

# **BVGer A-2592/2019 vom 8. Juni 2022**

Bundesverwaltungsgericht, 2022-06-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2592\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2592_2019)

FR: TAF A-2592/2019 du 8 juin 2022

IT: TAF A-2592/2019 del 8 giugno 2022

## **Regeste**

Verrechnungssteuer

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Prozessvoraussetzungen

#### **E. 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).

#### **E. 1.2**

Die Beschwerdeführenden sind als Adressaten des angefochtenen Entscheids, mit welchem ihre Einsprache abgewiesen wurde (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG), ohne Weiteres zur vorliegenden Beschwerde legitimiert.

#### **E. 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.

### **E. 2**

Streitgegenstand

#### **E. 2.00**

Wertpapierdepot Thailand 1'087'805.73 100% Beteiligung W.\_\_\_\_\_, Russland 3'221'162.42 100% Beteiligung X.\_\_\_\_\_, Russland 1'008'704.95 Übertragung von 19 Goldbarren 5'115'727.86 Banküberweisung 6'398'077.38 Quittung H.\_\_\_\_\_ Aktenkundig ist eine Quittung der H.\_\_\_\_\_ vom 9. Juni 2009 (Buchungsbeleg Nr. 409265 [russisch], vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1; siehe auch B. 124.100.034 [russisch] und B 104.100.003 [deutsch]). Darin bestätigt die H.\_\_\_\_\_ der Steuerpflichtigen, dass die Verpflichtungen gemäss der «Abfindungsvereinbarung» vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der H.\_\_\_\_\_ [sic!] «über die Auflösung der Verpflichtungen des

Darlehensnehmers, der G. \_\_\_\_\_», vollständig erfüllt seien und die in der Quittung einzeln aufgeführten Vermögenswerte im Gesamtbetrag von EUR 18 Mio. übertragen worden seien. Die einzeln in der Quittung aufgeführten Vermögenswerte stimmen aber nicht vollumfänglich mit den in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 aufgelisteten Vermögenswerten überein. So wurde der Wert der Beteiligung W. \_\_\_\_\_ mit EUR 3'221'164.42 und damit um EUR 2.- höher ausgewiesen, während die beiden thailändischen Beteiligungen im Wert von EUR 2.- nicht eigens aufgeführt wurden. Schon aus diesem Grund zweifelt das Bundesverwaltungsgericht an der Ordnungsmässigkeit der Quittung vom 9. Juni 2009. E. \_\_\_\_\_ (Geschäftsführer) übermittelte sodann mit E-Mail vom 16. Januar 2012 (FTK 4096192) einen Entwurf einer Quittung der H. \_\_\_\_\_, worin diese am 15. August 2009 bescheinigt, über die G. \_\_\_\_\_ Assets im Wert von insgesamt EUR 18 Mio. erhalten zu haben (FTK 4096193). Ferner übermittelte er einen Entwurf einer entsprechenden Rechnung der G. \_\_\_\_\_ vom 22. Januar 2009 an die Steuerpflichtige (FTK 4096194). Der Wortlaut des Quittungsentwurfs ist zwar nicht identisch mit der aktenkundigen Version der Quittung vom 9. Juni 2009, dennoch schliesst das Bundesverwaltungsgericht - im Einklang mit der Vorinstanz - dass die aktenkundige Quittung erst nachträglich erstellt worden ist und inhaltlich nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Diese Schlussfolgerung wird auch durch die nachfolgenden Ausführungen bestätigt: Darlehen gegenüber thailändischen Gesellschaften/Beteiligungen in Thailand/Wertpapierdepot Das im Konto 1451 (Darlehen S4. \_\_\_\_\_) aufgeführte Betreffnis in der Höhe von THB 40'988'169.- (zum Kurs von 3.06 entspricht CHF 1'254'360.95) wurde per 20. Mai 2009 gegen das Konto 2011 (Kreditoren Nahestehende) ausgebucht (vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Das im Konto 1452 (Darlehen S2. \_\_\_\_\_) ausgewiesene Betreffnis in der Höhe von THB 13'191'577.- (zum Kurs von 3.06 entspricht CHF 403'701.85) wurde per 20. Mai 2009 zu Gunsten des Kontos 2011 (Kreditoren Nahestehende) ausgebucht. Die beiden Darlehen gegenüber der S4. \_\_\_\_\_ und der S2. \_\_\_\_\_ im Betrag von total THB 54'179'746.- wurden sodann mit Abtretungsvertrag vom 20. Mai 2009 (pag. 15.011.0033-0034) zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ an Letztere übertragen. Indessen ist nicht erstellt, dass sie von der G. \_\_\_\_\_ weiter auf die H. \_\_\_\_\_ übertragen wurden. Das Darlehen der Steuerpflichtigen an die S4. \_\_\_\_\_ stand überdies im Zusammenhang mit der Finanzierung von Liegenschaften in Thailand, die vom Beschwerdeführer 2 privat genutzt wurden (vgl. vorstehend E. 6.2.3.1). Das Bundesverwaltungsgericht geht auch hinsichtlich des Darlehens der Steuerpflichtigen an die S2. \_\_\_\_\_ davon aus, dass es der Finanzierung eines vom Beschwerdeführer 2 privat genutzten Grundstücks in Thailand diene, zumal sämtliche der fraglichen Grundstücke in Thailand letztlich privaten genutzt worden waren (vgl. E. 6.2.3.1). Ergänzend ist festzuhalten, dass die Steuerpflichtige am 15. August 2007 als Hauptaktionärin im «Inhaberverzeichnis» der S2. \_\_\_\_\_ eingetragen war (pag. 122.600.338). Der nächste aktenkundige Auszug bezieht sich auf eine Eintragung vom 10. August 2011, an welchem Datum der Beschwerdeführer 2 als Hauptaktionär der S2. \_\_\_\_\_ eingetragen war (pag. 122.600.335). Da es am Nachweis einer Übertragung der beiden Darlehen auf die H. \_\_\_\_\_ und die beiden Darlehen der Finanzierung von privat genutzten Grundstücken dienten, geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die beiden Darlehen letztlich dem Beschwerdeführer 2 zugekommen sind, ohne dass die Steuerpflichtige hierfür eine Gegenleistung erhalten hat. Gemäss den aktenkundigen thailändischen Handelsregisterauszügen (pag. 122.600.308-343) sind der Beschwerdeführer 2, I. \_\_\_\_\_ und die Steuerpflichtige wie folgt an den thailändischen Gesellschaften

beteiligt bzw. in folgender Funktion tätig: S3.\_\_\_\_\_ Funktion Anzahl Anteile/von Anmelde datum/Zeitraum A.\_\_\_\_\_ Teilhaber in 15'600/40'000 15.08.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor 19'600/40'000 Mit Einzelunterschrift und Firmenstempel 10.08.2011 18.05.2007 bis 15.08.2011 S1.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ Teilhaber in 15'600/40'000 15.08.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor 19'600/40'000 Mit Einzelunterschrift und Firmenstempel 02.11.2011 14.05.2007 bis 27.05.2007 S4.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ Teilhaber in 3'900/10'000 15.08.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor 4'900/10'000 Mit Einzelunterschrift und Firmenstempel 10.08.2011 15.08.2011 bis 08.12.2011 S7.\_\_\_\_\_ S6.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ Teilhaber in 15'600/40'000 15.08.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor Mit Einzelunterschrift und Firmenstempel 14.05.2007-15.08.2011 S2.\_\_\_\_\_ 19'600/40'000 10.08.2011 A.\_\_\_\_\_ Teilhaber in 15'600/40'000 15.08.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor 19'600/40'000 10.08.2011 16.08.2011-13.08.2014 S5.\_\_\_\_\_ B.\_\_\_\_\_ Teilhaber 15'600/40'000 10.05.2007 B.\_\_\_\_\_ Teilhaber Direktor 19'600/40'000 Mit Einzelunterschrift und Firmenstempel per 10.08.2011 15.08.2011- [25.09.2015]\* \*Datum des Auszugs Gemäss den vorstehend zusammengefassten thailändischen Handelsregisterauszügen bzw. Teilhaberverzeichnissen war die Steuerpflichtige anlässlich der Hauptversammlungen der S2.\_\_\_\_\_ und der S4.\_\_\_\_\_ (in den Auszügen übersetzt als: GmbH) vom 30. April 2011 immer noch mit ihrem (offiziellen) Aktienanteil von 39% eingetragen. Anlässlich der a.o. Versammlungen vom 10. August 2011 der S4.\_\_\_\_\_ und der S2.\_\_\_\_\_ erschien dann jeweils der Beschwerdeführer 2 als Teilhaber mit einem grossen Anteil (pag. 122.600.320-323 und 122.600.335-338). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass die Anteile an der S2.\_\_\_\_\_ und der S4.\_\_\_\_\_ - entgegen den Abmachungen in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 - von der Steuerpflichtigen nicht auf die G.\_\_\_\_\_, sondern bereits damals wirtschaftlich auf den Beschwerdeführer 2 übertragen worden sind. Aufgrund der früheren Ausführungen, wonach die Steuerpflichtige tatsächlich über 100% der Anteile verfügen konnte, ist auch mit Bezug auf die Inhaberschaft des Beschwerdeführers 2 davon auszugehen, dass er effektiv wirtschaftlich über 100% der Anteile verfügen konnte, zumal die Grundstücke ohnehin durch ihn privat genutzt wurden. Das thailändische Wertschriftendepot war seit dem Geschäftsjahr 2008 unter den Vermögenswerten der Steuerpflichtigen aufgeführt (Konto 1420; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 5; vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Im Jahre 2009 war die fünfjährige Sperrfrist noch nicht verstrichen. Damit ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass das gesperrte Wertschriftendepot kaum geeignet erscheint, die behaupteten Vorleistungen der H.\_\_\_\_\_ zu finanzieren oder zu entschädigen (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.2.4.3). Ergänzend ist festzuhalten, dass dieses Wertschriftendepot eine oder mehrere durch den Beschwerdeführer 2 privat genutzte Liegenschaften betraf. Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus dem vorstehend Gesagten, dass der Beschwerdeführer 2 effektiver Leistungsempfänger des per 20. Mai 2009 übertragenen Wertschriftendepots war. Diese Schlussfolgerung wird durch den aktenkundigen Treuhandvertrag zwischen der G.\_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer 2 (pag 15.011.0031-0032) bestärkt, zumal dieser erst vom 28. Mai 2009 und damit nach der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 datiert ist. Im Sinne eines Zwischenergebnisses hält das Bundesverwaltungsgericht fest, dass sämtliche thailändischen Vermögenswerte in tatsächlicher Hinsicht letztlich dem Beschwerdeführer 2 übertragen worden sind. Beteiligungen in Russland In der Buchhaltung der Steuerpflichtigen wurde die Beteiligung an der W.\_\_\_\_\_ per 20. Mai 2009 ausgebucht (Kontoblatt 1404 W.\_\_\_\_\_, Moskau, für das Geschäftsjahr 2009; vorinstanzliche Akten:

Ordner 2 Rubrik 1). Die Beteiligung an der X. \_\_\_\_\_ wurde ebenfalls per 20. Mai 2009 ausgebucht (Kontoblatt 1410 X. \_\_\_\_\_, Moskau, für das Geschäftsjahr 2009; vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). In den beschlagnahmten Akten befindet sich ein Abtretungsvertrag zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ vom 20. Mai 2009 (pag. 15.011.0028), wonach die Anteile an der W. \_\_\_\_\_ und an der X. \_\_\_\_\_ an die G. \_\_\_\_\_ übertragen wurden. Eine weitere Übertragung an die H. \_\_\_\_\_ ist nicht ersichtlich. Gemäss Auszug aus der Datenbank SPARK betreffend die W. \_\_\_\_\_ erscheint die H. \_\_\_\_\_ erstmals am 20. Februar 2012 als Gesellschafterin mit einem Anteil von 6.01% und ab dem 1. März 2012 als Gesellschafterin mit 100% (pag. 180.320.016-020). Als vorgängige Gesellschafter werden die K. \_\_\_\_\_, die Steuerpflichtige, eine weitere natürliche Person und ab 22. April 2009 der Beschwerdeführer 2 ausgewiesen. Auch im Auszug aus der Datenbank SPARK betreffend die H. \_\_\_\_\_ wird die W. \_\_\_\_\_ erstmals am 2. März 2012 als 100%-ige Tochtergesellschaft ausgewiesen (pag. 180.320.001-003). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 nicht den Tatsachen entspricht und die Beteiligung an der W. \_\_\_\_\_ bereits am 20. Mai 2009 letztlich auch wirtschaftlich an den Beschwerdeführer 2 übertragen worden ist, der damals bereits zivilrechtlicher Eigentümer war. Infolgedessen ist der Beschwerdeführer 2 als effektiver Leistungsempfänger zu betrachten. Im Auszug aus der Datenbank SPARK betreffend die X. \_\_\_\_\_ werden ebenfalls weder die G. \_\_\_\_\_ noch die H. \_\_\_\_\_ jemals als Gesellschafterinnen aufgeführt (pag. 180.320.010-015). Auch in den Auszügen der G. \_\_\_\_\_ (pag. 180.320.096-102) und der H. \_\_\_\_\_ (pag. 180.320.001-003) wird die X. \_\_\_\_\_ nie als Tochtergesellschaft erwähnt. Vielmehr wird am 1. Januar 2009 noch die Steuerpflichtige als 100%-ige Gesellschafterin der X. \_\_\_\_\_ ausgewiesen. Seit 15. Oktober 2009 werden der Beschwerdeführer 2 zu 93,63% und die T. \_\_\_\_\_ zu 6,37% als Teilhaber der X. \_\_\_\_\_ genannt. Aufgrund der im Oktober 2009 ersichtlichen Teilhaberverhältnisse schliesst das Bundesverwaltungsgericht ferner, dass die Beteiligung X. \_\_\_\_\_ am 20. Mai 2009 dem Beschwerdeführer 2 wirtschaftlich vollumfänglich zugegangen ist. Im Sinne eines Zwischenergebnisses hält das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die beiden russischen Beteiligungen, d.h. die W. \_\_\_\_\_ und die X. \_\_\_\_\_ in tatsächlicher Hinsicht letztlich dem Beschwerdeführer 2 übertragen worden sind.

Goldbarren Gemäss der Zusatzvereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ vom 20. Mai 2009 (pag. 11.018.0083) und deren Anlage 1 (pag. 11.018.0084) waren 19 individualisierte Goldbarren im Wert von total EUR 5'115'727.86 ins Depot der G. \_\_\_\_\_ zu übertragen. Im Zusammenhang mit den Durchsuchungen im Rahmen der ASU-Strafuntersuchung fand die ESTV 17 dieser Goldbarren am 4. April 2012 an zwei Standorten in Zürich: 11 Goldbarren befanden sich in einem Tresor bei (...) (pag. 113.100.001-007). (...) war im damaligen Zeitpunkt eine Angestellte der (...) bzw. der C. \_\_\_\_\_. Beide Gesellschaften gehörten zum Konzern des Beschwerdeführers 2. Dieser gab während der Hausdurchsuchung den Code zum Öffnen des Tresors bekannt (pag. 110.150.005). Gemäss den Ausführungen von (...) würden sich in den Tresoren private Unterlagen sowie Bargeld und Gold des Beschwerdeführers 2 befinden (pag. 110.150.007). Sechs weitere Goldbarren fand die ASU im Schliessfach Nr. 378 bei der (...) in Zürich (pag. 110.160.017). Gemäss Schliessfachmietvertrag vom 19. Januar 2009 wurde das Schliessfach Nr. 378 bei der (...) vom Beschwerdeführer 2 gemietet und hatte dieser das ausschliessliche Zugangsrecht (pag. 112.100.110-113). Einer der Goldbarren (RB2523; vgl. pag. 15.032.0016-0017) war bereits am 13. Mai 2011 verkauft worden. Der Gegenwert von

EUR 425'703.19 wurde dem Konto (...) bei der (...) gutgeschrieben (pag. 20.100.1239, 20.100.1265). Laut Formular A ist der Beschwerdeführer 2 am Konto (...) alleine wirtschaftlich berechtigt (pag. 20.100.1143, 2020.100.1152). Es ist nicht bekannt, was mit einem weiteren Goldbarren (RB2522) geschehen ist. Da jedoch die übrigen 17 Goldbarren noch im Jahre 2012 beim Beschwerdeführer 2 aufgefunden wurden, geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass die im Zusatzvertrag vom 20. Mai 2009 erwähnten 19 Goldbarren allesamt im damaligen Zeitpunkt dem Beschwerdeführer 2 tatsächlich zugegangen sind. Überweisung Auf dem Buchungsbeleg Nr. 409232 (vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1) findet sich zur Banküberweisung ein handschriftlicher Vermerk, wonach die Banküberweisung durch die (...) (ab K. \_\_\_\_\_, d.h. deren Muttergesellschaft, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht]) erfolgen solle und ein entsprechender Buchungsbeleg folgen werde. Gemäss Kontierung wurde der Betrag von EUR 6'398'077.38 dem Konto 1161 [K. \_\_\_\_\_] der Steuerpflichtigen belastet (vgl. auch: vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Aktenkundig ist sodann, dass die K. \_\_\_\_\_ per 20. Mai 2009 in ihren Büchern ihr Guthaben gegenüber der Steuerpflichtigen ebenfalls um den entsprechenden Betrag erhöhte (Kto. 1161 [Verrechnungskonto A. \_\_\_\_\_], pag. 124.100.478) und gegenüber der (...) im gleichen Umfang reduzierte (pag. 124.100.060). Gemäss aktenkundigem Bankauszug vom 20. Mai 2009 der (...) (pag. 20.100.0362) hat die (...) der H. \_\_\_\_\_ den Betrag von EUR 6'398'077.38 per Valuta 20. Mai 2009 überwiesen. Damit ging die Überweisung effektiv der H. \_\_\_\_\_ zu. Ob und allenfalls wohin die H. \_\_\_\_\_ diesen Betrag weiterleitete, ist nicht aktenkundig. Allerdings fehlt es an entsprechenden aktenkundigen Abmachungen zwischen den beteiligten Gesellschaften für diese «Kettenüberweisung» über die (...), denn es findet sich - wie erwähnt - lediglich auf dem Buchungsbeleg 409232 ein handschriftlicher Vermerk hierzu. Aufgrund des Umstandes, dass die übrigen, das heisst 6/7 der Vermögenswerte aus dieser Transaktion, oder prozentual gesprochen 64,45% der gesamten Transaktionssumme von EUR 18 Mio. dem Beschwerdeführer 2 effektiv zugegangen sind, besteht für das Bundesverwaltungsgericht Grund zur Annahme, dass auch der an die H. \_\_\_\_\_ überwiesene Betrag von EUR 6'398'077.38 letztlich tatsächlich dem Beschwerdeführer 2 zugegangen ist. Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich somit, dass die Erfüllungshandlungen nicht den vertraglichen Abmachungen entsprochen haben. Aus diesem Grund ist für das Bundesverwaltungsgericht erstellt, dass die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 fingiert wurde. Entsprechend fehlt es hinsichtlich der gestützt darauf übertragenen Vermögenswerte an einer vertraglichen Grundlage, mithin an einem geschäftlich motivierten Rechtsgrund. Infolgedessen führten die auf dem erwähnten Vertrag basierenden Vermögensabflüsse zu einer geschäftlich nicht begründeten Entreicherung der Gesellschaft im Umfang von EUR 18 Mio. Wie erwähnt geht das Bundesverwaltungsgericht zudem davon aus, dass die abgeflossenen Vermögenswerte dem Beschwerdeführer 2 tatsächlich zugegangen sind und er demzufolge verrechnungssteuerlich als Leistungsempfänger zu betrachten ist. Somit erachtet es das Bundesverwaltungsgericht als erstellt, dass die Beschwerdeführerin 1 dem Beschwerdeführer 2 geldwerte Leistungen in der Höhe von EUR 18 Mio. (zum Kurs von 1.529 entspricht CHF27'538'146.-, vgl. Konto 2011 [Kreditoren Nahestehende, EURO] vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1) erbracht hat.

