 2. Oktober 2010 (pag. 11.018.0105, pag. 11.006.0034, pag. 11.005.0140-0141) von der J. _____ an die Steuerpflichtige verkauft worden. Diese drei Goldbarren sind damit wieder als im Eigentum der Steuerpflichtigen stehend zu betrachten. Mangels weiterer Anhaltspunkte geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass diese drei Goldbarren in einem ersten Schritt der J. _____ zugegangen sind und erst in einem zweiten Schritt der Steuerpflichtigen wieder zurückübertragen und für Letztere vom Beschwerdeführer im Tresor aufbewahrt worden sind.

Betreffend diese drei Goldbarren ist für den hier zu beurteilenden Zeitraum von einer geldwerten Leistung an die J. _____ auszugehen (EUR 811'901.87 zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 1'248'380.32). Hinsichtlich der übrigen fünf Goldbarren (entsprechend einem Betrag von EUR 1'364'123.21 zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 2'097'475.85) ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass sie als dem Beschwerdeführer direkt zugeflossen zu betrachten sind, weil nicht nachgewiesen ist, weshalb sie im Verfügungsbereich des Beschwerdeführers aufgefunden worden sind. Insoweit ist von geldwerten Leistungen an den Beschwerdeführer auszugehen.

Die Banküberweisung in der Höhe EUR 231'133.20 (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 355'390.41) erfolgte am 20. Mai 2009 auf ein Bankkonto der

J._____ (pag. 20.110.125-0126, pag. 20.100.0129-0130). Der entsprechende Betrag ist damit tatsächlich der J._____ zugegangen, womit sie insoweit als Leistungsempfängerin zu betrachten ist.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die einzelnen Vermögenswerte verschiedenen Personen zugekommen sind, nämlich zu rund 72% der J._____ und zu rund 28% dem Beschwerdeführer. Es ist vor diesem Hintergrund nicht erstellt, welche Absicht die Parteien mit der (fingierten) Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 verfolgten. Damit ist – im Einklang mit der Vorinstanz – zu Gunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass die Leistungen der Steuerpflichtigen an die jeweiligen effektiven Empfänger geflossen sind. Auf die Anwendung der Dreieckstheorie wird unter diesen Umständen verzichtet.

6.4.4 Der Beschwerdeführer hat zwar im Laufe des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht die Geschäftstätigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft weitschweifend geschildert. Mit Bezug auf den Transaktionskomplex «J._____» und die von ihm hieraus zumindest teilweise offenkundig privat vereinnahmten Mittel vermag er jedoch nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Insbesondere ist unerheblich, ob die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. ihr Aktionär erpresst worden sind und die Vermögenswerte den mutmasslichen Erpressern haben entzogen werden sollen. Selbst in einem solchen Falle wären nämlich die verrechnungssteuerlichen Regelungen einzuhalten gewesen.

6.4.5 Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist daher festzuhalten, dass die von der Vorinstanz unter dem Stichwort «J._____» ermittelten geldwerten Leistungen durch das Bundesverwaltungsgericht zu bestätigen sind (EUR 4'734'694.- zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 7'280'065.46, gerundet CHF 7'280'065.-).

Die geldwerte Leistung direkt an den Beschwerdeführer beläuft sich auf CHF 2'097'475.85 (EUR 1'364'123.20 zum Kurs von 1.5376), gerundet CHF 2'097'475.-.

7. Weitere Einwände des Beschwerdeführers

Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, die vorliegend nacherhobenen Verrechnungssteuerforderungen 2007 bis 2009 würden einen Zeitraum betreffen, während dessen er von der ESTV im Rahmen einer Buchprüfung «überwacht» worden sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 6, Teil II Einleitung S. 64, Teil II Ziff. 7.17.3). Soweit der Beschwerdeführer sich

damit auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen wollte, lässt er unbeachtet, dass die Buchprüfungen im Rahmen des Kontrollverfahrens vergangenheitsbezogen sind. Zudem hat sich erst im Laufe des Kontrollverfahrens für die Jahre 2007 bis 2009 ergeben, insbesondere nach eingehenden Ermittlungshandlungen durch die ASU, dass die Buchführung der Steuerpflichtigen – so die Ansicht der Behörde – in erheblichem Umfang mangelhaft ist.

Der Beschwerdeführer schildert sodann seine Forschungstätigkeit und seine Bemühungen für den Weltfrieden. Schliesslich hegt er den Verdacht, dass das vorliegende Kontrollverfahren lediglich vorgeschoben sei und in Wahrheit der Verschleierung anderer skandalösen Machenschaften diene. Sinngemäss betrachtet er sich als Opfer einer Vernichtungskampagne (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 1.1, 1.16, 1.17, 1.20, 2.3, 2.4, 3 ff., 4.17.1 ff., 15).

Aufgrund seiner Schilderungen ist es nicht auszuschliessen, dass der Beschwerdeführer bzw. die Steuerpflichtige zumindest teilweise für Schwarzgeldgeschäfte und die unrechtmässige Rückerstattung der deutschen Umsatzsteuer benutzt worden sein könnten. Indessen bilden diese Taten oder damit verbundene Drohungen nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens vor Bundesverwaltungsgericht. Vielmehr geht es hier einzig um spezifisch erwähnte Transaktionen der Steuerpflichtigen und die daraus resultierenden Verrechnungssteuerfolgen bzw. die solidarische Haftung des Beschwerdeführers hierfür.

Auch der Einwand des Beschwerdeführers, wonach er sämtliche Einkünfte in Russland versteuert habe, vermag an der vorliegenden Beurteilung nichts zu ändern (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 1.13, 7.16.2). Dieser Umstand ist nämlich für das hier zu beurteilende Steuererhebungsverfahren im Bereich der schweizerischen Verrechnungssteuer ohne Belang (vgl. dazu auch: E. 9.6).