## **E. 2.1**

Im Allgemeinen

### **E. 2.1.1**

Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren (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).

### **E. 2.1.2**

Die Beschwerdeführenden erheben 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 die Beschwerdeführenden jedoch ihrer eigenen Rechtsschrift einen Entwurf der Rechtsschrift ihrer Rechtsvertreterin beigelegt haben, 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 der Rechtsschrift vom 25. Mai 2019 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 die Beschwerdeführenden 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 von den Beschwerdeführenden 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.

### **E. 2.2**

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 der Beschwerdeführenden auf Herausgabe von beschlagnahmten Vermögenswerten (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einführung S. 9 f., 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. Bezug

der Straftaten 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 der Beschwerdeführenden, 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 von Vermögenswerten, 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-2591/2019 betreffend den Beschwerdeführer 2 enthält, auf welche hier ebenfalls nicht näher einzugehen ist.

### **E. 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). Die Beschwerdeführenden unterlassen es jedoch, darzulegen, weshalb neben ihrem Leistungsbegehren, ein Interesse an ausdrücklichen Feststellungen bestehen soll. Auf die Feststellungsbegehren ist demzufolge - vorbehaltlich der Feststellung des Haftungsbetrages des Beschwerdeführers 2 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.

### **E. 2.4**

**Beschwerdeergänzung** Die Beschwerdeführenden machen 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. 5) und reichen 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 die Beschwerdeführenden ihre Interessen seit geraumer Zeit durch ihre (wechselnden) Vertreter wahren liessen. Die Beschwerdeführenden sowie ihre jüngste 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. Die Beschwerdeführenden konnten offenkundig die Rechtsschrift ihrer 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 die Beschwerdeführenden in ihrer Eingabe Nr. 3 vom 7. Juni 2019 neben den vom Gericht erbetenen Angaben zur Rechtsvertretung darum ersuchen, dass das Bundesverwaltungsgericht die beschlagnahmten Vermögenswerte freigebe und damit über die Rechtsbegehren in der Eingabe vom 25. Mai 2019 hinausgehen, 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).

## **E. 2.5**

Unaufgeforderte Replik der Beschwerdeführenden

### **E. 2.5.1**

Mit Zwischenverfügung vom 12. August 2020 übermittelte das Bundesverwaltungsgericht die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. Juli 2020 an den Zustellungsempfänger der Beschwerdeführenden. In ihrer Eingabe Nr. 14 vom 2. September 2020 nehmen die Beschwerdeführenden 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 199 (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.

### **E. 2.5.2**

Die Beschwerdeführenden führen in ihrer Eingabe Nr. 14 vom 2. September 2020 aus, dass der Beschwerdeführer 2 aus der Transaktion vom 20. Mai 2009 keinen Gewinn gezogen habe, vorbehaltlich der Investitionen in Thailand, mit welchen letztlich L. \_\_\_\_\_ (Generaldirektor der M. \_\_\_\_\_) begünstigt worden sei. Der Beschwerdeführer 2 habe sich bereit erklärt, die Verrechnungssteuer in Bezug auf Thailand zu entrichten. Diese Ausführungen sind weder mit Bezug auf den angesprochenen Sachverhalt ausreichend präzise noch lässt sich ihnen entnehmen, inwieweit die Beschwerdeführerin 1 den von ihr geschuldeten Verrechnungssteuerbetrag anerkennt. Auch mit Bezug auf den Haftungsbetrag des Beschwerdeführers 2 erweisen sich die Ausführungen als zu wenig präzise um als teilweise Anerkennung verstanden werden zu können. Die in der Eingabe Nr. 14 vom 2. September 2020 enthaltenen Ausführungen, wonach der Beschwerdeführer 2 die Verrechnungssteuerfolgen bezahlen wolle, soweit sie aus der Transaktion mit Thailand herrühren, sind auch insoweit unpräzise, als nicht klar ist, in welchem Umfang sie das vorliegende oder das vor Bundesverwaltungsgericht anhängige Parallelverfahren (A-2591/2019 betreffend) betreffen. Infolgedessen ist der Wille der Beschwerdeführenden 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 der Beschwerdeführenden ist jedoch in Rahmen der Sachverhaltsermittlung zurückzukommen (vgl. dazu nachstehend: E. 3.2 ff. und E. 6 ff.).

### **E. 3**

Verfahrensgrundsätze vor Bundesverwaltungsgericht

#### **E. 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).

#### **E. 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 Entscheid 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).

##### **E. 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).

##### **E. 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).

### **E. 3.3.3**

Die Beweiswürdigung endet mit dem Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche 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).

### **E. 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).

## **E. 4**

Formelle Einwände der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden erheben in ihrer 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 ihrer 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 von den Beschwerdeführenden erhobenen Rügen unter verschiedenen Teilaspekten des fairen Verfahrens zu würdigen.

### **E. 4.1**

Gebot des fairen Verfahrens

#### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 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).

## **E. 4.2**

Parallelität von Verwaltungs- und Verwaltungsstrafverfahren

### **E. 4.2.1**

Die Beschwerdeführenden rügen in ihrer 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).

### **E. 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 Strafscheid 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 BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.5.2).

### **E. 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 2006 bis 2009 geprüft. Es kann vorliegend offenbleiben, ob es sich hierbei um eine einzige, fortwährende Buchprüfung handelt - wie das die Beschwerdeführenden geltend machen - 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. Im Laufe des Steuererhebungsverfahrens wurde ein Verwaltungsstrafverfahren eröffnet (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 und Strafbescheid vom 10. April 2019). Es ist daher mit den Beschwerdeführenden einig zu gehen, dass das Steuererhebungsverfahren das Verwaltungsstrafverfahren parallel geführt worden sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden 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).

### **E. 4.3**

Beweisverwertungsverbot

#### **E. 4.3.1**

Die Beschwerdeführenden argumentieren 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 E.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer) und F.\_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) im Verwaltungsstrafverfahren als Auskunftspersonen einvernommen worden, nicht als Beschuldigte, womit ihre Verteidigungsrechte verletzt worden seien. Dies sei widerrechtlich. Sinngemäss gehen ihre 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).

#### **E. 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).

### **E. 4.3.3**

Die Beschwerdeführenden vermögen mit Bezug auf die Hausdurchsuchungen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Zu Recht gehen sie 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 der Beschwerdeführenden (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 Beizug 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 den Beschwerdeführenden im Verwaltungsstrafverfahren durchgeführt worden sind. Sodann ist auf den Einwand der Beschwerdeführenden, wonach die Vorinstanz auf die Aussagen von E.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer) und F.\_\_\_\_\_ (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 der Beschwerdeführenden 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.). Die Beschwerdeführenden machen sinngemäss geltend, ein Teil der Akten der Vorinstanz bestehe in thailändischen Dokumenten, die ohne staatsvertragliche Grundlage rechtshilfweise erhoben worden und daher nicht als Beweise verwertbar sei (Beschwerde

vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 8.19). Die Beschwerdeführenden unterlassen es aber, darzulegen, welche Dokumente sie damit meinen. Soweit sich die Beschwerdeführenden auf Auszüge aus staatlichen Registern berufen wollten, so vermögen sie insoweit nichts zu ihren Gunsten abzuleiten, als solche Angaben öffentlich und damit auch ausserhalb eines Rechtshilfeverfahrens einsehbar sind, ein Fall von Amtshilfe gemäss Abkommen vom 12. Februar 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-TH, SR 0.672.974.51) vorliegt oder soweit Thailand praxisgemäss auch ohne völkerrechtliche vertragliche Grundlage Rechtshilfe gewährt.

#### **E. 4.4**

Nemo tenetur se ipsum accusare

##### **E. 4.4.1**

Auch der Einwand der Beschwerdeführenden, 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, verfängt 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. E.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer) und F.\_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) wurden anlässlich der Hausdurchsuchung vom 4. April 2012 als Auskunftspersonen einvernommen (Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 [Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 4] 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 (Beschwerdebeilage der Vertreterin Nr. 3). Dem Schlussprotokoll vom 20. Juli 2015 ist sodann zu entnehmen, dass die Beschuldigten - und demnach auch der Beschwerdeführer 2 - 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 BVer 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. 2.6, 4.3, 4.4; vgl.

aber auch vorstehend E. 4.3.3), zumal deren Aussagen durch zahlreiche weitere schriftliche Dokumente bestätigt werden.

#### **E. 4.4.2**

Der Beweiserhebung folgt die Beweismittelwürdigung, 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.). Die Beschwerdeführenden machen 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.

#### **E. 4.5**

Gebot der Waffengleichheit (Denunziation) Den Ausführungen der Beschwerdeführenden lassen sich unter anderem entnehmen, dass sie vermuten, 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 31. März 2009 und der K. \_\_\_\_\_ bis [...] 2009; vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 4.7.5, 8.6 und Teil II Einleitung S. 67, Ziff. 3.6.7.7, 3.12). Die Beschwerdeführenden erachten 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 BVerwG 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 2 und weitere Personen ausgerichtet hätten. Soweit die Beschwerdeführenden sinngemäss Einsicht in eine allfällige Meldung des Buchprüfers verlangen wollten, betrifft dies die Einleitung des Steuerstrafverfahrens und nicht das vorliegende Steuererhebungsverfahren. Eine solche Meldung wäre demzufolge für das vorliegende Steuererhebungsverfahren ohnehin irrelevant.

#### **E. 4.6**

Aktenführungspflicht

##### **E. 4.6.1**

Die Beschwerdeführenden rügen, dass die ESTV verschiedene, von ihnen 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. 7, 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 die ESTV sie 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, 6.22, 6.24, 7.16.9, 12 ff.). Weiter bringen sie 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 die Anweisung an N.\_\_\_\_\_, die Verrechnungssteuer zu begleichen.

##### **E. 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).

##### **E. 4.6.3**

Soweit die Beschwerdeführenden mit ihren Vorbringen eine formelle Rechtsverweigerung geltend machen wollten, ist ihnen 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 von den Beschwerdeführenden erhobenen Einwände ist jedoch unter dem Aspekt der Wahrung des rechtlichen Gehörs sowie der Beweiswürdigung zurückzukommen (E. 4.10 ff. und 6 ff.).

#### **E. 4.7**

Gleichbehandlungsgebot

#### **E. 4.7.1**

Nach der Ansicht der Beschwerdeführenden ist das Gleichbehandlungsgebot vor den Behörden und Gerichten verletzt, weil die ESTV nur sie beide 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).

#### **E. 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 Eigenossenschaft, 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.

#### **E. 4.7.3**

Auch aus diesem Grundsatz vermögen die Beschwerdeführenden in der hier zu beurteilenden Konstellation nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Vorliegend soll nämlich der Beschwerdeführer 2 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 allfällige Ungleichbehandlung gemäss Art. 8 BV einzugehen, soweit die Beschwerdeführenden sich darauf berufen wollten.

#### **E. 4.8**

Beschleunigungsgebot

#### **E. 4.8.1**

Die Beschwerdeführenden machen sodann geltend, das Verfahren sei am 4. September 2007 eingeleitet worden und dauere nun schon seit 14 Jahren an. Sie erblicken darin eine Rechtsverzögerung (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 5, Teil I Ziff. 7.8, Teil II Einleitung S. 67, Teil II Ziff. 1.14, 1.16). Sie sehen sich dadurch benachteiligt, weil zwischenzeitlich die 10-jährige Aufbewahrungspflicht für Bankdokumente verstrichen sei, womit es ihnen unmöglich geworden sei, weitere Entlastungsbeweise beizubringen.

#### **E. 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). Entscheidend 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 BVerfG 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).

### **E. 4.8.3**

Das Bundesverwaltungsgericht verneint eine Verletzung des Beschleunigungsgebots. Zwar ist mit den Beschwerdeführenden 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 Ermittlungen - teilweise unter Beizug von ausländischen Behörden - und der Komplexität des Verfahrens, zum anderen aber auch den mehrfachen Fristerstreckungsgesuchen und umfangreichen Eingaben der früheren Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden geschuldet. Nach Einleitung des vorliegenden Verfahrens im Jahre 2011 hätten die Beschwerdeführenden zudem auch allen Grund gehabt, allfällige «Entlastungsbeweise» rechtzeitig zu sichern.

### **E. 4.9**

Befangenheit

#### **E. 4.9.1**

Die Beschwerdeführenden rügen 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).

#### **E. 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 BVerfG 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 hiervoor 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 BVerfG 2C\_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 2.2).

#### **E. 4.9.3**

Was die von den Beschwerdeführenden gerügte Einseitigkeit der Ermittlungen betrifft, so beschließt 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 den Beschwerdeführenden 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. 8) nicht zu hören sind, da dieser am vorliegenden Steuererhebungsverfahren nicht persönlich mitgewirkt hat. Auf die entsprechende Kritik der Beschwerdeführenden ist jedoch unter dem Aspekt der Einhaltung des Untersuchungsgrundsatzes (E. 4.10.5 ff.) und im Rahmen der Beweiswürdigung (E. 6 ff.) zurückzukommen.

#### **E. 4.10**

**Rechtliches Gehör** Die bisher geprüften Einwände der Beschwerdeführenden 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 der Beschwerdeführenden zu den verschiedenen Aspekten des rechtlichen Gehörs einzugehen.

## **E. 4.10.1**

### Akteneinsicht

#### **E. 4.10.1.1**

In diesem Zusammenhang wenden die Beschwerdeführenden im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht (erneut) ein, die ESTV habe Teile der von ihnen eingereichten Unterlagen, insbesondere den Bericht der (...) nicht zu den Akten genommen. Sie habe auch den von ihnen eingereichten Bericht der Universität (...) nicht beachtet, ebenso wie ihren «Analyseteppich» (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 7, Teil I Ziff. 1, 2.2, 4.6.4, Teil II Ziff. 1.18, 7.16.9, 10, 11 ff.).

#### **E. 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 BVerfG 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 BVerfG 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 BVerfG E-5121/2019 vom 16. März 2021 E. 5.3.12.1; vgl. Steinmann, SG-Kommentar, Art. 29 N 42 ff. mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 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 von den Beschwerdeführenden mehrfach angerufene Bericht der (...) (vorinstanzliche Akten: Ordner 5). Ebenso ist aktenkundig, dass der damalige Vertreter der Beschwerdeführenden 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 der Beschwerdeführenden 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 2 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.

## **E. 4.10.2**

### Vorenthalten des Ursprungsdokuments

#### **E. 4.10.2.1**

Die Beschwerdeführenden erblicken eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sodann darin, dass ihnen die Vorinstanz das - von ihnen 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). Die Beschwerdeführenden führen in diesem Zusammenhang aus, die Behauptung der ESTV, wonach ihnen 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 der Beschwerdeführenden hätten auf ihr Gesuch hin am 28. November 2016 vollumfängliche Akteneinsicht erhalten. Die Aktenkenntnis der damaligen Vertreter sei den Beschwerdeführenden zuzurechnen.

#### **E. 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 den Beschwerdeführenden 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 2 ausgerichtet hätten. Daraus lässt sich schliessen, dass der mit der Buchprüfung betraute Steuerrevisor eine Meldung an die ASU gemacht hat. Soweit die Beschwerdeführenden sinngemäss Einsicht in die Meldung des Buchprüfers verlangen wollten, betrifft sie die Einleitung des Verwaltungsstrafverfahrens und nicht das vorliegende Steuererhebungsverfahren. Ein solches Dokument ist daher für das vorliegende Verfahren irrelevant. Soweit die Beschwerdeführenden monieren, sie hätten 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 den Beschwerdeführenden sowohl vor der Vorinstanz als auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht uneingeschränkt zur Einsicht offen.

#### **E. 4.10.3**

Mündliche Anhörung Ein weiterer Aspekt des rechtlichen Gehörs betrifft die von den Beschwerdeführenden erhobene Rüge, wonach der Beschwerdeführer 2 nicht persönlich einvernommen worden sei (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 9, Teil I Ziff. 3.9, 8.7, 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 der Beschwerdeführenden 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 2 anberaumt hat. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist darin jedenfalls nach dem Gesagten nicht zu erblicken.

#### **E. 4.10.4**

##### **Begründungspflicht**

#### **E. 4.10.4.1**

Die Beschwerdeführenden bemängeln, 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).

#### **E. 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).

#### **E. 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 den Beschwerdeführenden beziehungsweise ihrer 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).

#### **E. 4.10.5**

Unbeachtete Unterlagen Die Beschwerdeführenden bemängeln - wie bereits erwähnt (E. 4.10.1.1) -, dass verschiedene von ihnen 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 der Beschwerdeführenden 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.

#### **E. 4.10.6**

Zwischenergebnis Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist festzuhalten, dass die von den Beschwerdeführenden erhobenen formellen Rügen allesamt zu verwerfen sind. Damit ist nachfolgend auf die materiellen Aspekte des Falles einzugehen.

#### **E. 5**

Materielles zur Verrechnungssteuer Die Vorinstanz fasst die steuerpflichtige Gesellschaft und den Beschwerdeführer 2 als solidarisch haftende Personen für die auf diversen geldwerten Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer 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.

#### **E. 5.1**

Allgemeine Rechtsgrundlagen und Funktionsweise

##### **E. 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).

##### **E. 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.).

##### **E. 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).

##### **E. 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 Staatsvertrags (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).

### **E. 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 BVGer 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.).

### **E. 5.2**

Steuerbare Erträge und Begriff der geldwerten Leistung

#### **E. 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. 1bis 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 BGer 2C\_177/2016, 2C\_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; Urteile des BVGer A-6214/2018 vom 20. April 2020 E. 2.3, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.3).

#### **E. 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 BGer 2C\_123/2016 vom 21. November 2017 E. 3.3; Urteile des BVGer 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).

#### **E. 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 BVGer 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.

#### **E. 5.2.2.3**

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

#### **E. 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 BVerG A-4091/2016 vom 24. Januar 2018 E. 2.5 m.w.Hw.).

#### **E. 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.).

#### **E. 5.3**

Keine Bindungswirkung der kantonalen Veranlagungsverfügung Die Beschwerdeführenden wenden vorab ein, das Kantonale Steueramt (...) habe bereits festgestellt, dass die K. \_\_\_\_\_ keine geldwerten Leistungen erbracht habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 8, Teil I Ziff. 2.56, Teil II Ziff. 1.4, 7.2). Soweit sie sinngemäss geltend machen wollten, dass diese Feststellung analog auch für die Erhebung der

Verrechnungssteuern der vorliegend steuerpflichtigen Gesellschaft Geltung haben müsse bzw. das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht des Kantons (...) betreffend die vorliegend steuerpflichtige Gesellschaft und die Steuerperioden 2005/2006 und 2007 (vgl. BVGer act. 34.1 bis 34.5) keine geldwerten Leistungen aufzeigen werde, sind ihre Ausführungen irrelevant, wie sich nachfolgend ergibt.

### **E. 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 Anteilshaber 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.

### **E. 5.3.2**

Die Steuerveranlagungen betreffend die K. \_\_\_\_\_ sind für das vorliegende Steuerhebungsverfahren betreffend die steuerpflichtige Gesellschaft grundsätzlich unerheblich. Soweit die Beschwerdeführenden auf ihre Beschwerden/Rekurse an das Steuergericht des Kantons (...) vom 20. Dezember 2019 verweisen wollten, lässt sich diesen zum vornherein keine gerichtliche Feststellung entnehmen, dass die vorliegend steuerpflichtige Gesellschaft in den Jahren 2007 bis 2009 keinerlei geldwerte Leistungen erbracht hat. Die Beschwerden/Rekurse vom 20. Dezember 2019 wurden zudem erst nach dem Erlass des vorliegend angefochtenen Einspracheentscheids vom 10. April 2019 erhoben. Gleiches gilt für die damit angefochtenen Einspracheentscheide des kantonalen Steueramtes Zürich je vom 22. November 2019 (BVGer act. 34.2 [191122-1 bis 191122-4]). In diesen Einspracheentscheiden hatte das Kantonale Steueramt (...) vielmehr erhebliche Gewinnaufrechnungen bestätigt.

### **E. 5.4**

Inländerbegriff

#### **E. 5.4.1**

Die Beschwerdeführenden machen 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 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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 von den Beschwerdeführenden 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 der Beschwerdeführenden - unbeachtet lassen. Für die Rückerstattung ist sodann einzig die Ansässigkeit des Leistungsempfängers entscheidend. In diesem Punkt sind sich die Parteien einig, dass der Beschwerdeführer 2 im massgeblichen Zeitraum in Russland ansässig war.

#### **E. 5.5**

Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen Die Beschwerdeführenden machen 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.).

##### **E. 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.

##### **E. 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)

### **E. 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).

### **E. 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 BVGer 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).

### **E. 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 BVGer 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 BVGer 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]).

### **E. 5.7**

Buchführungspflicht

### **E. 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.

#### **E. 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; BBl 1999 5149).

#### **E. 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).

#### **E. 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; BBl 1983 II 745).

#### **E. 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).

#### **E. 5.7.2.5**

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

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 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).

### **E. 5.9**

Beweislastverteilung im konkreten Fall

#### **E. 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 F.\_\_\_\_\_ (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), den irreführenden Auskünften (z.B. betreffend die H.\_\_\_\_\_ 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. 15.1.7).

### **E. 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 Beteiligungsinhabern 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 der Beschwerdeführenden 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 Teil III Ziff. 11.1).

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 Schon aus dem Schreiben von F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) vom 1. April 2009 (pag. 12.003.0095-0098), wonach die Grundbelege für die jeweiligen Transaktionen regemässig erst im Nachhinein erstellt wurden, schliesst das Bundesverwaltungsgericht auf die fehlende formelle Ordnungsmässigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen in den hier zu beurteilenden Geschäftsjahren 2007 bis 2009. Des Weiteren verweist die Vorinstanz auf den Umstand, dass F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) am 24. April 2009 die Jahresrechnungen 2008 der

Steuerpflichtigen an den Verwaltungsrat der Steuerpflichtigen D. \_\_\_\_\_ gesandt habe (FTK 1245236). Weiter führt sie aus, dieser provisorische Abschluss habe noch keine Schuld der Steuerpflichtigen in der Höhe von EUR 18 Mio. gegenüber der H. \_\_\_\_\_ ausgewiesen (FTK 1245241). F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) habe kurz darauf mit Schreiben vom 1. Mai 2009 im Anschluss an die Sitzung in Moskau vom 29. April 2009 dem Verwaltungsrat D. \_\_\_\_\_ gegenüber erklärt, dass dieser Abschluss aufgrund der vielen neuen Erkenntnisse, die man in Moskau gewonnen habe, ungültig sei (FTK 1511116). Auch aus diesem Grund schliesst das Bundesverwaltungsgericht auf die fehlende Ordnungsmässigkeit der Bücher der Steuerpflichtigen für den hier massgeblichen Zeitraum. Zum gleichen Schluss gelangt das Bundesverwaltungsgericht aufgrund der tabellarischen Übersicht, welche als «Protokoll Moskau; 29. April 2009» bezeichnet wurde und worin diverse Dokumente aufgeführt wurden, die noch zu erstellen seien (pag. 10.008.0001-0006). Darin hiess es insbesondere, dass im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «H. \_\_\_\_\_» (s. E. 6.3) unter anderem eine Zusage über die Finanzierung von EUR 45 Mio. sowie ein Dokument mit der Bitte um vorzeitige Rückzahlung der vorfinanzierten Beträge in der Höhe von rund EUR 22,5 Mio. und weiter eine «Bitte um Übernahme der Zahlungsverpflichtungen der durch H. \_\_\_\_\_ tatsächlich bereits geleisteten Investitionen» zu erstellen seien (pag. 10.008.0002). Aktenkundig ist sodann eine E-Mail von E. \_\_\_\_\_ (Geschäftsführer) an den Beschwerdeführer 2 vom 16. Januar 2012 (FTK 4096192), mit welcher er einen Entwurf für eine Bestätigung der H. \_\_\_\_\_ vom 15. August 2009 übermittelt, dergemäss Letztere via die G. \_\_\_\_\_ (gemeint ist wohl die G. \_\_\_\_\_) Assets im Wert von EUR 18 Mio. erhalten habe (FTK 4096193). Ebenfalls übermittelte er den Entwurf einer Rechnung der H. \_\_\_\_\_ an die G. \_\_\_\_\_ vom 22. Januar 2009 (FTK 4096194). Die aktenkundige unterzeichnete Version der Empfangsbestätigung vom 9. Juni 2009 (pag. B 124.100.034 [russisch], B 104.100.003 [deutsch]; vgl. auch vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1 Buchungsbeleg 409265) entspricht zwar nicht vollumfänglich dem übermittelten Entwurf, dennoch ist aufgrund des vorstehend geschilderten Sachverhaltsverlaufs mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass die unterzeichnete Quittung vom 9. Juni 2009 nachträglich erstellt worden ist. 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.

### E. 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 (auch inhaltlich) als fingiert (z.B. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.2.4). Insbesondere geht die Vorinstanz davon aus, dass einzelne Vermögenswerte entgegen vertraglicher Abmachung effektiv dem Beschwerdeführer 2 zugegangen seien. Die Vorinstanz negiert damit nicht nur den materiellen Wahrheitsgehalt einzelner vorgelegter Verträge, sondern auch deren entsprechende Verbuchungen. Zwar erachtet sie den Nachweis der Leistungen der Steuerpflichtigen bzw. des Beschwerdeführers 2 grundsätzlich als erbracht, zieht jedoch in Bezug auf den jeweiligen Leistungsempfänger ihre eigenen 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 oder dass ein rechtsgenügender Nachweis hierfür erbracht wurde. Schliesslich erachtet die Vorinstanz die Liegenschaften in Thailand als privat, weshalb die damit zusammenhängenden Kosten der Steuerpflichtigen nicht als Aufwand belastet werden dürften. Zu prüfen ist somit, ob die Schlussfolgerungen der Vorinstanz korrekt sind. Auch dies prüft das Bundesverwaltungsgericht mit voller Kognition.

### E. 6

Festlegung des rechtserheblichen Sachverhalts Die Vorinstanz erhebt von der Beschwerdeführerin 1 Verrechnungssteuern in der Höhe von CHF 13'062'681.10 für geldwerte Leistungen im Umfang von CHF 37'321'946.-, die die Gesellschaft in den Jahren 2007 bis 2009 an den Beschwerdeführer 2 und weiteren diesem Nahestehenden erbracht habe. 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. \_\_\_\_\_ / H. \_\_\_\_\_ 27'538'146.00 J. \_\_\_\_\_ 4'559'000.00 Zwischentotal 32'097'146.00 Verrechnungssteuer (35%) 11'234'001.10 Verzugszins von 5% seit 20.06.2009 2007 2008 2009 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_ 1'023'686.00 1'015'434.00 2'084'762.00 Kosten Projekt Thailand 490'788.00 433'867.00 176'263.00 Zwischentotal 1'514'474.00 1'449'301.00 2'261'025.00 Verrechnungssteuer (35%) 530'065.90 507'255.35 791'358.75 Verzugszins von 5% seit 30.01.2008 30.01.2009 30.01.2010 Total geldwerte Leistungen der A. \_\_\_\_\_ von 2007 bis 2009 37'321'946.00 Total Verrechnungssteuer für geldwerte Leistungen 2007 bis 2009 13'062.681.10 Des Weiteren fasst die Vorinstanz den Beschwerdeführer 2 als solidarisch haftenden Leistungsempfänger für die Verrechnungssteuer samt Verzugszinsen für die in den Jahren 2008 und 2009 ihm gegenüber erbrachten geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin 1 ins Recht. Die Forderung gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR beläuft sich gemäss Vorinstanz auf CHF 10'591'514.15 zuzüglich Verzugszinsen. Schliesslich beziffert die Vorinstanz den Haftungsbetrag gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR mit CHF 12'532'615.20 zuzüglich Verzugszinsen. Dieser Betrag entspricht der Verrechnungssteuer für die in den Jahren 2008

und 2009 von der Beschwerdeführerin 1 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 2 zu prüfen. Schliesslich sind der Umfang der Verrechnungssteuerschuld inkl. die Verzugszinsen zu untersuchen.

## **E. 6.1**

Sachverhaltskomplex «Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_»

### **E. 6.1.1**

Geschäftsjahr 2007

#### **E. 6.1.1.1**

Vorbringen der Vorinstanz Die Vorinstanz schliesst aus den Geschäften betreffend den Verkauf, Rückkauf und die Vermietung von Möbeln an I. \_\_\_\_\_, die im Jahre 2006 ihren Anfang genommen hatten, dass die Verträge zwischen der Beschwerdeführerin 1 und I. \_\_\_\_\_ regelmässig fingiert gewesen seien. So habe die K. \_\_\_\_\_ von I. \_\_\_\_\_ angeblich Möbel für EUR 250'000.- gekauft und den entsprechenden Betrag am 24. Oktober 2006 bezahlt. Genau diese Möbel habe I. \_\_\_\_\_ jedoch gemäss Mietvertrag vom 1. September 2006 bis am 31. August 2011 zusammen mit seiner Wohnung an die O. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: O. \_\_\_\_\_, da es sich um die gleiche Gesellschaft handelt) für EUR 25'000.- im Monat vermietet. Die K. \_\_\_\_\_ habe diese Möbel ihrerseits umgehend weiter an die Beschwerdeführerin 1 verkauft, und diese habe sie im Jahre 2009 wiederum weiter an die nahestehende P. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: P. \_\_\_\_\_) verkauft, nachdem sie die Möbel in den Jahren 2007 bis 2008 um CHF 319'000.- wertberichtigt gehabt habe. Letztere habe die Möbel sodann am 2. September 2011 für EUR 75'000.- wieder zurück an I. \_\_\_\_\_ verkauft, wobei zugleich überlegt worden sei, wie der Rückkaufspreis von EUR 75'000.- umgehend wieder I. \_\_\_\_\_ gutgeschrieben und dafür ein entsprechender Aufwand generiert werden könne. F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) habe an den Beschwerdeführer 2 geschrieben: «Der momentan einzig plausible Grund, weshalb die P. \_\_\_\_\_ zurzeit Aufwand generieren kann, ist irgend etwas im Zusammenhang mit dem Q. \_\_\_\_\_-Vertrag» (gemeint ist wohl der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Q. \_\_\_\_\_ [nachfolgend: Q. \_\_\_\_\_]). Zu den aussergewöhnlichen Geschäften zählt nach der Ansicht der Vorinstanz auch der Umstand, dass die Beraterverträge zwischen der Beschwerdeführerin 1 und I. \_\_\_\_\_ vom 1. Januar 2007 und vom 4. Mai 2007 in den Protokollen der zeitnahen Verwaltungsratssitzungen nicht erwähnt seien, obschon sie gemäss Organisationsreglement der Zustimmung des Verwaltungsrates bedurft hätten. Zudem seien vom Beratervertrag vom 4. Mai 2009 mehrere Versionen aktenkundig. Letzterer Vertrag betreffe gar die Vermittlung von Vertragsabschlüssen, welche bereits zustande gekommen seien. Die Vorinstanz hält ferner fest, weder in den beschlagnahmten Akten noch in den EDV-Daten würden sich Hinweise auf durch I. \_\_\_\_\_ erbrachte

Leistungen finden, obwohl dies jeweils vertraglich vereinbart worden sei. Die Vorinstanz geht im Rahmen ihrer Beweiswürdigung davon aus, dass die Berater-Verträge vom 1. Januar 2007 und vom 4. Mai 2007 nur vorgetäuscht worden seien, um damit I.\_\_\_\_\_ die jeweiligen Leistungen - verdeckt und ohne Gegenleistung - zukommen zu lassen. Einem unabhängigen Dritten hätte die Beschwerdeführerin 1 nie entsprechende Leistungen erbracht. Die wirtschaftlichen und persönlichen Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer 2 und I.\_\_\_\_\_ seien so eng, dass Letzterer als Nahestehender betrachtet werden müsse. In der Aufstellung von F.\_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) vom 27. März 2009 werde I.\_\_\_\_\_ denn auch als Nahestehender aufgeführt. Zudem hätten die schweizerischen Gesellschaften des Beschwerdeführers 2 ein Haus in Thailand finanziert, das I.\_\_\_\_\_ gehörte. Der Beschwerdeführer 2 habe das Erstellen der entsprechenden Verträge veranlasst und daher auch um das Missverhältnis von Leistung und - nicht vorhandener - Gegenleistung gewusst. Sein Wissen sei der Gesellschaft vollumfänglich zuzurechnen. Sämtliche Voraussetzungen für verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistungen seien demzufolge erfüllt (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Erwägungen Ziff. 15.4 ff.).