8. Verjährungsfragen

Der Beschwerdeführer erhebt im Weiteren auch die Einrede der Verjährung. Diese Einrede betrifft den Untergang der Steuerforderung.

8.1 Allgemeines

8.1.1 Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 133 II 366 E. 3.3, 73 I 129 E. 1; Urteile des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 3.1, A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1 m.Hw.; vgl. auch: MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 278).

8.1.2 Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts (vgl. Urteile des BVGer A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 3.2, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 4.2; BEUSCH, Untergang, S. 282). Aus diesem Grund richtet sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (vgl. BGE 126 II 1 ff. E. 2a; Urteile des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 3.2, A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.1; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.1; a.M. STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79, S. 817 ff., S. 852 f.).

8.2 Verjährungsfrage im Lichte von Art. 17 VStG

8.2.1 Die Verrechnungssteuerforderung verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist.

8.2.2 Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, indem die Steuerforderung entstanden ist (BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 17 N 8). Die Verjährung der Steuerforderung beginnt nicht oder steht still, solange die Steuerforderung sichergestellt ist oder keiner der Zahlungspflichtigen Wohnsitz im Inland hat (Art. 17 Abs. 2 VStG).

8.2.3 Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG wird die Verjährung unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem.

Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede Mitteilung der ESTV an den Steuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar erachtet, wobei dieser nicht notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen (siehe zum Ganzen: Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_450/2018 vom 1. Mai 2020]; Urteil des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.5.1 m.Hw.). Die Eröffnung eines Verwaltungsstrafverfahrens wegen Hinterziehung von Verrechnungssteuern ist eine qualifizierte Form der Geltendmachung des Verrechnungssteueranspruchs (BEUSCH, Kommentar VStG, Art. 17 N 21).

8.2.4 Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG gegenüber allen Zahlungspflichtigen. Zahlungspflichtige im

Sinne von Art. 17 VStG sind die Steuerpflichtige (Art. 10 VStG), die Mithaftenden (vgl. Art. 15 VStG) sowie deren Steuernachfolger (zur Verjährung der Regressforderung gegenüber dem Regressschuldner vgl.: REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 38a). Eine absolute Verjährung kennt das VStG nicht (BGE 126 II 49 E. 2).

8.2.5 Fällt der Steuerpflichtige in Konkurs oder wird in einer gegen ihn gerichteten Betreibung das Pfändungsbegehren gestellt, bevor er seiner Pflicht zur Steuerüberwälzung nachgekommen ist, so gehen die ihm zustehenden Rückgriffsansprüche bis zur Höhe der noch nicht bezahlten Steuer auf den Bund über (Art. 46 Abs. 1 VStG).

8.3 Verjährungsunterbrechung durch die Vorinstanz

8.3.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die ESTV die Verjährungsfrist der Verrechnungssteuerforderung nicht rechtsgenügend unterbrochen habe, weil das Verhalten der ESTV rechtsmissbräuchlich und die entsprechenden Schreiben vom 13. Dezember 2012, vom 9. Dezember 2013 und vom 12. Dezember 2014 zu wenig spezifisch abgefasst gewesen seien.

8.3.2 Entgegen der Ansicht der vormaligen Vertreterin (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Ziff. 17.7.2) ist weder die Einleitung der Buchprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 im Jahre 2011 noch das Schreiben vom 13. Dezember 2012 (erstes als die Verjährung unterbrechend bezeichnetes Schreiben) als rechtsmissbräuchliches Verhalten der ESTV zu bezeichnen. Die Buchprüfung für die Jahre 2002 bis 2006 wurde gemäss unbestrittener Sachdarstellung der ESTV im Jahre 2007 eingeleitet (vgl. vorinstanzliche Akten: Ordner 3 act. 3.5 und 3.6). Es ist Usus, dass die ESTV jeweils fünf Jahre gemeinsam prüft. Die Prüfung betrifft jeweils bereits abgeschlossene Geschäftsjahre. Damit musste diese Buchprüfung Geschäftsjahre vor dem Jahre 2007 betreffen. Es ist der ESTV auch unbenommen, im Anschluss an einen Prüfungsblock einen weiteren Prüfungsblock anzuhängen, zumal vorliegend die Geschäfte der Steuerpflichtigen auf mehrjährigen Vertragsverhältnissen beruhten und sich auf langjährige Projekte bezogen. Infolgedessen ist es nicht zu beanstanden, dass die ESTV eine gewisse Zeit verstreichen liess bevor sie einen nachfolgenden Prüfungsblock an die Hand nahm.

Ebenso lässt sich entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, den drei Schreiben vom 13. Dezember 2012, vom 9. Dezember 2013 und vom 12. Dezember 2014 unmissverständlich entnehmen, dass die ESTV einen Verrechnungssteueranspruch geltend macht. Dieser Anspruch bezieht sich klarer-

weise auf die im Schreiben erwähnte Steuerpflichtige und die erwähnte Steuerperiode. Auch die Art der jeweils steuerbaren Leistung wird in den Schreiben grob umschrieben (geschäftsmässig nicht begründete «Honorare/Beratungen/Aufwand Dritteleistungen» und «Honorare I._____/Beratungen/Fremdleistungen/Aufwendungen J._____/Aufwand Garantieleistung H._____/Abschreibung Darlehen»). Ebenso wird auf die Buchprüfungen vom 15. November 2011 und vom 24. Januar 2012 verwiesen. Das letzte, als die Verjährung unterbrechend bezeichnete Schreiben vom 12. Dezember 2014 erwähnt sodann die bisherige Korrespondenz und die Besprechung vom 11. Dezember 2014 (zwischen dem damaligen Rechtsvertreter der Steuerpflichtigen und der ESTV, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht). Ein Blick auf die Bücherrevisionsunterlagen, insbesondere die E-Mail des Revisors betreffend Termin vom 24./25. Januar 2012 (vorinstanzliche Akten: Ordner 1a), welche einen umfangreichen Fragekatalog enthält, der sich durchaus unter die von der ESTV aufgeführten Stichworte im Schreiben vom 13. Dezember 2012 zusammenfassen lässt, zeigt, dass die Steuerpflichtige hinreichende Kenntnis vom erhobenen Steueranspruch haben musste.

8.3.3 Damit hat die ESTV den Verrechnungssteueranspruch für die Jahre 2007 bis 2009 mit diesen drei Schreiben hinreichend unterbrochen. Diesen Unterbrechungshandlungen folgten weitere Unterbrechungshandlungen nach, insbesondere die Veranlagungsverfügung der ESTV vom 20. Oktober 2015 sowie deren Einspracheentscheid vom 10. April 2019.

Die von der ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid vom 10. April 2019 festgestellte Verrechnungssteuerforderung ist damit schon gestützt auf Art. 17 Abs. 3 VStG heute nicht verjährt.

8.3.4 Die Vorinstanz fasst den Beschwerdeführer ferner gestützt auf Art. 46 VStG und somit als Regressschuldner ins Recht. Die Regressforderung bedingt, dass vorgängig eine Verrechnungssteuerforderung entstanden ist. Dies ist vorliegend der Fall. Die Regressforderung unterliegt nach der Rechtsprechung ebenfalls der relativen Verjährungsfrist von fünf Jahren (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 38a m.w.Hw.). Sie beginnt am Ende des Kalenderjahres zu laufen, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist (REICH/BAUER-BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 38a).

Gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG wirken Stillstand und Unterbrechung gegenüber allen Zahlungspflichtigen. Nach der Rechtsprechung vermag die blosser Unterbrechung der Verjährung der Steuerforderung durch Massnahmen der ESTV für die Regressforderung keine Wirkung zu entfalten (REICH/BAUER-

BALMELLI, Kommentar VStG, Art. 14 N 38a m.w.Hw. insbesondere auf das Urteil des BVerfG A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.5.4).

Nach der Auffassung der Vorinstanz soll der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall für an ihn im Jahre 2009 ergangene geldwerte Leistungen als Regressschuldner ins Recht gefasst werden für Steuerforderungen, die im Zusammenhang mit verschiedenen Transaktionen vom 20. Mai 2009 und an ihn ergangenen geldwerte Leistungen stehen. Die hierfür geschuldete Verrechnungssteuerforderung entstand ebenfalls im Jahre 2009 und wurde im Jahre 2009 fällig. Die fünfjährige Verjährungsfrist begann damit am Ende des Jahres 2009 bzw. am 1. Januar 2010 zu laufen und endete am 31. Dezember 2014.

Einzig das Schreiben der ESTV vom 12. Dezember 2014 bezieht sich auf die geldwerten Leistungen aus dem Jahre 2009. Dieses Schreiben enthält weder einen Hinweis auf die Überwälzungspflicht noch erging es an den damaligen Vertreter des Beschwerdeführers. Vielmehr ist davon auszugehen, dass das Vertretungsverhältnis zum damaligen Vertreter einzig die Steuerpflichtige betroffen hat. Infolgedessen kommt diesem Schreiben mit Bezug auf die Regressforderung der Steuerpflichtigen gegenüber dem Beschwerdeführer keine verjährungsunterbrechende Wirkung zu.

Es ist nicht erstellt, ob und wann die Steuerpflichtige gegenüber dem Beschwerdeführer einen Regressanspruch geltend gemacht hat. Erst die Rechnung der ESTV vom 6. Juli 2015 an den damaligen Vertreter enthielt einen ausdrücklichen Hinweis auf die Überwälzungspflicht und die solidarische Haftung des Beschwerdeführers. Ob der Rechnung vom 6. Juli 2015 gegenüber dem Beschwerdeführer eine verjährungsunterbrechende Wirkung zukommt, kann indes offenbleiben, weil die relative fünfjährige Verjährungsfrist für die Regressforderung gegenüber dem Beschwerdeführer in diesem Zeitpunkt ohnehin bereits verstrichen war, was jedoch unbehelflich ist, solange der solidarische Haftungsanspruch nach Art. 12 VStrR nicht verjährt ist.

Infolgedessen ist nachfolgend einzig noch im Lichte von Art. 12 VStrR auf die Verjährung einzugehen.

8.4 Verjährungsfrage im Lichte von Art. 12 VStrR

8.4.1 Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungs- oder rückerstattungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen

Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. grundlegend: Urteil des BGer vom 4. August 1999, in: ASA 68 S. 438 ff., E. 2b m.Hw.; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.7; Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2).

Die Verjährung der Pflicht, Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nicht nach Art. 17 VStG, sondern nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.2 m.Hw.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die (Nach-)Leistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind» (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.2).

8.4.2 Art. 14 Abs. 2 VStrR stellt den Abgabebetrag unter Strafe und sieht als Strafrahmen Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu CHF 30'000.- vor. Es handelt sich beim Abgabebetrag nach Art. 14 Abs. 2 VStrR somit um ein Vergehen (Art. 10 Abs. 3 StGB; STEFAN MAEDER, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020 [nachfolgend: BSK-VStrR], Art. 14 N 24), allerdings um ein solches mit einer spezialgesetzlich vorgesehenen Freiheitsstrafe von unter drei Jahren.

In der hier zu beurteilenden Konstellation liegen steuerbare Leistungen aus den Jahren 2007 bis 2009 im Streit. Damit findet die seit 1. Januar 2014 geltende Fassung von Art. 97 Abs. 1 Bst. d StGB noch keine Anwendung. Jedoch entspricht sie inhaltlich der früheren Fassung von Art. 97 Abs. 1 Bst. c des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 in der bis 31. Dezember 2013 gültig gewesenen Fassung (aStGB, AS 54 747).