#### **E. 6.1.1.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden erachten die Erhebung der Verrechnungssteuer auf den von der Vorinstanz umqualifizierten Beratungsleistungen als ungerecht und führen hierzu aus, der schweizerische Steuerprüfer (...) habe während der Verrechnungssteuerbuchprüfung 2007-2009 über I.\_\_\_\_\_ viele Fragen gestellt, aber keine Proteste erhoben oder Rechnungen gestellt. Die Zahlungen an I.\_\_\_\_\_ seien unter der Kontrolle von (...) und des damaligen Direktors der ESTV, (...), abgeführt worden. Durch ihr Schweigen während der Prüfung 2007 bis 2009 habe die ESTV die Richtigkeit von B.\_\_\_\_\_ 's Handlungen in Bezug auf I.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2007-2009 bestätigt. Alle Beziehungen zu I.\_\_\_\_\_ würden auf marktüblichen Konditionen und offiziellen Verträgen basieren. Die ESTV habe auf ihre Anfrage vom russischen Steueramt alle Bankauszüge über alle Konten von I.\_\_\_\_\_ in Russland bekommen und wisse genau, dass alle an Letzteren überwiesenen Beträge von diesem erhalten und offiziell als Einnahmen deklariert worden seien (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.18 ff.). Weiter lassen die Beschwerdeführenden vorbringen, dass die in diesem «Sachverhaltskomplex» von der Vorinstanz vorgebrachten verschiedenen Elemente nicht zwingend in einem Zusammenhang stehen würden und deren Auswahlkriterien nicht geeignet seien, um nachzuweisen, dass I.\_\_\_\_\_ keine Gegenleistung erbracht habe. Somit sei diese Sachverhaltsdarstellung nicht nachvollziehbar, müsse als «tendenziös» qualifiziert werden und habe einen präjudiziellen Inhalt. Zudem werde dadurch bereits auf Ebene Sachverhaltsdarstellung gegenüber den Beschwerdeführenden eine Beweislastumkehr und der Zwang zur Erbringung negativer Beweise aufgebaut (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil II Ziff. 8.4).

#### **E. 6.1.1.3**

Würdigung des Gerichts 6.1.1.3.1 Im Konto «4401 Fremdleistungen I.\_\_\_\_\_» sind für das Geschäftsjahr 2007 12 monatliche Banküberweisungen à EUR 18'000.- als Aufwand ausgewiesen (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4, zu diversen Umrechnungskursen). Weiter ist per 30. Juni 2007 ein Aufwand von CHF 333'753.75 verbucht. Dieser trägt den Vermerk «Auflösung (...) aus Vortrag für Vertrag DL (...)». Per 31. Dezember 2009 ist nochmals ein Aufwand von CHF 333'753.75 verbucht, welcher den Vermerk «Auflösung 2.

JJ. (...) Vertrag (...)» trägt. Der Saldo des Kontos 4401 beläuft sich schliesslich auf CHF 1'023'686.10. Dieser Betrag entspricht den von der Vorinstanz für das Geschäftsjahr 2007 geltend gemachten geldwerten Leistungen an I.\_\_\_\_\_. In der Eingabe vom 23. März 2012 an die Vorinstanz verweisen die Beschwerdeführenden auf einen Beratervertrag vom 30. Juni 2005 (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 Rubrik 4, vorinstanzliche Akten: Ordner 1a Register 2 Rubrik 4) zwischen der Beschwerdeführerin 1 und I.\_\_\_\_\_. Laut diesem Vertrag ist I.\_\_\_\_\_ als Berater verantwortlich für das (...) Projekt und übt die Aufsicht über dessen weiteren Verlauf und die Umsetzung des entwickelten Konzepts aus. Weiter hält er das Beziehungsnetz mit der O.\_\_\_\_\_ aufrecht. Gemäss diesem Vertrag erhält der Berater ein einmaliges Honorar von 9% der effektiv bei der Beschwerdeführerin 1 eingegangenen Summe aus den Verträgen (...) und (...) mit der O.\_\_\_\_\_, die sich auf das Projekt (...) stützen. Das Honorar ist laut Vertrag auf ein Konto der (...) zu überweisen. Das Bundesverwaltungsgericht kommt zum Schluss, dass der Beratervertrag vom 30. Juni 2005 weder die Rechtsgrundlage für die verbuchten monatlichen Aufwände von EUR 18'000.- noch für die beiden halbjährlichen Aufwände von je CHF 333'753.75 bilden kann, da ein sachlicher Zusammenhang zwischen den vorerwähnten Aufwänden und dem Projekt (...) nicht ersichtlich ist. Aktenkundig ist ferner ein Dienstleistungsvertrag zwischen der Q.\_\_\_\_\_ und der Steuerpflichtigen vom 2. Oktober 2006 (pag. 12.017.0118-0127, vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 3). Gemäss diesem Vertrag erhielt die Steuerpflichtige von der Q.\_\_\_\_\_ für die Koordination des Rückbaus des (...) und die Bereitstellung eines (...) sowie eines (...) eine Vergütung von EUR 46,5 Mio., welche innerhalb von zehn Bankarbeitstagen nach Inkrafttreten des Vertrags zur Zahlung fällig war. Nach § 3 Abs. 1 des Vertrags diente die Vergütung von EUR 46,5 Mio. der Abgeltung des von der Q.\_\_\_\_\_ bzw. den Projektgesellschaften genutzten (...) oder (...). Der Vertrag trat mit Unterzeichnung durch beide Vertragspartner in Kraft und läuft längstens bis zum 31. Dezember 2026, wobei eine ordentliche Kündigung ausgeschlossen ist. Sofern die Dienstleistungen für die Q.\_\_\_\_\_ bzw. die Projektgesellschaften nicht bis spätestens am 31. Dezember 2011 aufgenommen wurden, hatte die Steuerpflichtige sicherzustellen, dass die erhaltene Vergütung angerechnet werde auf Brennstofflieferungen, die sie von der Q.\_\_\_\_\_ oder von mit dieser verbundenen Unternehmen, von (...) oder von deren Rechtsnachfolger oder von weiteren verbundenen Unternehmen bezogen habe. Es ist für das Bundesverwaltungsgericht jedoch nicht ersichtlich, dass der Dienstleistungsvertrag zwischen der Q.\_\_\_\_\_ und der Steuerpflichtigen vom 2. Oktober 2006 vom Beratervertrag vom 30. Juni 2005 erfasst wird, mithin das Projekt (...) betrifft oder von I.\_\_\_\_\_ vermittelt worden war und ihm daraus im Geschäftsjahr 2007 ein Beratungshonorar oder Vermittlungsprovisionen von monatlich EUR 18'000.- bzw. halbjährlich CHF 333'753.75 zustehen sollten. Gemäss Vertrag der Steuerpflichtigen mit I.\_\_\_\_\_ vom 1. Januar 2007 (pag. 15.001.0129-0131) erhielt I.\_\_\_\_\_ generell 9% aller Nettoeinnahmen aus Verträgen zwischen der Steuerpflichtigen und Dritten, die I.\_\_\_\_\_ vermittelt hatte. Dieser Vertrag fällt als Rechtsgrundlage für die monatlichen Überweisungen von EUR 18'000.- ausser Betracht, zumal der jeweilige Buchungstext keinen Hinweis enthält, dass es sich bei diesen Zahlungen um Akontozahlungen für einen bestimmten vermittelten Vertrag handeln soll. Auch für die halbjährlichen Zahlungen betreffend den im Buchungstext erwähnten «Vertrag DL Q.\_\_\_\_\_» kann der Vertrag vom 1. Januar 2007 nicht als Grundlage herangezogen werden wie sich nachfolgend ergibt: Am 5. Oktober 2006 wurde im Konto 3403 der Steuerpflichtigen ein Ertrag von EUR 46,5 Mio. verbucht, wobei sich diese Zahlung offenbar auf den vorerwähnten

Dienstleistungsvertrag zwischen der Steuerpflichtigen und der Q.\_\_\_\_\_ vom 2. Oktober 2006 bezieht. Ebenfalls am 5. Oktober 2006 verbuchte die Steuerpflichtige im Konto 4401 einen Aufwand von EUR 2'092'500.- (zum Kurs von 1.595 entspricht CHF 3'337'537.50; vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 3). Der Buchungstext lautete «I.\_\_\_\_\_, 9% vom Zlg. Eingang DL-Vertrag Q.\_\_\_\_\_». Die Zahlung vom 5. Oktober 2006 wurde damit vor Abschluss des Vertrags zwischen I.\_\_\_\_\_ und der Steuerpflichtigen vom 1. Januar 2007 geleistet und verbucht. Der Vertrag vom 1. Januar 2007 enthält keinen Hinweis, wonach I.\_\_\_\_\_ den besagten Dienstleistungsvertrag vom 2. Oktober 2006 vermittelt hat und Ansprüche daraus abgegolten werden sollen. Der Vertrag vom 1. Januar 2007 kann damit nicht als Grundlage herangezogen werden für allfällige Provisionsansprüche aus dem Dienstleistungsvertrag vom 2. Oktober 2006. Damit kann er auch keine Provisionsanspruchsgrundlage bilden für nachfolgende Zahlungen, die sich ebenfalls auf den Dienstleistungsvertrag vom 2. Oktober 2006 beziehen. Auch die verschiedenen aktenkundigen Versionen des «Berater-Vertrags» vom 4. Mai 2007 (pag. 15.001.0123-0125; pag. 15.001.0126-0128) können weder als Grundlage für die monatlichen Zahlungen von EUR 18'000.- noch für die beiden genannten halbjährlichen Zahlungen herangezogen werden. Gemäss diesen beiden Vertragsversionen bezahlte die Steuerpflichtige an I.\_\_\_\_\_ ein Beraterhonorar von EUR 900'000.- bzw. von EUR 1,4 Mio. für von ihm erbrachte Dienstleistungen zur Vorbereitung und zum Vertragsabschluss eines langfristigen Vertrags vom 4. Mai 2007 zwischen der Steuerpflichtigen und der O.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: O.\_\_\_\_\_), der die Bereitstellung von Dienstleistungen zur Separierung von der O.\_\_\_\_\_ gehörenden Lagerbeständen betraf. Die im «Berater-Vertrag» vom 4. Mai 2007 genannten Summen weichen von den verbuchten Beträgen ab. Der Vertrag steht damit offenbar nicht im Zusammenhang mit den im Jahre 2007 verbuchten Aufwänden. Damit fehlt es hinsichtlich der im Geschäftsjahr 2007 ausgewiesenen Berater-Aufwände zu Gunsten von I.\_\_\_\_\_ am Nachweis der vertraglichen Grundlage. Diese Leistungen ergingen offenkundig direkt an I.\_\_\_\_\_.

6.1.1.3.2 I.\_\_\_\_\_ ist - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden - als nahestehende Person des Alleinaktionärs zu betrachten. Dass die Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer 2 und I.\_\_\_\_\_ über eine gewöhnliche Geschäftsbeziehung hinausgeht, ergibt sich zum einen daraus, dass I.\_\_\_\_\_ in früheren Jahren den Beschwerdeführer 2 ärztlich behandelt hatte (vgl. Arztrechnung vom 3. November 1997; FTK 30925). Zum anderen aber auch daraus, dass der Beschwerdeführer 2 über seine Unternehmungen die J.\_\_\_\_\_ unterstützt, die er offenbar zusammen mit I.\_\_\_\_\_ initiiert hat (vgl. pag. 180.380.001). Zudem wird in der Buchhaltung der steuerpflichtigen Gesellschaft das Kontokorrentkonto (Kto. 1166 Abrechnungskonto I.\_\_\_\_\_) unter der Kontengruppe «Kontokorrente Nahestehende» geführt (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4). Dies lässt darauf schliessen, dass die Beschwerdeführerin 1 selbst I.\_\_\_\_\_ auch als Nahestehenden ansieht. 6.1.1.3.3 Damit ist letztlich im Einklang mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin 1 geldwerte Leistungen betreffend das Geschäftsjahr 2007 in der Höhe von CHF 1'023'686.10 erbracht hat.

## **E. 6.1.2**

Geschäftsjahr 2008

### **E. 6.1.2.1**

Vorbringen der Vorinstanz Hinsichtlich der Begründung der Vorinstanz kann auf das vorstehend Gesagte verwiesen werden (E. 6.1.1.1).

### **E. 6.1.2.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden bestreiten auch für dieses Geschäftsjahr mit gleicher Begründung, dass eine geldwerte Leistung vorliege (E. 6.1.1.2).

### **E. 6.1.2.3**

Würdigung des Gerichts 6.1.2.3.1 Im Aufwand-Konto «4401 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_» sind für das Geschäftsjahr 2008 wiederum 12 monatliche Banküberweisungen à EUR 18'000.- ausgewiesen (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 5). Weiter ist per 30. Juni 2007 erneut ein Aufwand von CHF 333'753.75 verbucht. Dieser trägt den Vermerk «Auflösung I. \_\_\_\_\_ 1. Hj. Vertrag DL-Vertrag Q. \_\_\_\_\_». Per 31. Dezember 2008 ist eine weitere Zahlung von CHF 333'753.75 als Aufwand verbucht, welche den Vermerk «Auflösung 2. HJ I. \_\_\_\_\_ Vertrag (...)» trägt. Der Saldo des Kontos 4401 beläuft sich schliesslich auf CHF 1'015'434.90. Dieser Betrag entspricht den von der Vorinstanz für das Geschäftsjahr 2008 geltend gemachten geldwerten Leistungen an I. \_\_\_\_\_. Die Differenz zu den gleichartigen Zahlungen im Vorjahr ergibt sich aus den unterschiedlichen Umrechnungskursen. Hinsichtlich der vertraglichen Grundlagen bleibt die Situation gegenüber dem Vorjahr unverändert. Es kann daher uneingeschränkt auf das oben Gesagte (E. 6.1.1.3 ff.) verwiesen werden. 6.1.2.3.2 Damit ist letztlich im Einklang mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin 1 geldwerte Leistungen betreffend das Geschäftsjahr 2008 in der Höhe von CHF 1'015'434.90 erbracht hat.

### **E. 6.1.3**

Geschäftsjahr 2009

#### **E. 6.1.3.1**

Vorbringen der Vorinstanz Hinsichtlich der Begründung der Vorinstanz kann auf das vorstehend Gesagte verwiesen werden (E. 6.1.1.1).

#### **E. 6.1.3.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden bestreiten auch für dieses Geschäftsjahr mit gleicher Begründung, dass eine geldwerte Leistung vorliege (E. 6.1.1.2).

#### **E. 6.1.3.3**

Würdigung des Gerichts 6.1.3.3.1 Im Aufwand-Konto «4401 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_» sind für das Geschäftsjahr 2009 drei monatliche Banküberweisungen à EUR 18'000.- ausgewiesen (vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Weiter ist per 30. Juni 2009 ein Aufwand von CHF 667'507.50 verbucht. Dieser trägt den Vermerk «Aufl. Abgr. Folgejahr I. \_\_\_\_\_ für DL-Vertrag». Per 19. Oktober 2009 ist im Aufwand-Konto 4401 ein Aufwand von CHF 1'335'015.- verbucht. Der Buchungstext lautet: «Aufl. Abgr. I. \_\_\_\_\_ DL-Vertrag gem. Beschluss VR». Der Saldo des Kontos 4401 beläuft sich schliesslich auf CHF 2'084'762.70. Dieser Betrag entspricht den von der Vorinstanz für das Geschäftsjahr 2009 geltend gemachten geldwerten Leistungen an I. \_\_\_\_\_. Hinsichtlich der vertraglichen Grundlagen bleibt die Situation gegenüber den Vorjahren unverändert. Auch mit Bezug auf das Geschäftsjahr 2009 kann deshalb vollumfänglich auf das bereits Ausgeführte (E. 6.1.1.3 ff.) verwiesen werden. 6.1.3.3.2 Damit ist wiederum im Einklang mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin 1 geldwerte Leistungen betreffend das Geschäftsjahr 2009 in der Höhe von CHF 2'084'762.70 erbracht hat.

#### **E. 6.1.4**

Soweit die Beschwerdeführenden geltend machen, sämtliche Zahlungen zu Gunsten von I. \_\_\_\_\_ seien während der laufenden Buchprüfung, die im September 2007 eröffnet und danach weitergeführt worden war, ergangen und mangels anderweitiger Reaktion als von der ESTV genehmigt zu betrachten, verkennen sie, dass Buchprüfungen regelmässig vergangene Geschäftsjahre betreffen. Dies war auch im vorliegenden Fall nicht anders, denn die Buchprüfung im Jahre 2007 bezog sich auf die Geschäftsjahre 2002 bis 2006. Die vorliegend strittigen Geschäftsjahre 2007 bis 2009 waren damals nicht Gegenstand der Untersuchung. Von einer Genehmigung der Geschäftsvorfälle in den Jahren 2007 bis 2009 seitens der ESTV ist daher mitnichten auszugehen. Im Gegenteil hat die Vorinstanz infolge der durchgeführten Buchprüfung betreffend die Geschäftsjahre 2007 bis 2009 die fehlende Versteuerung mittels Verrechnungssteuer von geldwerten Leistungen beanstandet. Auch der Einwand der Beschwerdeführenden, wonach die Leistungen der Steuerpflichtigen in Russland ordnungsgemäss versteuert worden seien, geht fehl. Denn der Vorwurf der ESTV betrifft nicht die von I. \_\_\_\_\_ in Russland zu entrichtende Einkommenssteuer, sondern die schweizerische Verrechnungssteuer, deren Erhebung in der Schweiz unabhängig von einer Versteuerung der Einkünfte in Russland zu erfolgen hat (E. 5.1.5).