Gemäss Art. 97 Abs. 1 Bst. c aStGB e contrario verjährt die Strafverfolgung in sieben Jahren, wenn weder ein Fall von Abs. 1 Bst. a (lebenslängliche Freiheitsstrafe) oder Bst. b (Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren) vorliegt. Infolgedessen beträgt die Verfolgungsverjährung für Art. 14 Abs. 2 VStrR in Anwendung von Art. 97 Abs. 1 Bst. c aStGB grundsätzlich sieben Jahre.

Demzufolge beträgt auch die Verjährungsfrist für die Nachforderungen für die Jahre 2007 bis 2009 gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR im Zusammenhang mit

einem Abgabebetrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR (mindestens) sieben Jahre. Nach Art. 12 Abs. 4 VStrR verjähren die Leistungs- und Rückleistungspflicht nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind. Gleiches gilt für die Haftungsansprüche gemäss Art. 12 Abs. 2 und Abs. 3 VStrR.

8.4.3 Der Beginn der Verjährung bei Nachforderungen gemäss Art. 12 VStrR richtet sich unter Vorbehalt abweichender Regelungen im VStrR und dem einzelnen Verwaltungsgesetz nach dem StGB (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.4 mit Hinweis auf Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 2.6.1, A-566/2012 vom 24. Januar 2013 E. 3.7.1).

Für den Abgabebetrag (Art. 14 Abs. 2 VStrR) im Bereich der Verrechnungssteuer bedeutet dies nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, dass bei unterlassener Entrichtung geschuldeter Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär bzw. diesem Nahestehenden die Verjährungsfrist erst nach dem Termin der Einreichung der unrichtigen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Gemäss dem Bundesverwaltungsgericht gilt in einer solchen Konstellation bei einer Zustellung der Jahresrechnung an die ESTV auf dem Postweg der Zeitpunkt der Übergabe der Sendung an die Schweizerische Post als verjährungsrechtlich massgebender Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnung (Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.4.2 mit Hinweis auf Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.3.3).

8.4.4 Nach Art. 97 Abs. 1 Bst. c aStGB kann die Verfolgungsverjährung nicht mehr unterbrochen werden und nach dem erstinstanzlichen Urteil auch nicht mehr eintreten.

8.4.5 Im Verrechnungssteuerrecht kann die Verjährung nach Art. 17 VStG und nach Art. 12 Abs. 4 VStrR parallel geltend gemacht werden (siehe dazu: STEFAN OESTERHELT/LAETITIA FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 N 33, 35 und 36).

8.4.6 Im öffentlichen Recht wird die Verjährung von Amtes wegen berücksichtigt (vgl. E. 8.1.1), wenn der Staat der Gläubiger ist (BGE 138 II 169 E. 3.2). Dies bedeutet jedoch nicht, dass der Staat für die Tatsachen, welche relevant sind für den nicht eingetretenen Untergang der Steuerforderung auch die Beweislast trägt. Vielmehr tragen die steuerpflichtige Gesellschaft und die solidarisch haftende Person die Beweislast für Tatsachen, die zeigen, dass die

Steuerforderung nicht mehr besteht oder nicht mehr geltend gemacht werden kann (E. 3.3.4). Damit tragen sie auch die Beweislast dafür, wann die Jahresrechnung der ESTV eingereicht worden ist.

8.5 Verjährungsfrage bei solidarischer Haftung im vorliegenden Fall

Damit stellt sich noch die Frage, ob die haftungsrechtlichen Ansprüche gegenüber dem Beschwerdeführer gemäss Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR verjährt sind (vgl. Einsprache vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8). Hier gilt grundsätzlich die siebenjährige Verjährungsfrist (E. 8.4.2).

8.5.1 Die Vorinstanz führt im angefochtenen Einspracheentscheid (Einsprachenentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 20.2) aus, dass das Formular 103 für die Ausschüttungen aus dem Geschäftsergebnis 2007, welches vom 1. Oktober 2008 datiert, mit einem Eingangsstempel vom 17. Oktober 2008 versehen ist. Die aktenkundige Jahresrechnung 2007 trägt demgegenüber einen Stempel vom 22. Oktober 2008. Der Entscheid vom 20. Oktober 2015 ist dem damaligen Rechtsvertreter am 21. Oktober 2015 zugestellt worden (Einsprache vom 18. November 2015 S. 3).

Da in der Regel dem Formular 103 eine Jahresrechnung beizulegen ist, ist es letztlich nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz davon ausgeht, dass das Formular 103 vom 1. Oktober 2008 und die Jahresrechnung 2007 zeitgleich eingereicht worden sind. Infolgedessen ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz erkannt hat, dass die Verrechnungssteuerforderung für das Jahr 2007 gegenüber dem Beschwerdeführer, soweit sie sich auf Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR stützt, im Zeitpunkt der Postübergabe (E. 8.4.3) der Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2015 bereits verjährt gewesen ist.

Betreffend die Haftung für die geldwerten Leistungen aus den Jahren 2008 und 2009 ist die Verjährungsfrist mit dem Erlass bzw. der Zustellung des Veranlagungsentscheides vom 20. Oktober 2015 jedoch offensichtlich eingehalten worden. Der gegenteilige Einwand des Beschwerdeführers ist daher zu verwerfen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach die Vorinstanz rechtsmissbräuchlich gehandelt habe, indem sie zwischen der Stellungnahme des Beschwerdeführers zur angekündigten reformatio in peius und dem Erlass des Einspracheentscheids vom 10. April 2019 ungebührlich lange zugewartet habe (Beschwerde vom 27. Mai 2019 S. 27), ist nicht zu hören. Vielmehr hatte die Vorinstanz nach der Ankündigung der reformatio in peius dem Beschwerdeführer hierzu das rechtliche Gehör gewährt (vorinstanzliche Akten: Ordner

7 act 7.1 und 7.2). Ferner sind auch noch weitere Schreiben der Vertreterin aus dem Jahre 2018 aktenkundig (vgl. vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.4-7.6). Die Vorinstanz reagierte mit Schreiben vom 19. März 2018 (vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.5). Der Beschwerdeführer kann daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

8.5.2 Die Vollstreckungsverjährung für Geldstrafen beträgt fünf Jahre (Art. 99 Abs. 1 Bst. e StGB). Die Verjährung beginnt mit dem Tag, an dem das Urteil rechtlich vollstreckbar wird. Bei der bedingten Strafe oder beim vorausgehenden Vollzug einer Massnahme beginnt sie mit dem Tag, an dem der Vollzug der Strafe angeordnet wird (Art. 100 StGB).

Der Beschwerdeführer wurde mit Strafbescheid vom 10. April 2019 des vorsätzlich begangenen Abgabebetrugs im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR schuldig gesprochen wegen nicht entrichteter Verrechnungssteuern für geldwerte Leistungen in den Jahren 2008 und 2009 begangen im Geschäftsbereich der Steuerpflichtigen und der L. _____ und zu einer unbedingten und zu einer bedingten Geldstrafe verurteilt (vgl. Sachverhalt F.b). Ob das Verwaltungsstrafverfahren zwischenzeitlich rechtskräftig erledigt worden ist, ist nicht ersichtlich (so Vernehmlassung vom 15. Juli 2020 Ziff. 7.8; vgl. demgegenüber Einsprache vom 27. Mai 2019 an die ESTV, [Beschwerdebeilage der Rechtsvertreterin Nr. 6]). Die 5-jährige Vollstreckungsverjährungsfrist war jedenfalls weder im Zeitpunkt des Erlasses des angefochtenen Einspracheentscheids vom 10. April 2019 noch ist sie im Zeitpunkt des Erlasses des vorliegenden Urteils des Bundesverwaltungsgerichts verstrichen. Es braucht damit auch nicht geprüft zu werden, ob die Strafvollstreckungsverjährung vorliegend überhaupt massgeblich ist bzw. Auswirkungen auf die Verjährung der Nachleistungspflicht hat.

8.6 Ausländischer Haftender

Der Beschwerdeführer wendet sodann ein, dass er als im Ausland ansässige Person nicht gestützt auf Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR haften könne (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.16 und 8.41 f.). Er lässt hierbei unbeachtet, dass es eine Frage des materiellen Rechts ist, wer haftbar gemacht werden kann. Damit richtet sich die Frage nach der Haftung gemäss VStrR einzig nach dem schweizerischen Recht.

Dieser Anspruch wird auch nicht durch das DBA CH-RU eingeschränkt, da das Abkommen die haftungsrechtlichen Ansprüche nicht regelt.

Eine andere Frage ist jedoch, ob dieser Anspruch allenfalls im Ausland vollstreckt werden kann. Darüber ist jedoch nicht im vorliegenden Verfahren zu befinden. Lediglich der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass offenbar zahlreiche Vermögenswerte in der Schweiz beschlagnahmt worden sind.

9. Leistungspflicht in quantitativer Hinsicht

9.1 Verrechnungssteuerforderung nach Art. 17 VStG

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen von geldwerten Leistungen kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass die Steuerpflichtige für in den Jahren 2007 bis 2009 erbrachte geldwerte Leistungen zu Unrecht keine Verrechnungssteuern in der Höhe von CHF 31'978'934.59 (Rundungsdifferenz) abgeliefert hat. Aufgrund der geringfügigen Rundungsdifferenz ist der vorinstanzliche Entscheid mit Bezug auf die Verrechnungssteuerhauptforderung zu bestätigen.

9.2 Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 2 VStrR

Die Vorinstanz fasst den Beschwerdeführer gestützt auf Art. 46 VStG und Art. 12 Abs. 2 VStrR für den Betrag von CHF 27'638'714.25 zuzüglich Verzugszinsen zu 5% seit 20. Juni 2010 ins Recht. Diese Forderung betrifft ausschliesslich Transaktionen aus dem Geschäftsjahr 2009.

Wie vorstehend ausgeführt (E. 8.3.4), fällt Art. 46 VStG als Anspruchsgrundlage ausser Betracht.

Leistungspflichtig für Ansprüche nach Art. 12 Abs. 1 VStrR ist nach Art. 12 Abs. 2 VStrR in erster Linie, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist. Der unrechtmässige Vorteil kann dabei sowohl in einer Vermehrung der Aktiven als auch in einer Verminderung der Passiven bestehen. Zum Personenkreis nach Art. 12 Abs. 2 VStrR zählt demnach der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger des unrechtmässig erlangten Beitrages (NADJA CAPUS/ALLISON BERETTA, Droit pénal administratif, Précis de droit suisse, 2021, Rz. 232 f.; OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 N 16; zu Art. 12 Abs. 2 VStrR siehe auch: BGE 143 IV 228 E. 4.3). Zu den weiteren Personen zählen auch die Empfänger der steuerbelasteten Leistungen (OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 N 20 m.w.Hw.; vgl. auch vorstehend E. 8.4.1).

Das Bundesverwaltungsgericht unterscheidet rechtsprechungsgemäss zwischen direkt und indirekt Bevorteilten (OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-

VStrR, Art. 12 N 21 m.Hw. auf Urteile des BVGer A-6977/2009 vom 29. November 2010 E. 4.2 [Zollrecht], A-6121/2008 vom 6. September 2010 E. 3.2.2 [VOC-Abgabe], A-1690/2006 vom 13. April 2007 E. 3).