#### **E. 6.1.5**

Das Bundesverwaltungsgericht bestätigt die von der Vorinstanz unter dem Sachverhaltskomplex «I. \_\_\_\_\_» geltend gemachten geldwerten Leistungen. Diese Leistungen gingen offenkundig I. \_\_\_\_\_ direkt zu. Die Frage, ob diese Leistungen in (verrechnungssteuerlich praxismässig ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dem Beschwerdeführer 2 alleine zuzurechnen wären, kann einstweilen offenbleiben. Darauf ist unter dem Aspekt der solidarischen Haftung (siehe nachfolgend: E. 9.2) zurückzukommen, soweit die Ansprüche nicht verjährt sind.

#### **E. 6.1.6**

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

### **E. 6.2**

Sachverhaltskomplex «Kosten Projekt Thailand»

#### **E. 6.2.1**

Vorbringen der Vorinstanz Die Vorinstanz argumentiert zusammengefasst, um dem «Projekt Thailand» den Anschein des Vorliegens eines Projektes für eine geplante Hotel- und Appartementanlage und damit eine geschäftsmässige Begründung zu geben, seien in Thailand verschiedene Gesellschaften gegründet worden. Dies sei jedoch einzig zum Zwecke erfolgt, um über die jeweiligen Gesellschaften Grundstücke bzw. Häuser in Thailand zu kaufen, die der Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ privat genutzt hätten. Sämtliche Investitionen und Ausgaben im Zusammenhang mit Thailand hätten einzig den privaten Interessen des Beschwerdeführers 2 und I. \_\_\_\_\_ gedient. Die verbuchten laufenden Kosten könnten nicht anhand der einzelnen Leistungen dem Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ zugewiesen werden, weshalb sie ermessensweise je hälftig zugeteilt würden. Die fraglichen Leistungen hätten ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis, denn einem unabhängigen Dritten hätte die Beschwerdeführerin 1

diese Leistungen nicht erbracht. Die Beschwerdeführerin 1 habe hierfür auch keine entsprechende Gegenleistung vom Beschwerdeführer 2 oder von I. \_\_\_\_\_ erhalten. Der Beschwerdeführer 2 habe um den privaten Charakter der Leistungen gewusst. Dieses Wissen sei der Gesellschaft zuzurechnen. Sämtliche Voraussetzungen einer geldwerten Leistung lägen somit vor (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil II Ziff. 15.3.3 f.).

### **E. 6.2.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden halten zum «Projekt Thailand» sinngemäss fest, N. \_\_\_\_\_ habe die (...) gegründet und so verwaltet, dass deren Schulden beim Beschwerdeführer 2 hängen bleiben sollten, weil dieser über die Steuerpflichtige die (...) treuhänderisch für N. \_\_\_\_\_ gehalten habe. Die (...) habe 51% an der R. \_\_\_\_\_ gehalten, die zu 49% der M. \_\_\_\_\_ gehört hätte, die von L. \_\_\_\_\_ gehalten worden sei. N. \_\_\_\_\_ habe sein Unterzeichnungsrecht über Geschäfte bis CHF 1 Mio. missbraucht. So habe N. \_\_\_\_\_ die Verträge betreffend die Immobilien in Thailand persönlich unterschrieben und das Gelände als Stützpunkt für die künftige Detektor-Fabrik der (...) und der M. \_\_\_\_\_ in Südostasien gekauft. Begleitend habe sich der Beschwerdeführer 2 mit der Forschung und Kontaktpflege auf höchster Ebene in Thailand beschäftigt (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.20 ff.).

### **E. 6.2.3**

Würdigung des Gerichts

#### **E. 6.2.3.1**

Geschäftsjahr 2007 Gemäss Konto 4405 «Kosten Projekt Thailand» verbuchte die Beschwerdeführerin 1 im Geschäftsjahr 2007 CHF 490'788.13 an Aufwand (vorinstanzliche Akten: Ordner 1, Rubrik 4). Es handelt sich bei diesen Ausgaben gemäss Buchungstexten um Aufwendungen für den Ersatz von Barauslagen, Reisespesen, Übersetzungskosten, Vergütungen an (...) (Rechtsvertreter in Thailand, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) und die Vergütung an eine thailändische Gesellschaft für die Gründung von sechs Gesellschaften sowie um Vergütungen an eine Anwaltskanzlei in der Schweiz im Zusammenhang mit Thailand etc. Gemäss dem Verwaltungsratsprotokoll der Beschwerdeführerin 1 vom 22. Januar 2007 sollte die Steuerpflichtige in Thailand eine luxuriöse Hotel- und Appartementsanlage errichten und hierfür Grundstücke erwerben (pag. 12.017.0248-0250). Dem Verwaltungsratsprotokoll der Steuerpflichtigen vom 8. Juni 2007 ist zu entnehmen, dass zum Erwerb der Grundstücke die sechs Gesellschaften S1. \_\_\_\_\_, S2. \_\_\_\_\_, S3. \_\_\_\_\_, S4. \_\_\_\_\_, S5. \_\_\_\_\_ und S6. \_\_\_\_\_ gegründet worden seien. Gleichzeitig wurde das Budget für das Projekt «Thailand» von EUR 5 Mio. auf EUR 9 Mio. erhöht (pag. 12.017.0241-0244). Am 19. November 2007 führte der Beschwerdeführer 2 an der Verwaltungsratsitzung der Steuerpflichtigen aus, dass ausländischen Gesellschaften der Erwerb von Grundstücken in Thailand untersagt sei. Ausländische Gesellschaften dürften auch nur einen Anteil von 39% an thailändischen Gesellschaften halten. Die Beschwerdeführerin 1 verfüge daher offiziell nur über eine Minderheitsbeteiligung, inoffiziell könne sie jedoch über 100% verfügen. Ausländische natürliche Personen könnten ein Grundstück von rund 1600 m<sup>2</sup> pro Person erwerben unter der Bedingung, dass sie EUR 1 Mio. in thailändische Wertpapiere investieren würden (pag. 12.017.0217-0221). Laut Anhang zur Jahresrechnung 2007 hält die Beschwerdeführerin 1 fünf oder sechs thailändische Gesellschaften mit einer Beteiligungsquote von 39%. In der detaillierten Bilanz werden im Konto 1413 («Beteiligungen Thailand [2 - Vorjahr 7]») die

Beteiligungen lediglich pro memoria ausgewiesen (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 4), ohne jedoch namentlich aufgeführt zu sein. Im Geschäftsjahr 2007 wurden in den Büchern der Beschwerdeführerin 1 zweimal je EUR 1 Mio. für eine Einlage in ein thailändisches Depot ausgewiesen (Konto 1166 [Abrechnungskonto I. \_\_\_\_\_], Konto 1460 [Kontokorrent Aktionär]). Aktenkundig sind sodann zwei Depotbestätigungen der Bank of Thailand, wovon eine auf den Beschwerdeführer 2 und eine auf I. \_\_\_\_\_ lautet (pag. 160.200.241-242, 10.007.0170). In den Geschäftsjahren 2008 und 2009 finden sich die beiden Wertschriftendepots unter den Aktiven der Beschwerdeführenden 1 (Konto 1420 [Depot Thailand - B. \_\_\_\_\_] und 1421 [Depot Thailand - I. \_\_\_\_\_]). Der Beschwerdeführer 2 erklärte sodann anlässlich der Verwaltungsratssitzung vom 5. Juni 2008, dass er in Thailand ein weiteres Grundstück auf seinen Namen, aber auf Rechnung der Beschwerdeführerin 1 erworben habe. Daneben bewilligte der Verwaltungsrat für den Erwerb einer Option zum Kauf eines Grundstücks erneut ein Budget von EUR 5 Mio. (pag. 12.0170078-0080). Noch in der E-Mail vom 14. Mai 2009 von F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) an den Verwaltungsrat D. \_\_\_\_\_ hatte Ersterer erklärt, die Treuhandverträge für die Depots und die Häuser seien vorbereitet aber nie unterzeichnet worden. Für die beiden Häuser sehe er das Treuhandverhältnis jedoch nicht. Diese seien privat (pag. 12.017.0012-0015). Gemäss seiner Aktennotiz vom 28. Mai 2009 sind solche Depots nach thailändischem Recht während fünf Jahren gesperrt (pag. 11.014.0076). Die Treuhandverträge seien im Jahre 2007 vorbereitet, aber erst im Jahre 2009 unterzeichnet worden (pag. 11.014.0076). In den beschlagnahmten EDV-Daten befindet sich eine (undatierte) Übersicht (FTK 3188113) über die in Thailand gekauften Grundstücke (Chanod-Nr. [Eigentümerurkunde, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht] 2393, 7410, 27028, 12827, 16902). Gemäss dieser Übersicht waren die Grundstücke Nr. 2393 und 7410 auf den Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ eingetragen, während die weiteren Grundstücke auf die Gesellschaften S2. \_\_\_\_\_, S1. \_\_\_\_\_ und S7. \_\_\_\_\_ eingetragen waren. Einer E-Mail von Rechtsanwalt (...) vom 22. Mai 2007 lässt sich entnehmen, dass im damaligen Zeitpunkt die Beschwerdeführerin 1 nicht als 39%-ige Eigentümerin und der thailändische Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden nicht als Direktoren in den entsprechenden Registern eingetragen gewesen waren (FTK 3188131). Weiter weist er darauf hin, dass mit langfristigen Mietverträgen (bis zu 30 Jahre), welche auch im Grundbuch registriert werden können, sodass sie auch bei einem Eigentümerwechsel Bestand haben, Ausländer ganz legal langfristige Rechte an thailändischen Grundstücken erwerben könnten. Laut den aktenkundigen Grundbuchauszügen (pag. 122.600.289-306) sind folgende Eigentümer und Pächter eingetragen: Chanod Nr. Eigentümer Zeitpunkt/Zeitraum 2393 S3. \_\_\_\_\_ 23.07.2007 bis 20.03.20XX B. \_\_\_\_\_ 20.03.20XX 7410 S1. \_\_\_\_\_ 30.05.2007, ab 14.02.2012 verpachtet an I. \_\_\_\_\_ 27028 S2. \_\_\_\_\_ 12.06.2007 bis 28.10.2014 12827 S1. \_\_\_\_\_ 30.05.2007, ab 14.02.2012 verpachtet an I. \_\_\_\_\_ 16801 S4. \_\_\_\_\_ 04.06.2007, ab 14.12.2011 verpachtet an B. \_\_\_\_\_ 7413 (...) 21.07.2000 bis 15.12.2006 (...) 15.12.2006 bis 04.09.2007 (...) ab 04.09.2007 (fünf Chanods) 16902 S4. \_\_\_\_\_ 04.06.2007, ab 14.12.2011 verpachtet an B. \_\_\_\_\_ 49360 S6. \_\_\_\_\_ 24.05.2007 bis 20.03.2008 I. \_\_\_\_\_ 20.03.2008 Gemäss den Büchern der Beschwerdeführerin 1 hat diese im Geschäftsjahr 2007 folgende Darlehen gewährt: Konto Gesellschaft Datum Betrag in THB\* Betreff 1450 S1. \_\_\_\_\_ 29.05.2007 60'000'000.00 Grundstück 7410+12827 1451 S4. \_\_\_\_\_ 29.05.2007 38'100'000.00 Grundstück 16902+16801 1452 S2. \_\_\_\_\_ 29.05.2007 12'280'000.00 Grundstück 27028 (an [...]) 1453 S6. \_\_\_\_\_ 12.01.2007 12'000'000.00 Grundstück 49360 (an [...]) für

S6. \_\_\_\_\_/I. \_\_\_\_\_) 1459 S3. \_\_\_\_\_ 09.07.2007 16'000'000.00 (an [...] für B. \_\_\_\_\_/S3. \_\_\_\_\_) \*THB = thailändischer Baht Am 1. April 2009 schrieb F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) an den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin 1 (pag. 12.008.0082-0084), dass Thailand jährlich knapp CHF 500'000.- koste und fragte, ob nun ein Projekt vorliege (daselbst Ziff. 3). Weiter führte er aus, es sei aus seiner Sicht wichtig, dass eine klare Strategie (Businessplan, inkl. Zeitangaben) für das «Projekt Thailand» vorliege (betreffend Ausbau oder Verkauf; daselbst Ziff. 10). Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus den vorstehend aufgeführten Fakten, dass die Beschwerdeführerin 1 den Erwerb der Grundstücke mit den Chanod Nr. 7410, 12827, 16902, 16801, 49360, 2393 in Thailand finanzierte. Ein Nachweis, dass diese Grundstücke geschäftlichen Zwecken dienten, liegt nicht vor. Vielmehr ist aufgrund der im Grundbuch ausgewiesenen Eigentums- und Pachtverhältnisse zu schliessen, dass die Grundstücke privat genutzt wurden, wobei das Bundesverwaltungsgericht angesichts der Schwierigkeiten für Ausländer in Thailand Grundstücke zu erwerben, davon ausgeht, dass die Grundstücke seit ihrem Erwerb durch die thailändischen Gesellschaften vom Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ privat genutzt worden sind. Das Bundesverwaltungsgericht schliesst sodann auch hinsichtlich des Grundstückes mit der Chanod-Nr. 27028, dass dieses ebenfalls privat genutzt worden ist. Dieses Grundstück steht gemäss Grundbuchauszug im Eigentum der S2. \_\_\_\_\_, welche gemäss Verwaltungsratsprotokoll vom 22. Januar 2007 unter den sechs Gesellschaften aufgeführt wurde, die zum Erwerb von Grundstücken in Thailand dienten. Die Schlussfolgerung, dass die Liegenschaften im massgeblichen Zeitraum privat genutzt wurden, ergibt sich schliesslich auch aus den Ausführungen von F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) vom 1. April 2009 und vom 14. Mai 2009, welcher rund zwei Jahre nach dem Erwerb der Grundstücke moniert, dass kein Businessplan für das Projekt Thailand vorliege und er die bestehenden Häuser als «privat» betrachte. Aufgrund der privaten Nutzung der Grundstücke in Thailand sind die im Konto 4405 belasteten Kosten grundsätzlich ebenfalls privater Natur bzw. hat die Steuerpflichtige private Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers 2 und von I. \_\_\_\_\_ getragen. Durch die Übernahme der privaten Kosten hat die Beschwerdeführerin 1 Leistungen ohne entsprechende Gegenleistungen erbracht. Als Empfänger dieser Leistungen sind der Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ zu betrachten. Der Beschwerdeführer 2 ist Inhaber der Beschwerdeführerin 1. I. \_\_\_\_\_ ist - wie erwähnt (oben E. 6.1.1.3.2) - eine ihm nahestehende Person. Infolgedessen hat die Beschwerdeführerin 1 im Geschäftsjahr 2007 geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 490'788.13 erbracht. Da eine genaue Aufteilung der Kosten auf die beiden Leistungsempfänger mangels hinreichender Unterlagen nicht möglich ist, teilt das Bundesverwaltungsgericht - im Einklang mit der Vorinstanz und im Hinblick auf die nachfolgend zu behandelnde solidarische Haftung - die Kosten je hälftig auf.

### **E. 6.2.3.2**

Geschäftsjahr 2008 Gemäss Konto 4405 «Kosten Projekt Thailand» verbuchte die Beschwerdeführerin 1 im Geschäftsjahr 2008 CHF 433'867.45 an Aufwand (vorinstanzliche Akten: Ordner 1, Rubrik 5). Es handelt sich bei diesen Ausgaben gemäss Buchungstexten um Aufwendungen für den Ersatz von Barauslagen, Reisespesen, Übersetzungskosten, Vergütungen an (...) (Rechtsvertreter in Thailand) sowie um Vergütungen an eine Anwaltskanzlei in der Schweiz etc. Auf die private Natur der Kosten ist insbesondere aufgrund der E-Mail Rechnung des thailändischen Vertreters vom 18. Januar 2008 an (...) (die bei verschiedenen Gesellschaften des Beschwerdeführers 2 angestellt war) zu

schliessen (FTK 277385), worin dieser unter anderem um Ersatz für Aufwendungen für eine russische Party, eine Massage, für die Miete eines Bootes zum Fischen sowie für den Besuch einer Krokodilfarm ersucht. Da sich die gesamte Situation im Jahre 2008 zudem nicht wesentlich anders präsentiert als im Vorjahr, bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die von der Vorinstanz unter dem Sachverhaltskomplex «Projekt Thailand» für das betreffende Jahr ermittelten geldwerten Leistungen und deren Zurechnung an die beiden Leistungsempfänger. An der privaten Nutzung der Grundstücke durch die beiden Leistungsempfänger ändert nichts, dass im Geschäftsjahr 2008 die thailändischen Wertschriftendepots nunmehr als Aktivum der Beschwerdeführerin 1 geführt worden sind. Infolgedessen hat die Beschwerdeführerin 1 im Geschäftsjahr 2008 geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 433'867.45 erbracht.