Sachverhaltskomplex «Fremdleistungen I. _____»

Mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «I. _____» betrachtete die Vorinstanz I. _____ als Leistungsempfänger im Sinne der Verrechnungssteuer (Direktbegünstigung) und sah von einer solidarischen Haftung des Beschwerdeführers für die Verrechnungssteuerforderung basierend auf den geldwerten Leistungen an I. _____ pro 2008 und 2009 ab. Da mit Bezug auf diesen Sachverhaltskomplex davon auszugehen ist, dass die Absicht der Steuerpflichtigen darin bestand, I. _____ zu begünstigen, rechtfertigt es sich, diesen auch mit Bezug auf die solidarische Haftung gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR als Leistungsempfänger bzw. Begünstigten zu betrachten und von einer Haftung des Beschwerdeführers unter diesem Titel abzusehen.

Sachverhaltskomplex «G. _____»

Mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «G. _____» geht das Bundesverwaltungsgericht von einem simulierten Vertragsverhältnis aus, wobei der Beschwerdeführer nach den Feststellungen des Bundesverwaltungsgerichts einzelne geldwerten Leistungen tatsächlich erhalten hat oder für welche er in Anwendung der Dreieckstheorie als verrechnungssteuerlicher Leistungsempfänger zu betrachten ist (EUR 26 Mio. zum Kurs von 1.522357 entspricht gerundet CHF 39'581'280.-, Konto 2001; vgl. E. 6.2.3.2). Auf Grund der Umstände ist zudem zu schliessen, dass die Vertragsparteien mit der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 in Wahrheit beabsichtigten, den Beschwerdeführer für den gesamten Betrag zu begünstigen (vgl. E. 6.2.3.2). Demzufolge rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführer für die Verrechnungssteuer auf der gesamten geldwerten Leistung von EUR 26 Mio. bzw. CHF 39'581'280.- als solidarisch haftende Person nach Art. 12 Abs. 2 VStrR ins Recht zu fassen.

Sachverhaltskomplex «H. _____»

Mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «H. _____» geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die Steuerpflichtige in ihren Büchern ohne sachliche Begründung für die H. _____ per 20. Mai 2009 einen Garantieaufwand von EUR 24,5 Mio. (zum Kurs von 1.522 entspricht CHF 37'289'000.-, Konto 4419) übernommen und damit eine dem Beschwerdeführer nahestehende Gesellschaft begünstigt hat. Infolgedessen hat das Bundesverwaltungsgericht in Anwendung der Dreieckstheorie den Beschwerdeführer als

verrechnungssteuerlicher Leistungsempfänger dieser Leistung betrachtet (E. 6.3.5). Auch mit Bezug auf die Vereinbarung vom 20. Mai 2009 geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die am Vertrag beteiligten Parteien in tatsächlicher Hinsicht beabsichtigten, letztlich den Beschwerdeführer im gesamten Betrag von EUR 24,5 Mio. bzw. CHF 37'289'000.- zu begünstigen. Dahin gehen auch die Ausführungen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde vom 25. Mai 2019, wonach er (der Beschwerdeführer) vorgeschlagen habe, einen Rechnungsabgleich zwischen seinen Gesellschaften in der Schweiz und der P._____ vorzunehmen, wofür er die Aktiven vorbereitet habe. Infolgedessen rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführer für die Verrechnungssteuer auf der gesamten geldwerten Leistung von EUR 24,5 Mio. bzw. CHF 37'289'000.- als solidarisch haftende Person gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR ins Recht zu fassen.

Sachverhaltskomplex «J._____»

Mit Bezug auf den Sachverhaltskomplex «J._____» betrachtet das Bundesverwaltungsgericht den Beschwerdeführer für die ihm direkt zugegangenen Vermögenswerte im Betrag von EUR 1'364'123.20 (zum Kurs von 1.5376 entspricht gerundet CHF 2'097'475.-; Konto 4415) als Leistungsempfänger (vgl. E. 6.4.3.2). Da mit Bezug auf diesen Sachverhaltskomplex nicht restlos erstellt ist, dass der Beschwerdeführer mit dem Zusatzvertrag für den gesamten Leistungsbetrag hat begünstigt werden sollen, rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführer nur für die Verrechnungssteuer für die ihm direkt zugegangenen geldwerten Leistungen gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR ins Recht zu fassen.

Zwischenergebnis

Im Sinne eines Zwischenergebnisses hält das Bundesverwaltungsgericht fest, dass der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. April 2019 mit Bezug auf die Haftung des Beschwerdeführers nach Art. 12 Abs. 2 VStrR für den Betrag von CHF 27'638'714.25 (35% von CHF 78'967'755.-) zu bestätigen ist.

9.3 Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 3 VStrR

9.3.1 Für den Forderungsbetrag nach Art. 12 Abs. 1 VStrR haften sodann diejenigen Personen solidarisch, welche an der Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vorsätzlich teilgenommen haben oder sie begangen haben (Art. 12 Abs. 3 VStrR; OESTERHELT/FRACHEBOUD, BSK-VStrR, Art. 12 N 23).

Rechtsprechungsgemäss kann die Verwaltungsbehörde nur eine Feststellungsverfügung über die Höhe der Abgaben treffen und die Frage der auf

strafrechtlichem Verschulden beruhenden Solidarhaftung bleibt der Strafbehörde überlassen. Die Verwaltungsbehörde und in der Folge das Bundesverwaltungsgericht fixiert so lediglich den Maximalbetrag in Bezug auf welchen die Strafbehörde über die Solidarhaftung entscheiden muss (BGE 115 Ib 216 E. 3a, 114 Ib 94 E. 5c; Urteil des BGer 2C_363/2010, 2C_405/2010 und 2C_406/2010 vom 6. Oktober 2010 E. 7.1; Urteile des BVer A-6683/2018 vom 30. August 2019 E.1.1.2, A-3899/2012 vom 27. Juni 2013 E. 2.4.3; Urteil der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 19. April 1999, publiziert in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 64.42 E. 2c; VALÉRIE PARIS, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2015, Art. 103 N 4).