### **E. 6.2.3.3**

Geschäftsjahr 2009 Gemäss Konto 4405 «Kosten Projekt Thailand» verbuchte die Steuerpflichtige im Geschäftsjahr 2009 CHF 176'263.09 an Aufwand (vorinstanzliche Akten: Ordner 2, Rubrik 1). Es handelt sich bei diesen Ausgaben gemäss Buchungstexten wiederum um Aufwendungen für den Ersatz von Barauslagen, Vergütungen an (...) (Rechtsvertreter in Thailand) sowie um Vergütungen an weitere ausländische Gesellschaften etc. Da sich die Situation im Jahre 2009 nicht wesentlich anders präsentiert als in den beiden Vorjahren, bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die von der Vorinstanz unter dem Sachverhaltskomplex «Projekt Thailand» für das betreffende Jahr ermittelten geldwerten Leistungen und deren Zuteilung an die Leistungsempfänger. Damit gilt als erstellt, dass die Beschwerdeführerin 1 im Geschäftsjahr 2009 geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 176'263.09 erbracht hat.

### **E. 6.2.4**

Die Einwände der Beschwerdeführenden betreffend die allfälligen Kompetenzüberschreitungen von N. \_\_\_\_\_ vermögen am vorstehend Gesagten nichts zu ändern. Denn diese Einwände erläutern lediglich den Hintergrund für die Transaktion vom 20. Mai 2009 betreffend die H. \_\_\_\_\_ (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.20.7), bei welcher die Steuerpflichtige die thailändischen Vermögenswerte an die H. \_\_\_\_\_ übertragen haben will. Der Beschwerdeführer 2 räumt damit immerhin ein, dass die Steuerpflichtige letztlich für fremde Schulden eingestanden ist, für deren Begleichung sie die thailändischen Vermögenswerte verwendet habe.

### **E. 6.2.5**

Im Sinne eines Zwischenergebnisses bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die von der Vorinstanz ermittelten geldwerten Leistungen betreffend den Sachverhaltskomplex «Kosten Projekt Thailand» für die Geschäftsjahre 2007 bis 2009 vollumfänglich. Die Frage, ob diese geldwerten Leistungen in (verrechnungssteuerlich praxisgemässer ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dem Beschwerdeführer 2 alleine zuzurechnen wären, kann einstweilen offenbleiben. Darauf ist unter dem Aspekt der solidarischen Haftung (vgl. nachfolgend: E. 9.2) zurückzukommen, soweit die Ansprüche nicht verjährt sind (vgl. dazu unten E. 8 ff.).

## **E. 6.3**

Sachverhaltskomplex «H. \_\_\_\_\_ / G. \_\_\_\_\_»

### **E. 6.3.1**

Vorbringen der Vorinstanz Zusammengefasst stellt die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid vom 10. April 2019 fest, dass der behauptete Anspruch der H. \_\_\_\_\_ im Betrag von EUR 18 Mio., ausmachend CHF 27'538'146.-, nur vorgetäuscht worden sei, damit die Steuerpflichtige den entsprechenden Betrag bzw. die an Zahlungsstatt zu übertragenden Vermögenswerte gemäss Zusatzvertrag vom 20. Mai 2009 dem Beschwerdeführer 2 verdeckt habe zukommen lassen können. Die Vermögenswerte seien denn auch entgegen den Abmachungen im Zusatzvertrag vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ weder Letzterer noch der H. \_\_\_\_\_ zugegangen. Die Vorinstanz führt weiter aus, die Steuerpflichtige habe für ihre Leistungen vom Beschwerdeführer 2 keine Gegenleistung erhalten. Der Rechtsgrund der Leistung an den Beschwerdeführer 2 liege ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis, denn anders lasse sich die Leistung nicht erklären. Der Beschwerdeführer 2 sei zu diesem Zeitpunkt Verwaltungsrat und Alleinaktionär der Steuerpflichtigen gewesen. Sein Wissen sei der Gesellschaft vollumfänglich zuzurechnen, womit auch die Organe der Steuerpflichtigen, mithin diese selbst sich des Charakters dieser Leistung und damit der Steuerbarkeit bewusst habe sein müssen. Sämtliche Voraussetzungen einer verrechnungssteuerpflichtigen geldwerten Leistung seien damit erfüllt (Einspracheentscheid vom 10 April 2019 Erwägungen 15.2 ff.). Dass die gemäss Zusatzvertrag vom 20. Mai 2009 zu begleichende Forderung fingiert gewesen sei, ergibt sich nach der Ansicht der Vorinstanz daraus, dass die behauptete Forderung im Februar 2009 unerwähnt geblieben sei, als die Steuerpflichtige beschlossen habe, ihre freien Mittel möglichst steuerfrei auf eine Tochtergesellschaft zu übertragen. Die behauptete Forderung der H. \_\_\_\_\_ von EUR 18 Mio. werde erstmals im Protokoll der Sitzung vom 29. April 2009 in Moskau erwähnt. F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) habe anschliessend die Forderung als «neue Info» und als «neue Erkenntnisse» bezeichnet. Die bereits zuvor erstellten und am 24. April 2009 dem Verwaltungsrat D. \_\_\_\_\_ übermittelten provisorischen Abschlüsse der Steuerpflichtigen für das Geschäftsjahr 2008 seien darum im Nachgang zur Sitzung vom 29. April 2009 als ungültig erklärt worden. F. \_\_\_\_\_ (Zeichnungsberechtigter) habe dazu festgehalten, dass «alles GANZ anders aussehen» werde. Den Protokollen der Verwaltungsratssitzungen zufolge sei die behauptete Forderung der H. \_\_\_\_\_ erstmals am 20. Mai 2009 thematisiert worden, obwohl gemäss dem Organisationsreglement der Steuerpflichtigen Verpflichtungsgeschäfte über CHF 1 Mio. der vorgängigen Zustimmung des Verwaltungsrats bedurft hätten. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz stellt die Steuerpflichtige den Sachverhalt so dar, wie wenn die H. \_\_\_\_\_ Vorleistungen im Umfang von EUR 18 Mio. erbracht habe und die Steuerpflichtige diese Leistungen nun (via ihre Tochtergesellschaft G. \_\_\_\_\_) der H. \_\_\_\_\_ zu bezahlen habe. Die Steuerpflichtige habe erklärt, dass die Forderung im Zusammenhang mit einem Dienstleistungsvertrag zwischen ihr und der Q. \_\_\_\_\_ stehe und es um die Erstellung und den späteren Betrieb eines nuklearen Zwischenlagers in Russland gehe. Soweit die Forderung auf dem Vertrag vom 2. Oktober 2006 zwischen der Steuerpflichtigen und der Q. \_\_\_\_\_ beruhe, fehlt es nach der Auffassung der Vorinstanz an einer Rechtsgrundlage, da dieser Vertrag gemäss einer Bestätigung der Q. \_\_\_\_\_ gleichentags bereits erfüllt worden sei. Weiter führt die Vorinstanz aus, die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 verweise auf einen Rahmenvertrag vom 3. November 2008. Auch dieser Vertrag falle als Grundlage für die Forderung der Q. \_\_\_\_\_ ausser Betracht, da Letztere erst am 6. Februar 2009 im russischen Handelsregister eingetragen worden sei. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wie die Q. \_\_\_\_\_ innerhalb von wenigen Monaten Vorleistungen im Umfang von EUR 18

Mio. erbracht haben könne. Ergänzend führt die Vorinstanz aus, auch die Zahlungsabwicklung habe nicht den Abmachungen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 entsprochen. Die Anteile an der (...) seien nämlich dem Beschwerdeführer 2 übertragen worden. Diese Anteile seien erst im März 2012 auf die H. \_\_\_\_\_ übertragen worden, als die ESTV einen entsprechenden Nachweis verlangt habe. Auch die Anteile an der (...) seien entgegen der Abtretungsvereinbarung vom 20. Mai 2009 nicht an die G. \_\_\_\_\_ übertragen worden. Im Auszug der (...) aus der Datenbank Spark der Interfax International Information Group (nachfolgend: Datenbank SPARK) werde weder die H. \_\_\_\_\_ noch die G. \_\_\_\_\_ jemals als Gesellschafterin der (...) aufgeführt. Bei der Datenbank SPARK handle es sich um eine Datenbank für Gesellschaften aus Russland, der Ukraine und Kasachstan, die ihre Daten von offiziellen Quellen sammle. Diese Datenbank werde auch von der schweizerischen Botschaft in Moskau für deren Abklärungen verwendet. Vielmehr seien neben der Steuerpflichtigen seit 2009 nur der Beschwerdeführer 2 und/oder die T. \_\_\_\_\_ (gemeint ist die T. \_\_\_\_\_), eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) respektive ein «Staatsbürger Russlands» aufgeführt. Die Vorinstanz führt auch aus, laut Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 haben die der S4. \_\_\_\_\_, Thailand, und der S2. \_\_\_\_\_, Thailand, gewährten Darlehen sowie die Anteile an diesen beiden Gesellschaften und ein thailändisches Wertschriftendepot im Wert von EUR 1'087'805.73 an Zahlungs statt übertragen werden sollen. Die Anteile an der S2. \_\_\_\_\_ und der S4. \_\_\_\_\_ seien gemäss den thailändischen Aktionärsverzeichnissen der Gesellschaften - entgegen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 - jedoch von der Steuerpflichtigen auf den Beschwerdeführer 2 übertragen worden. Die Vorinstanz fragt sich weiter, weshalb die G. \_\_\_\_\_ bzw. die H. \_\_\_\_\_ im Mai 2009 bereit gewesen sein sollten, ein thailändisches Wertschriftendepot mit einer noch bis im Juli 2012 laufenden Sperrfrist an Zahlungs statt zu akzeptieren, insbesondere, da die Forderung der H. \_\_\_\_\_ gegenüber der Steuerpflichtigen die bereits bei der H. \_\_\_\_\_ angefallenen Kosten hätte decken sollen. In den Unterlagen fände sich zum Wertschriftendepot sodann ein Treuhandvertrag zwischen der G. \_\_\_\_\_ und dem Beschwerdeführer 2. Die Vorinstanz scheint daraus zu schliessen, dass auch das vorerwähnte Wertschriftendepot dem Beschwerdeführer 2 zugegangen sei. Die Vorinstanz führt in der Folge aus, gemäss Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ seien neunzehn individualisierte Goldbarren im Wert von EUR 5'115'727.86 ins Depot der G. \_\_\_\_\_ zu übertragen gewesen. Im Zeitpunkt der Beschlagnahme im Rahmen der ASU-Strafuntersuchung am 4. April 2012 hätten sich siebzehn Goldbarren in der alleinigen Verfügungsmacht des Beschwerdeführers 2 befunden. Der Gegenwert des verkauften 18. Goldbarrens sei auf ein Bankkonto geflossen, an dessen Vermögenswerten der Beschwerdeführer 2 wirtschaftlich berechtigt gewesen sei, weshalb insoweit ebenfalls von einer geldwerten Leistung an den Beschwerdeführer 2 auszugehen sei. Die Vorinstanz schloss aus diesen Umständen, dass auch der 19. Goldbarren oder dessen Gegenwert dem Beschwerdeführer 2 zugeflossen sei. Schliesslich hält die Vorinstanz fest, dass der neben den vorstehend genannten Teilbeträgen verbleibende Betrag in der Höhe von EUR 6'398'077.38 bis zum Gesamtbetrag von EUR 18 Mio. mittels Banküberweisung zu begleichen gewesen sei. Der Betrag sei auf ein Konto bei der (...) überwiesen worden, welches auf die H. \_\_\_\_\_ gelautet habe und welches erst am 19. Mai 2009 eröffnet worden sei. Über dieses Konto sei seit seiner Eröffnung nur diese eine Transaktion abgewickelt worden. Der Beschwerdeführer 2 habe sich als an diesem Bankkonto wirtschaftlich berechtigt ausgegeben und bereits am 27. Mai 2009 der Bank den Auftrag

erteilt, den gesamten Betrag auf ein anderes, am 20. Mai 2009 neu-eröffnetes Konto, zu überweisen. Auch an diesem Konto, lautend auf die S5.\_\_\_\_\_, Thailand, habe sich der Beschwerdeführer 2 als wirtschaftlich berechtigt ausgegeben und sei einziger Zeichnungsberechtigter gewesen. Der Betrag von EUR 6'398'077.38 müsse daher als ihm persönlich zugeflossen angesehen werden - so die Ausführungen der Vorinstanz. Zusammenfassend hält die Vorinstanz fest, dass die gemäss Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der G.\_\_\_\_\_ zu übertragenden Vermögenswerte effektiv dem Beschwerdeführer 2 zugegangen oder ihm zuzurechnen seien.

### **E. 6.3.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Zusammenfassend halten die Beschwerdeführenden fest, dass die Vorinstanz ein «Sammelsurium» von Fakten zusammengetragen und willkürliche Informationen aneinandergereiht habe, was in keiner Weise einer korrekten, nachvollziehbaren Sachverhaltsermittlung entspreche und es deshalb verunmögliche, überhaupt eine Beurteilung der Vorwürfe vorzunehmen. Es sei offensichtlich, dass sich dadurch keine geldwerten Leistungen der Steuerpflichtigen belegen bzw. nachvollziehen lassen würden, dass dadurch keine Entreichung der Beschwerdeführerin 1 dargestellt werde, und dass dadurch keine Leistungen gestützt auf ein Beteiligungsrecht ersichtlich seien sowie dass sich dadurch nicht nachvollziehen lasse, weshalb die statutarischen Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin 1 für die jeweils massgebenden Jahre 2007, 2008 und 2009 nicht korrekt sein sollen und entsprechend handelsrechtlich verbuchter Aufwand nicht geschäftsmässig begründet sein soll (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil II Ziff. 8.2). Nach den Ausführungen der Beschwerdeführenden muss die Tätigkeit der Beschwerdeführerin 1 in einem grösseren Zusammenhang gesehen werden. Die Beschwerdeführenden machen hierzu geltend, bereits im Jahre 1993 habe der Beschwerdeführer 2 über Kontakte von I.\_\_\_\_\_ Geschäftsbeziehungen mit der O.\_\_\_\_\_ -Gruppe aufgebaut, insbesondere mit der U.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: U.\_\_\_\_\_), der (...) (nachfolgend: [...]), der O.\_\_\_\_\_ und der Q.\_\_\_\_\_. Die Geschäftstätigkeit des Beschwerdeführers 2 sei in den Jahren 1993 bis 2000 in erster Linie auf den Aufbau der Beziehungen zwischen deutschen und russischen Unternehmen gerichtet gewesen. Mit dem Umzug des Beschwerdeführers 2 in die Schweiz Ende des Jahres 2000 habe sich an diesem Geschäftsfokus nichts geändert (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil III Ziff. 12.2). Weiter führen die Beschwerdeführenden aus, im Zeitraum vom März 2001 bis zum Juli 2008 habe der Beschwerdeführer 2 und die ihm zuzuordnenden Unternehmen, im Wesentlichen die Beschwerdeführerin 1 und die K.\_\_\_\_\_ und insgesamt die Gesellschaftsgruppe des Beschwerdeführers 2 (nachfolgend: B.\_\_\_\_\_ -Gruppe), mit der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe 34 Verträge abgeschlossen. Nach den Vorstellungen der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe sollte der Beschwerdeführer 2 sie bei der Umsetzung strategischer Projekte in Russland unterstützen, insbesondere im Bereich der Kontakthanbahnung mit der russischen Energiewirtschaft. Das Ministerium der russischen Föderation für Atomenergie (MINATOM, Vorgänger des staatlichen Unternehmens ROSATOM) habe am 1. September 2000 einen Kooperationsvertrag mit der V.\_\_\_\_\_, Brüssel (bei welcher der Beschwerdeführer 2 als Chairman amte), abgeschlossen mit einer Laufzeit bis 28. Februar 2007. Die strategische Partnerschaft habe es mit sich gebracht, dass die russischen Behörden Verträge abgesichert hätten, welche von Unternehmen des Beschwerdeführers 2 mit Unternehmen der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe geschlossen worden seien. Im Vorfeld des Vertrags vom 2. Oktober 2006 zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Q.\_\_\_\_\_ habe z.B. die Föderale