Der Beschwerdeführer haftet gemäss den vorinstanzlichen Ausführungen im angefochtenen Entscheid für die Betreffnisse der Jahre 2008 und 2009 im total von CHF 31'100'349.35, da die Betreffnisse für das Jahr 2007 bei Erlass des Erstentscheides, d.h. des Entscheides vom 20. Oktober 2015 verjährt waren (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 20.2 und 21.5).

9.3.2 Das Bundesverwaltungsgericht teilt diese Auffassung. Aufgrund des vom Bundesverwaltungsgericht festgestellten Sachverhalts (E. 6 ff.) und der eingetretenen Verjährung ergibt sich ein Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR von total CHF 31'100'349.35.

9.4 Zinsenlauf

9.4.1 Vorliegend sind einzig geldwerte Leistungen im Streit. Die Vorinstanz hat für die Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «I. _____» auf das Ende des jeweiligen Geschäftsjahres abgestellt und den Beginn des Zinsenlaufs nach Ablauf von 30 Tagen danach angenommen (vgl. Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 VStV). Für die im Jahr 2009 erbrachten geldwerten Leistungen stellte die Vorinstanz für die Entstehung der Verrechnungssteuerforderung auf den 20. Mai 2009 ab, an welchem Tag der Verwaltungsrat den Beschluss gefasst hat bzw. auf das Datum der Unterzeichnung der fingierten Verträge vom 20. Mai 2009, die Zahlungen zu erbringen, und erhob demgemäss Verzugszinsen ab 20. Juni 2009.

9.4.2 Für die an I. _____ im Jahre 2007 bezahlten «Honorare» sollen laut Vorinstanz verschiedene Verträge die Grundlage bilden (vgl. E. 6.1.1.3.1 f.). Das Bundesverwaltungsgericht hat vorliegend offengelassen, ob diese Verträge fingiert gewesen sind und festgestellt, dass der Beschwerdeführer den Nachweis einer Gegenleistung nicht erbracht hat. Damit rechtfertigt es sich,

zu Gunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen, dass die Verrechnungssteuerforderung für geldwerte Leistungen betreffend das Geschäftsjahr 2007 mit Genehmigung der Jahresrechnung 2007 entstanden und 30 Tage später fällig geworden ist. Infolgedessen sind die Verzugszinsen ab dem 31. Tag nach Genehmigung der Jahresrechnung geschuldet. Gemäss der Sachdarstellung der Vorinstanz wurde für das Jahr 2007 im Oktober 2008 ein Formular 103 eingereicht, weshalb davon auszugehen ist, dass das Datum der Generalversammlung auf dem Formular 103 ersichtlich ist.

Gleiches gilt für die an I. _____ erbrachten geldwerten Leistungen, die das Geschäftsjahr 2008 betreffen.

Hinsichtlich der im Jahre 2009 erbrachten geldwerten Leistungen an I. _____ ist demgegenüber davon auszugehen, dass die beiden als Vertragsgrundlage angerufenen Verträge absichtlich fingiert gewesen sind. Infolgedessen sind die geldwerten Leistungen am Tage des jeweiligen Vertragsabschlusses bzw. in der Buchhaltung angeführten Datums fällig geworden, mithin am 20. Mai 2009 und am 3. Dezember 2009. An diesen Tagen ist auch die Verrechnungssteuerforderung entstanden. Entsprechend ist die Verrechnungssteuerforderung nach Ablauf von 30 Tagen zu 5% zu verzinsen, mithin ab dem 20. Juni 2009 und ab dem 3. Januar 2010.

Die weiteren geldwerten Leistungen an den Beschwerdeführer und Dritte betreffen allesamt Verträge vom 20. Mai 2009, die vom Bundesverwaltungsgericht als absichtlich fingiert bzw. sachliche nicht begründet betrachtet werden. Infolgedessen ist für die Entstehung der geldwerten Leistung und deren Fälligkeit auf den Beschluss des Verwaltungsrates vom 20. Mai 2009 abzustellen. Demzufolge entstand die Verrechnungssteuerforderung am 20. Mai 2009 und sind ab dem 20. Juni 2009 Verzugszinsen geschuldet.

Die Höhe der Verzugszinsen betragen bis zum 31. Dezember 2021 5%. Ab dem 1. Januar 2022 beträgt der Verzugszins 4% (Art. 4 Abs. 2 und Art. 1 Abs. 2 der Zinssatzverordnung vom 25. Juni 2021 [Zinssatzverordnung EFD, SR 631.014]).

9.5 Bemessung des Wertes der sichergestellten Goldbarren

Mit Bezug auf die Bemessung ist ergänzend festzuhalten, dass im Einklang mit der Vorinstanz für die Bewertung des Goldbarrens und damit der diesbezüglichen geldwerten Leistung an den Beschwerdeführer auf den Tag des fingierten Geschäftsabschlusses abzustellen ist, wobei mangels anderer An-

haltspunkte davon auszugehen ist, dass der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wert den damaligen Verhältnissen entspricht. Der Antrag des Beschwerdeführers, wonach der Wert des Goldbarrens anders zu bemessen sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.12), ist abzuweisen.

9.6 Beschränkung der Verrechnungssteuer auf den Residualwert

Der Beschwerdeführer beantragt sinngemäss, die aufgrund der erbrachten geldwerten Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer auf die sog. Sockelsteuer (Residualwert) herabzusetzen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 4).

Er verkennt hierbei, dass vorliegend einzig die Erhebung der Verrechnungssteuer durch die ESTV zur Diskussion steht. Die beantragte Herabsetzung beschlägt jedoch die Frage der Rückerstattung gemäss dem DBA CH-RU, wobei der Beschwerdeführer den Rückerstattungsanspruch des jeweiligen Leistungsempfängers (Beschwerdeführer, I. _____ und weitere) antizipieren und quasi an die geschuldete Verrechnungssteuer anzurechnen wünscht. Dafür bleibt vorliegend kein Raum, zumal der Beschwerdeführer nicht anstelle des Leistungsempfängers I. _____ bzw. der weiteren Leistungsempfänger deren allfällige Rückerstattungsansprüche geltend machen kann.