Agentur der russischen Föderation für Atomenergie der Q.\_\_\_\_\_ am 24. August 2006 mitgeteilt, dass sie den Beschluss der Q.\_\_\_\_\_ ausdrücklich begrüsse, das (...) zur kompletten Demontage des (...) in (...) heranzuziehen. Die Föderale Agentur habe zugesichert, dass Leistungen aus dem Vertrag gegebenenfalls durch untergeordnete bzw. verwandte Institutionen der Föderalen Agentur in vollem Umfang erbracht werden. Am 16. März 2007 haben die dem Beschwerdeführer 2 gehörende G.\_\_\_\_\_ und die O.\_\_\_\_\_ einen Vertrag über die Lieferung von (...) abgeschlossen. Am 25. Mai 2007 habe die G.\_\_\_\_\_ den Vertrag vom 16. März 2007 mit Einverständnis der O.\_\_\_\_\_ unentgeltlich sowie mit allen Rechten und Pflichten an die K.\_\_\_\_\_ übertragen und sich gegenüber der O.\_\_\_\_\_ verpflichtet, die vertraglichen Leistungen im Falle der Nichterfüllung durch die K.\_\_\_\_\_ zu übernehmen. Am 25. Mai 2007 habe die (...) (Unternehmen der staatlichen ROSATOM-Gruppe) der K.\_\_\_\_\_ unter dem Titel «(...) supply guarantee» mitgeteilt, dass sie eine Spezialreserve von 225 t (...) bereithalte als Garantie für die im Vertrag vom 16. März 2007 zugesicherten Lieferungen. Am 27. April 2007 sei ein weiterer Vertrag abgeschlossen worden. Auch dieser Vertrag sei gleich wie derjenige vom 16. März 2007 an die K.\_\_\_\_\_ übertragen worden. Aufgrund von internen Machenschaften, mutmasslich zum Teil mit krimineller Energie, innerhalb der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe, habe sich das Verhältnis zwischen dem Beschwerdeführer 2 bzw. der B.\_\_\_\_\_ -Gruppe, namentlich der Beschwerdeführerin 1 und der K.\_\_\_\_\_, einerseits und der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe andererseits getrübt. Diese Situation habe zu verschiedenen Schiedsgerichts- und Gerichtsverfahren zwischen der B.\_\_\_\_\_ -Gruppe und der U.\_\_\_\_\_ -Gruppe geführt sowie zu einer Sonderuntersuchung durch die (...). Die Beschwerdeführenden bringen ferner vor, dass zur Unternehmensgruppe des Beschwerdeführers 2 auch die Firma (...) gehört habe, die N.\_\_\_\_\_ für seine privaten Geschäfte gegründet habe. Da N.\_\_\_\_\_ damals ein amtierender deutscher (...) gewesen sei, habe er den Beschwerdeführer 2 gebeten, treuhänderisch die Anteile dieser Firma zu halten bis er (N.\_\_\_\_\_) in Rente gehe. Der Firma (...) hätten 51% am gemeinsamen Unternehmen in Dubna mit der Firma M.\_\_\_\_\_ von L.\_\_\_\_\_ gehört. N.\_\_\_\_\_ habe hinter B.\_\_\_\_\_ 's Rücken und unter Missbrauch seines Rechts, ohne B.\_\_\_\_\_ 's Zustimmung Geschäfte bis CHF 1 Mio. pro Tag oder bis CHF 30 Mio. pro Monat abgeschlossen und so bis vor seiner eigenen Kündigung im Mai 2009 Schulden angehäuft gegenüber L.\_\_\_\_\_. Aus diesem Grund habe der Beschwerdeführer 2 im Mai 2009 versucht, mit eigenen Aktiva die Schulden gegenüber L.\_\_\_\_\_ zu begleichen. L.\_\_\_\_\_ habe einen Besuch in Zürich geplant, um entsprechende Konten bei Schweizer Banken zu eröffnen, habe es aber vor dem 20. Mai 2009 nicht geschafft. L.\_\_\_\_\_ sei nach Thailand gekommen und habe die von Schweizer Firmen B.\_\_\_\_\_ 's erworbenen Immobilien besichtigt, die sich 10 km von den damals bereits installierten Testanlagen der M.\_\_\_\_\_ befunden hätten. Er habe diese Grundstücke für die Platzierung der Produktionskapazitäten der M.\_\_\_\_\_ in Südostasien gebilligt. B.\_\_\_\_\_ habe N.\_\_\_\_\_ 's Schulden gegenüber L.\_\_\_\_\_ bezahlt und habe die Übergabe der Unternehmungen M.\_\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_\_ sowie der Immobilien in Thailand an L.\_\_\_\_\_ vorbereitet. Am 21. Oktober 2009 sei L.\_\_\_\_\_ infolge eines Fehlers des Notrufarztes zu Hause in Dubna plötzlich gestorben (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff 3.6.6.2, Ziff. 7.20.3 und 7.20.6). Weiter führen die Beschwerdeführenden aus, dass die Herren N.\_\_\_\_\_, (...), (...), (...), (...) als Komplizen zusammengewirkt und so vom Beschwerdeführer 2 Geld erpresst hätten. (...) und N.\_\_\_\_\_ hätten dem Beschwerdeführer 2 zwei Ultimata mit Datum 20. Mai 2009 gestellt und gedroht, dass im Falle der Nichtbezahlung die ESTV kommen und sämtliche

Aktiva beschlagnahmen werde (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 27.7).

### E. 6.3.3

Würdigung des Gerichts Verbuchung Die Beschwerdeführerin 1 verbuchte per 20. Mai 2009 den Betrag von EUR 18 Mio. (zum Kurs von 1.529 entspricht CHF 27'538'146.98) im Konto 4408 (Fremdleistung für DL-Vertrag [...]) als Aufwand (vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Als Buchungsbeleg Nr. 409232 liegt eine Zusatzvereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ vom 20. Mai 2009 in den Akten, die auf einen Rahmenvertrag vom 3. November 2008 verweist. Es erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht jedoch nicht, in welchem Zusammenhang die in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 aufgeführte Verpflichtung von EUR 18 Mio. mit den in der Beschriftung des Kontos 4408 erwähnten DL-Verträgen (...) bis (...) steht, zumal mit Bezug auf diese Verträge in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin 1 noch weitere Ertrags- und Aufwandkonti geführt werden (vgl. z.B. Konti 3700 bis 3705 «DL-Vertrag [...]», «DL-Vertrag [...]», «DL-Vertrag [...]» und «DL-Vertrag Q. \_\_\_\_\_», Konto 4410, Konti 4600 bis 4605; vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1). Grundgeschäft Insgesamt sind drei unterzeichnete Versionen der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ aktenkundig (pag. 11.018.0083-0084 [Buchungsbeleg 409232 deutsch mit handschriftlichen Bemerkungen]; pag. B 124.100.001, pag. 15.034.0012 [ohne Übertragung der beiden thailändischen Beteiligungen]). Diese Versionen unterscheiden sich zum einen dadurch, dass sie teilweise von anderen Personen unterzeichnet wurden und teilweise keinen Firmenstempel aufweisen sowie teilweise inhaltlich andere Tilgungsmodalitäten vorsehen. Aus den verschiedenen Vertragsversionen erhellt nicht, in welcher zeitlichen Reihenfolge die Vereinbarungen abgeschlossen worden sind bzw. inwieweit eine Version nachträglich durch eine andere abgelöst worden ist. Die Bücher der Beschwerdeführerin 1 stellen auf diejenige Version vom 20. Mai 2009 ab, welche die Firmenstempel beider Parteien aufweist und seitens der Beschwerdeführerin 1 die Unterschrift des Beschwerdeführers 2 und des Verwaltungsrates C. \_\_\_\_\_ trägt (Buchungsbeleg Nr. 409232, pag. 11.018.0083-0084). Gemäss der Präambel der vorerwähnten Vereinbarung fordert die G. \_\_\_\_\_ aufgrund eines am 3. November 2008 abgeschlossenen Rahmenvertrags die Begleichung von angefallenen Kosten in der Höhe von EUR 18 Mio. zugunsten der H. \_\_\_\_\_. Die Forderung von EUR 18 Mio. soll mittels Verrechnung von Darlehensforderungen gegenüber zwei thailändischen Gesellschaften, der Übertragung von zwei thailändischen und zwei russischen Beteiligungen, eines thailändischen Wertpapierdepots, 19 Goldbaren und einer Banküberweisung getilgt werden. Aus der Kontierung und den handschriftlichen Anmerkungen folgt jedoch, dass die Tilgungsmodalitäten nochmals geändert worden sind. Eine entsprechende Zustimmung der G. \_\_\_\_\_ oder weiterer Gesellschaften zur Änderung der Tilgungsmodalitäten ist indessen nicht dokumentiert. Schon aus diesem Umstand ergibt sich für das Bundesverwaltungsgericht, dass die als Buchungsbeleg verwendete Vertragsversion nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. Die Steuerpflichtige und die G. \_\_\_\_\_ sind zwar die Parteien der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009, doch ergibt sich aus dem Wortlaut des Vertrags, wonach die G. \_\_\_\_\_ «die Begleichung der angefallenen Kosten zugunsten der H. \_\_\_\_\_» fordere, dass der Anspruch der H. \_\_\_\_\_ zusteht. Gleiches ergibt sich aus den Ausführungen im Verwaltungsratsprotokoll der Steuerpflichtigen vom 20. Mai 2009 (pag. 15.034.0001-0003), wonach drei Unternehmen für die Steuerpflichtige Projekte vorfinanziert haben. Erwähnt werden die «(...)», die «H. \_\_\_\_\_» und die «M. \_\_\_\_\_». Aufgrund der noch nicht abgeschlossenen Verhandlungen mit der

«O.\_\_\_\_\_» würden diese Unternehmen ihre Forderungen gegenüber der Steuerpflichtigen sichern wollen. Die H.\_\_\_\_\_ verlange die Bezahlung der Forderung von EUR 22,5 Mio., wobei es dem Beschwerdeführer 2 gelungen sei, mit den Partnern einen «Vergleich» über den Betrag von EUR 18 Mio. auszuhandeln. Infolgedessen erachtet das Bundesverwaltungsgericht die H.\_\_\_\_\_ als vermeintliche Gläubigerin des Anspruchs von EUR 18 Mio. und damit als Leistungserbringerin. Demzufolge ist nachzuweisen, dass die H.\_\_\_\_\_ gegenüber der Steuerpflichtigen eine Leistung in der Höhe von EUR 22,5 Mio. bzw. EUR 18 Mio. erbracht hat, ansonsten von einer geldwerten Leistung auszugehen ist. Die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 enthält keine Angaben darüber, warum die G.\_\_\_\_\_ die Forderung von EUR 18 Mio. zugunsten der H.\_\_\_\_\_ einfordert bzw. sind auch keinen Angaben ersichtlich, dass die H.\_\_\_\_\_ dieses Vorgehen billigt, noch ist ein Hinweis ersichtlich, weshalb die im Vertrag aufgeführten Kosten in der Höhe von EUR 18 Mio. angefallen und wofür sie verwendet worden sind. Ebenso wenig ist angegeben, in welchem Verhältnis die G.\_\_\_\_\_ und die H.\_\_\_\_\_ zu einander stehen, noch welches deren Beziehung zur Q.\_\_\_\_\_ ist, welche gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführenden vom 23. März 2012 in das Geschäft involviert gewesen sein soll (vorinstanzliche Akten: Ordner 3 Rubrik 6). Die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 ist damit nicht geeignet, den Bestand des Anspruchs der H.\_\_\_\_\_ in der Höhe von EUR 18 Mio. nachzuweisen. Der in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 erwähnte Rahmenvertrag vom 3. November 2008 ist sodann nicht aktenkundig, weshalb es auch insoweit an einem Nachweis für den Bestand des Anspruchs der H.\_\_\_\_\_ gegenüber der Steuerpflichtigen in der Höhe von EUR 18 Mio. mangelt. Die Beschwerdeführenden stützen sich zum Nachweis des Anspruchs der H.\_\_\_\_\_ in der Höhe von EUR 18 Mio. schliesslich auf einen Vertrag zwischen der Q.\_\_\_\_\_ und der Steuerpflichtigen vom 2. Oktober 2006 (pag. 12.017.0118-0130). Gemäss diesem Vertrag hatte die Steuerpflichtige Koordinationsleistungen zu erbringen im Zusammenhang mit der Verpflichtung der Q.\_\_\_\_\_ zum Rückbau des (...) und der Zwischenlagerung (...), wofür die Steuerpflichtige 10 Tage nach Vertragsabschluss EUR 46,5 Mio. erhalten sollte. Gemäss § 3 Abs. 1 dieses Vertrags sollte die an die Steuerpflichtige bezahlte Vergütung für die Abgeltung der Q.\_\_\_\_\_ bzw. der Projektgesellschaft für die Nutzung des (...) und/oder des (...) in Anspruch genommenen Dienstleistungen verwendet werden. Gemäss § 3 Abs. 2 des Vertrags hatte die Steuerpflichtige sicherzustellen, dass die erhaltene Vergütung auf die bezogene Lieferung von Brennstoffen angerechnet werde, falls mit dem Rückbau nicht bis spätestens 31. Dezember 2011 begonnen werde. Mit anderen Worten ausgedrückt, wurde im Vertrag vom 2. Oktober 2006 die Steuerpflichtige als Dienstleistungserbringerin bezeichnet, die offenbar von der Q.\_\_\_\_\_ Vorauszahlungen erhalten hatte. Sie konnte indessen ihre Dienstleistungen durch Dritte erbringen lassen. Gemäss einer weiteren Zusatzvereinbarung vom 2. Oktober 2006 hat die Steuerpflichtige ihre gegenüber der Q.\_\_\_\_\_ aus § 3 Abs. 2 des (eingangs bezeichneten) Vertrags herrührenden Verpflichtungen jedoch bereits erfüllt (pag. 12.017.0130). Der besagte Vertrag zwischen der Q.\_\_\_\_\_ und der Steuerpflichtigen kann schon aus diesem Grund nicht als Nachweis für die Forderung der H.\_\_\_\_\_ gegenüber der Steuerpflichtigen dienen. Dass die H.\_\_\_\_\_ im Auftrag oder im Namen der Steuerpflichtigen tatsächlich bis zum 20. Mai 2009 Dienstleistungen im Betrag von EUR 18 Mio. zu erbringen hätte oder erbracht hat, indem sie der Q.\_\_\_\_\_ ein (...) bzw. einen (...) zur Verfügung gestellt hat, lässt sich zudem weder dem Vertrag vom 2. Oktober 2006 noch der erwähnten Zusatzvereinbarung vom gleichen Tag entnehmen. Letztlich fehlt es somit am Nachweis einer von der

G.\_\_\_\_\_ oder der H.\_\_\_\_\_ erbrachten Gegenleistung in der Höhe EUR 18 Mio. Die G.\_\_\_\_\_, Moskau, wurde im Anhang zur Jahresrechnung 2008 (pag.124.100.221) und 2009 (pag. 124.100.228) der Steuerpflichtigen als 99%-ige Beteiligung aufgeführt. Im Auszug der Datenbank SPARK wird hingegen nicht die Steuerpflichtige als Aktionärin aufgeführt, sondern eine andere Gesellschaft (an gleicher Adresse in Zug wie die Steuerpflichtige). Ab dem (...) wurde der Beschwerdeführer 2 als Teilhaber mit einem Anteil von 99,94% geführt (pag. 180.320.098). Das Bundesverwaltungsgericht geht angesichts der widersprüchlichen Angaben zur Inhaberschaft davon aus, dass die G.\_\_\_\_\_ bereits am 20. Mai 2009 wirtschaftlich direkt dem Beschwerdeführer 2 zuzurechnen war. Demzufolge war die G.\_\_\_\_\_ im damaligen Zeitpunkt nicht als Tochtergesellschaft der Steuerpflichtigen, sondern vielmehr als deren Schwestergesellschaft zu betrachten. Ob der Beschwerdeführer 2 diesfalls in (verrechnungssteuerlich praxismässig ausnahmsweiser) Anwendung der sog. Dreieckstheorie (vgl. E. 5.2.2.5) als Leistungsempfänger zu betrachten wäre, kann offenbleiben, da ihm die Vermögenswerte ohnehin effektiv zugeflossen sind, wie nachfolgend zu zeigen ist. Erfüllungshandlungen Die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 zwischen der Steuerpflichtigen und der G.\_\_\_\_\_ sah vor, dass die Steuerpflichtige die Forderung von EUR 18 Mio. wie folgt begleichen werde: Vermögenswert EUR Darlehen S4.\_\_\_\_\_, Thailand, und Darlehen S2.\_\_\_\_\_, Thailand 1'168'519.66 100% Beteiligung S4.\_\_\_\_\_ und 100% Beteiligung S2.\_\_\_\_\_ (Buchwerte)

#### **E. 6.3.4**

Soweit die Beschwerdeführenden schliesslich darlegen, die vorliegend strittige Transaktion basiere auf Verfehlungen von N.\_\_\_\_\_ (Direktor der Beschwerdeführerin 1 vom 28. Februar 2006 bis 31. März 2009, vgl. dazumalige Handelsregisterauszüge), die Unterschrift des Beschwerdeführers 2 sei gefälscht und Letzterer habe an der Sitzung vom 29. April 2009 in Moskau nicht teilgenommen, vermögen sie daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Die E-Mail vom 16. Januar 2012 von E.\_\_\_\_\_ (Geschäftsführer; FTK 4096192) erging gemäss Wortlaut in Absprache mit dem Beschwerdeführer 2 und war auch an ihn adressiert. Er war damit zumindest darüber informiert, dass Dokumente erstellt werden sollten, welche die Transaktion vom 20. Mai 2009 nachträglich rechtfertigen sollten. Entscheidend jedoch ist, dass die in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 erwähnten Vermögenswerte nach der Erkenntnis des Bundesverwaltungsgerichts dem Beschwerdeführer 2 tatsächlich zugegangen sind, weshalb er zumindest insoweit an der Transaktion beteiligt gewesen ist.

#### **E. 6.3.5**

Im Sinne eines Zwischenergebnisses bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die geldwerten Leistungen an den Beschwerdeführer 2 im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «G.\_\_\_\_\_ / H.\_\_\_\_\_» in der Höhe von EUR 18 Mio. (zum Kurs von 1.529 entspricht CHF 27'538'146.-).