Soweit der Beschwerdeführer geltend machen lässt, auch die für an ihn erbrachte geldwerte Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer sei herabzusetzen, gilt das oben Gesagte analog.

Soweit er geltend machen lässt, seine solidarische Haftung müsse sich auf die Sockelsteuer beschränken (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Ziff. 15), ist sein Einwand ebenfalls nicht zu hören, da solidarisch haftenden Personen nicht ohne Weiteres ein Rückerstattungsanspruch zusteht.

9.7 Tilgung

Über die Frage, per wann diese Forderungen gegenüber der ESTV getilgt sind, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu befinden. Insoweit erübrigt es sich, auf den sinngemässen Einwand des Beschwerdeführers zurückzukommen, wonach die ESTV das Verfahren absichtlich verschleppt habe, um Verzugszinsen zu generieren. Ebenso erübrigt es sich, auf den Antrag einzugehen, wonach für die Entrichtung der geschuldeten Verrechnungssteuern der Wert der 41 angebotenen Goldbarren zum Kurs per 2. Mai 2012 von USD 1'594.07 per Unze zu bemessen sei.

10. Ergebnis

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Steuerpflichtige in den Jahren 2007 bis 2009 diverse geldwerte Leistungen erbracht hat, ohne hierfür Verrechnungssteuern zu deklarieren und zu entrichten.

Der Beschwerdeführer haftet nach Würdigung der betreffenden Sachverhaltskomplexe gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR für die Nachforderung und Verzugszinsen solidarisch im Betrag von:

Alle Beträge in CHF			2009
G. _____			39'581'280.00
H. _____			37'289'000.00
J. _____ (5 Goldbarren)			2'097'475.00
<i>Zwischentotal</i>			<i>78'967'755.00</i>
Verrechnungssteuer 35%			27'638'714.25
Verzugszins von 5% seit			20.06.2009
Total geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen an den Beschwerdeführer von 2008 bis 2009			78'967'755.00
Total Nachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR			27'638'714.25

Ab dem 1. Januar 2022 beträgt der gesetzliche Verzugszins 4%.

Der Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR wird nach Würdigung der fraglichen Sachverhaltskomplexe auf folgenden Betrag festgesetzt:

Alle Beträge in CHF			2009
G. _____			39'581'280.00
H. _____			37'289'000.00
J. _____			7'280'065.00
<i>Zwischentotal I</i>			<i>84'150'345.00</i>
Verrechnungssteuer 35%			29'452'620.80
Verzugszins von 5% seit			20.06.2009
	2007	2008	2009
Fremdleistungen I. _____	verjährt	3'029'997.00	1'677'799.00
	verjährt		-39'785.20
<i>Zwischentotal II</i>	<i>verjährt</i>	<i>3'029'997.00</i>	<i>1'638'013.80</i>
Verrechnungssteuer 35%	verjährt	1'060'498.95	573'304'83
Verzugszins von 5% seit	verjährt	dem 31. Tag nach der Ge- nehmigung der Jahresrech- nung	20.06.2009
<i>Zwischentotal III</i>			39'785.20
Verrechnungssteuer 35%			13'924.82
Verzugszins von 5% seit			03.01.2010
Total geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen von 2008 bis 2009			88'858'141.00

Total Nachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR			31'100'349.35
--	--	--	---------------

Ab dem 1. Januar 2022 beträgt der gesetzliche Verzugszins 4%.

Auf zusätzliche Abklärungen oder eine Rückweisung an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.41, Teil II Ziff. 14.4 und 28.14, vgl. auch Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.3 ff. und Teil II Ziff. 30 ff. sowie vorstehend E. 2.2) ist zu verzichten, da angesichts der bisherigen umfassenden Untersuchungen und der vom Beschwerdeführer beigebrachten Beweismittel, weitere Abklärungen nicht erforderlich sind und daraus auch keine neuen Erkenntnisse zu erwarten sind.

Die Beschwerde ist demzufolge einzig mit Bezug auf den Zinsenlauf gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (zur Eintretensfrage auf die Anträge gemäss Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10 ff. und Teil II Ziff. 30 ff. siehe E. 2.3, 4 ff.). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Über die Höhe der akkumulierten Verzugszinsen ist jedoch erst nach erfolgter Tilgung zu befinden.

11. Kosten- und Entschädigungsfolgen

Die Verfahrenskosten sind auf CHF 20'100.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Der Beschwerdeführer obsiegt lediglich marginal, weshalb ihm die Verfahrenskosten vollumfänglich aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 20'100.- ist vollumfänglich für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

III. DISPOSITIV

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Beschwerdeführer haftet solidarisch für die von der Steuerpflichtigen nicht abgelieferte Verrechnungssteuerforderung im Umfang der nachfolgend in Ziff. 2 festgesetzten Beträge und Verzugszinsen. Der Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR wird gemäss Ziff. 3 festgesetzt. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer haftet solidarisch mit der Steuerpflichtigen gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR und schuldet der ESTV die Verrechnungssteuer im Betrag von CHF 27'638'714.25 nebst dem gesetzlichen Verzugszins seit 20. Juni 2009.

3.

Der Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR beläuft sich auf CHF 31'100'349.35 nebst Zins zu 5% auf CHF 1'060'498.95 seit Ablauf von 30 Tagen nach der Genehmigung der Jahresrechnung 2008 sowie Zins zu 5% auf CHF 30'025'925.58 seit 20. Juni 2009 sowie dem gesetzlichen Verzugszins auf CHF 13'924.82 seit 3. Januar 2010.

4.

Die Verfahrenskosten von CHF 20'100.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 20'100.- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

5.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

(Die Unterschriften und die Rechtsmittelbelehrung befinden sich auf der nächsten Seite.)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Monique Schnell Luchsinger

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (per Gerichtsurkunde an Zustelladresse)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)