#### **E. 6.4**

Sachverhaltskomplex «J.\_\_\_\_\_»

##### **E. 6.4.1**

Vorbringen der Vorinstanz Die Vorinstanz stellt sich im angefochtenen Einspracheentscheid vom 10. April 2019 auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin 1 habe im Rahmen des Sachverhaltskomplexes «J.\_\_\_\_\_» bzw. einer weiteren

Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 per dato geldwerte Leistungen im Umfang von CHF 4'559'000.- erbracht, wovon CHF 2'418'258.- dem Beschwerdeführer 2 zuzurechnen seien. Nach Ansicht der Vorinstanz ist die von der Steuerpflichtigen mit der J. \_\_\_\_\_ am 20. Mai 2009 abgeschlossene Zusatzvereinbarung über eine pauschale Restabfindung von EUR 2'965'010.45 (ausmachend CHF 4'559'000.05) zusammen mit den anderen am 20. Mai 2009 erfolgten Transaktionen (G. \_\_\_\_\_ / H. \_\_\_\_\_) zu betrachten. Auch diese Zusatzvereinbarung sei vor dem Hintergrund des Anfangs 2009 geäusserten Wunsches des Beschwerdeführers 2, rund CHF 200 Mio. von der Steuerpflichtigen und der K. \_\_\_\_\_ auf russische Tochtergesellschaften zu übertragen, zu sehen, die jedoch auf den Widerstand der Verwaltungsräte gestossen sei. Daher habe am 29. April 2009 in Moskau eine Sitzung stattgefunden. In der Folge sei mit der J. \_\_\_\_\_ die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 abgeschlossen worden. Dort sei nun plötzlich von Honoraransprüchen der J. \_\_\_\_\_ die Rede und nicht mehr von Sponsoring, obwohl man sich im Titel der Vereinbarung auf den Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 beziehe. Die Vorinstanz bezweifelt, dass die Zusatzvereinbarung den tatsächlichen Sachverhalt abbilde. Die hierbei unter anderem vereinbarte Banküberweisung im Betrag von EUR 15'374.15 sei jedoch auf ein Bankkonto der J. \_\_\_\_\_ erfolgt und sei als geldwerte Leistung an jene zu betrachten. Die Vorinstanz erachtet es ferner als erstellt, dass diejenigen sechs Goldbarren, die anlässlich der Hausdurchsuchung im Tresor bei (...) vorgefunden worden seien, zu welchem Tresor einzig der Beschwerdeführer 2 den Code gekannt habe, von der Steuerpflichtigen als geldwerte Leistung im Betrag von insgesamt CHF 2'418'258.09 (CHF 797'309.55 + CHF 1'620'948.54) verdeckt dem Beschwerdeführer 2 übertragen worden seien. Die restlichen fünf Goldbarren (im Wert von EUR 1'376'887.79 entsprechend CHF 2'117'102.68) habe die J. \_\_\_\_\_ am 12. März 2010, am 4. Mai 2010 und am 14. Juni 2010 an die nahestehende P. \_\_\_\_\_ verkauft. Empfängerin der geldwerten Leistungen im Umfang dieser fünf Goldbarren sei daher die J. \_\_\_\_\_ (Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Erwägungen Ziff. 15.5 ff.).

#### **E. 6.4.2**

Vorbringen der Beschwerdeführenden Die Beschwerdeführenden führen sinngemäss aus, die Zahlungen an die J. \_\_\_\_\_ würden im Einklang mit dem Ruling mit der Steuerbehörde des Kantons Zürich vom 9. Juni 2006 stehen (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.17.2). Zudem seien diese Zahlungen während der verrechnungssteuerlichen Buchprüfung getätigt worden. Sie seien damit der ESTV bekannt gewesen und von dieser nicht beanstandet worden (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.17.3).

#### **E. 6.4.3**

Würdigung des Gerichts Konti und Aufwände im Zusammenhang mit der J. \_\_\_\_\_ Per 1. Januar 2009 wurden in den Büchern der Steuerpflichtigen sodann folgende Kontenstände aufgeführt, die einen Bezug zur J. \_\_\_\_\_ aufwiesen: Konto Betrag in CHF 1190  
 Abgrenzung Folgejahr J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 2'400'000.00 1192 Abgrenzung Folgejahr J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 120'000.00 1194 Abgrenzung Folgejahr J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 80'000.00 1195 Abgrenzung Folgejahr J. \_\_\_\_\_ DL-Vertrag Q. \_\_\_\_\_ 17'477'000.00  
 Zwischensumme 20'077'000.00 1490 Abgrenzung J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 80'000.00 1492  
 Abgrenzung J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 240'000.00 1494 Abgrenzung J. \_\_\_\_\_ Vertrag (...) 160'000.00 1495 Abgrenzung J. \_\_\_\_\_ DL-Vertrag Q. \_\_\_\_\_ 5'390'000.00  
 Zwischensumme 5'870'000.00 Summe spezifische Aktiven 25'947'000.00 2310  
 Rückstellung Vertrag (...) Folgejahr -6'000'000.00 2312 Rückstellung Vertrag (...) Folgejahr

-300'000.00 2314 Rückstellung Vertrag (...) Folgejahr -200'000.00 2315 Rückstellung DL-Vertrag Q.\_\_\_\_\_ Folgejahr -43'692'500.00 Zwischensumme -50'192'500.00 2600 Langfristige Rückstellung Vertrag (...) -200'000.00 2602 Langfristige Rückstellung Vertrag (...) -600'000.00 2604 Langfristige Rückstellung Vertrag (...) -400'000.00 2605 Langfristige Rückstellung DL-Vertrag Q.\_\_\_\_\_ -13'475'000.00 Zwischensumme -14'675'000.00 Summe spezifische Passiven -64'867'500.00 Differenz -38'920'500.00 Alle die vorstehend aufgeführten Konti wiesen per 31. Dezember 2009 einen Saldo von CHF Null aus. In den Büchern der Beschwerdeführerin 1 wurden in den Aufwandkonti 4600, 4602, 4604 und 4605 pro 2009 Auflösungen von Abgrenzungen aus den Verträgen (...), (...), (...) und DL-Vertrag verbucht, jeweils per 30. Juni bzw. per 30. September und per 19. Oktober 2009 gemäss Beschluss des Verwaltungsrats. Insgesamt wurden Aufwände in der Höhe von CHF 25'947'000.- ausgewiesen. Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 Die Vorinstanz erhebt unter dem Titel «Sachverhaltskomplex J.\_\_\_\_\_» ihren Ausführungen zufolge einzig für diejenigen Leistungen die Verrechnungssteuer, die gestützt auf die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 (pag. 15.034.0044) zwischen der Steuerpflichtigen und der J.\_\_\_\_\_ Letzterer zugesprochen worden sind. Gemäss der Zusatzvereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der J.\_\_\_\_\_ vom 20. Mai 2009 übertrug die Steuerpflichtige der J.\_\_\_\_\_ Vermögenswerte im Betrag von gerundet EUR 2'965'010.45. Die von der Vorinstanz berücksichtigte Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 verwies in ihrem Titel auf einen Spendenvertrag vom 1. Januar 2007. In der Zusatzvereinbarung wurde einerseits ausgeführt, dass die Honoraransprüche für sämtliche bis 20. Mai 2009 abgeschlossenen Verträge zwischen der Steuerpflichtigen und der O.\_\_\_\_\_ [GmbH, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht] vollumfänglich abgerechnet seien. Weiter hiess es, die Abrechnung ergebe einen Saldo zugunsten der J.\_\_\_\_\_ in der Höhe von EUR 2'965'010.45. Die Zusatzvereinbarung erwähnte in diesem Zusammenhang eine Saldobestätigung per 31. Dezember 2008. Schliesslich hiess es in dieser Zusatzvereinbarung, dass weitere Ansprüche gegenüber der Steuerpflichtigen ausgeschlossen seien. Der Betrag von EUR 2'965'010.45 sollte durch die Übertragung von elf Goldbaren sowie einer Banküberweisung von EUR 15'374.15 beglichen werden. Dem Bundesverwaltungsgericht liegen weder der Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 noch die Saldobestätigung per 31. Dezember 2008 vor. Im Konto 2011 (Kreditoren Nahestehende, EURO) wurde per 20. Mai 2009 der Betrag von EUR 15'374.15 (zum Kurs von 1.537 entspricht CHF 23'639.28; «Zlg. an J.\_\_\_\_\_ gem. Zusatzvereinb. [Begl. Restsch.]») und per 30. Mai 2009 der Betrag von EUR 2'949'636.30 (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 4'535'360.77; «Tilgung Restschuld J.\_\_\_\_\_ durch Abtretung Goldbarren»); vorinstanzliche Akten: Ordner 2 Rubrik 1) verbucht. Die Beschwerdeführenden machen sodann geltend, gemäss einem Ruling des Steueramtes des Kantons (...) vom 9. Juni 2006 (vorinstanzliche Akten: Ordner 4 act. 4.4 Beilage 5; pag. 41.001.0460-0462) anerkenne das Steueramt Zuweisungen von max. 40% des Bruttoertrages der Beschwerdeführerin 1 als erfolgswirksamen Aufwand ohne belegmässigen Nachweis. Bei diesen Zuweisungen handle es sich um ein Generalsponsoring bzw. um PR-Entschädigungen, mit dem Grundgedanken, dass dadurch geschäftliche Beziehungen zu einflussreichen Personen und Institutionen im Wirtschaftsleben geschaffen werden können. Sinngemäss führen die Beschwerdeführenden damit aus, dass die hier im Streit liegenden Überweisungen an die J.\_\_\_\_\_ sich innerhalb der zulässigen Limite bewegen würden und in Anwendung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes von einem belegmässigen Nachweis für eine geschäftliche Verwendung und damit von einer geldwerten Leistung abzusehen sei. Das

Bundesverwaltungsgericht schliesst aus den ausgewiesenen Kontenständen und den im Geschäftsjahr 2009 vorgenommenen Buchungen in den vorstehend erwähnten Konti sowie dem Wortlaut der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009, dass diese keinen Zusammenhang zum Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 zwischen der Steuerpflichtigen und der J.\_\_\_\_\_ aufweisen, selbst wenn ein solcher Spendenvertrag abgeschlossen worden und aktenkundig wäre. Denn mit der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 sollen gemäss deren Wortlaut Honoraransprüche aus Verträgen zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der O.\_\_\_\_\_ abgegolten werden. Damit bezieht sich die Zusatzvereinbarung auf Abgeltungen für erbrachte Dienstleistungen, allenfalls auf Provisionen und nicht auf Spenden. Zum anderen wurde das Ruling vom 9. Juni 2006 vor dem erwähnten Spendenvertrag vom 1. Januar 2007 abgeschlossen und bezog sich auf ein Generalsponsoring und PR-Entschädigungen und nicht auf Honoraransprüche oder Vermittlungsprovisionen. Es erübrigt sich daher zu prüfen, ob den Beschwerdeführenden gestützt auf das Ruling vom 9. Juni 2006 ein Anspruch auf Vertrauensschutz zusteht. Es ist entgegen der Abmachung in der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 auch nicht einsichtig, weshalb der J.\_\_\_\_\_ ein Anspruch auf Honorare oder Vermittlungsprovisionen zustehen soll. Gemäss den aktenkundigen Auszügen von der Homepage der J.\_\_\_\_\_ (pag. 180.380.001-003) bezweckt diese Bedürftige zu unterstützen, mithin wohlthätige Zwecke zu erfüllen. Von einer Geschäftstätigkeit oder gar einer Wirtschaftsförderung ist nicht die Rede. Auch die Aufteilung des vereinbarten Betrages in eine Banküberweisung von EUR 15'374.15 und 11 Goldbarren erscheint sowohl für eine Spende als auch für eine Honorarvergütung oder für die Vergütung einer Vermittlungsprovision ungewöhnlich. Das Bundesverwaltungsgericht schliesst aus dem vorstehend Gesagten, dass die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 fingiert ist, und es darum ging, die fraglichen Vermögenswerte aus dem Vermögen der Beschwerdeführerin 1 zu entfernen. Es fehlt damit an einem gültigen Rechtsgrund für die im Zusammenhang mit der Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 erfolgten Banküberweisung und die Übertragung der Goldbarren. Erfüllungsgeschäft Die fingierte Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 sah - wie vorstehend erwähnt - vor, dass ein Betrag von EUR 2'965'010.45 durch eine Überweisung von EUR 15'374.15 und die Übertragung von 11 Goldbarren erfolgen solle. Die Überweisung des Betrages von EUR 15'374.15 (entsprechend CHF 23'639.28) erfolgte auf das Konto der J.\_\_\_\_\_ (Kto. 1026, Bankbelege pag. 20.100.304-305), über welches der Beschwerdeführer 2 einzelzeichnungsberechtigt war (pag. 20.100.1166-1168). Damit wurden der Beschwerdeführerin 1 ohne Rechtsgrund Geldmittel im entsprechenden Umfang entzogen und formell der J.\_\_\_\_\_ zugeführt. Bei der J.\_\_\_\_\_ handelt es sich zweifelsohne um eine dem Beschwerdeführer 2 nahestehende Person: So wurde sie gemäss den Angaben des Beschwerdeführers 2 von ihm mitgegründet und geleitet (siehe auch E. 6.1.1.3.2 am Ende). Die Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 listete sodann die zu übertragenden elf Goldbarren einzeln auf (pag. 15.034.044). Gemäss Beschlagnahmungsprotokoll vom 4. April 2012 (pag. 113.100.001-007) wurden davon sechs Goldbarren im Tresor bei (...) gefunden. Gemäss unwidersprochenen Angaben der Vorinstanz kannte einzig der Beschwerdeführer 2 den Code zum Öffnen dieses Tresors. Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass diese sechs Goldbarren - statt der J.\_\_\_\_\_ - dem Beschwerdeführer 2 zugegangen sind. Insoweit - und damit im Umfang von EUR 1'572'748.49 (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 2'418'258.09, vorinstanzliche Akten: Ordner 8 Rubrik 1) - erbrachte die Beschwerdeführerin 1 dem Beschwerdeführer 2 geldwerte Leistungen. Die übrigen fünf Goldbarren im Betrag von EUR 1'376'887.79 (zum

Kurs von 1.5376 entspricht CHF 2'117'102.68) wurden am 12. März 2010 (pag. 11.018.0068, pag. 20.100.0497-0498, US J6425, E0870), am 4. Mai 2010 (pag. 11.018.0067, 20.100.0507, UJ6430) und am 14. Juni 2010 (pag. 11.018.006, 20.100.515, UJ6431, UJ6432) von der J. \_\_\_\_\_ an die P. \_\_\_\_\_ verkauft. Insoweit geht das Bundesverwaltungsgericht - im Einklang mit der Vorinstanz - und zu Gunsten des Beschwerdeführers 2 von geldwerten Leistungen der Beschwerdeführerin 1 an die J. \_\_\_\_\_ aus. Ob die an die J. \_\_\_\_\_ effektiv übertragenen Vermögenswerte in (verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweiser) Anwendung der Dreieckstheorie dennoch als dem Beschwerdeführer 2 zugegangen zu betrachten wären, ist unter dem Aspekt seiner solidarischen Haftung gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR zu prüfen (E. 9.2).

#### **E. 6.4.4**

Soweit sich die Beschwerdeführenden auf das Ruling der Beschwerdeführerin 1 mit der Steuerbehörde des Kantons (...) aus dem Jahre 2006 stützen (vgl. Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 7.17.1 ff.), vermögen sie daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Das Bundesverwaltungsgericht verneint - wie vorstehend in E. 6.4.3 erwähnt - hinsichtlich der strittigen Zusatzvereinbarung vom 20. Mai 2009 einen entsprechenden Zusammenhang mit dem Ruling. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden erfolgten die fraglichen Transaktionen weder unter der Aufsicht der ESTV noch wurden sie von ihr genehmigt, da diese Transaktionen erst ab dem Jahre 2011 untersucht worden sind.

#### **E. 6.4.5**

Im Sinne eines Zwischenergebnisses bestätigt das Bundesverwaltungsgericht die von der Vorinstanz unter dem Sachverhaltskomplex «J. \_\_\_\_\_» geltend gemachten geldwerten Leistungen in der Höhe von EUR 2'965'010.45 (zum Kurs von 1.5376 entspricht CHF 4'559'000.05) vollumfänglich.

#### **E. 7**

Weitere Einwände der Beschwerdeführenden Der Beschwerdeführenden machen sodann geltend, die vorliegend nacherhobenen Verrechnungssteuerforderungen 2007 bis 2009 würden einen Zeitraum betreffen, während dessen die Beschwerdeführerin 1 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 die Beschwerdeführenden sich damit auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen wollten, lassen sie 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 (vgl. dazu auch E. 5.9.2). Die Beschwerdeführenden schildern sodann die Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers 2 und seine Bemühungen für den Weltfrieden. Schliesslich hegen sie den Verdacht, dass das vorliegende Kontrollverfahren lediglich vorgeschoben sei und in Wahrheit der Verschleierung anderer skandalöser Machenschaften diene. Sinngemäss betrachten sie 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 ff.). Aufgrund ihrer Schilderungen ist nicht auszuschliessen, dass der Beschwerdeführer 2 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 2 hierfür. Auch der Einwand des Beschwerdeführers 2, wonach er sämtliche Einkünfte in Russland versteuert habe (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil II Ziff. 1.13, 7.16.2), vermag an der vorliegenden Beurteilung nichts zu ändern. Dieser Umstand ist nämlich für das hier zu beurteilende Steuererhebungsverfahren im Bereich der schweizerischen Verrechnungssteuer ohne Belang (vgl. dazu auch E. 9.6).

## **E. 8**

Verjährungsfragen Die Beschwerdeführenden erheben im Weiteren auch die Einrede der Verjährung. Diese Einrede betrifft den Untergang der Steuerforderung.

### **E. 8.1**

Allgemeines

#### **E. 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).

#### **E. 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.).

## **E. 8.2**

Verjährungsfrage im Lichte von Art. 17 VStG

### **E. 8.2.1**

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

### **E. 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).

### **E. 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 BVerfG A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.2 [bestätigt durch Urteil des BVerfG 2C\_450/2018 vom 1. Mai 2020]; Urteil des BVerfG 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).

#### **E. 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).

#### **E. 8.3**

Verjährungsunterbrechung durch die Vorinstanz

##### **E. 8.3.1**

Die Beschwerdeführenden bringen 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.

##### **E. 8.3.2**

Entgegen der Ansicht der vormaligen Vertreterin (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil III Ziff. 17.7.2 ff.) 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. Gemäss unbestrittener Sachdarstellung leitete die ESTV im Jahre 2007 eine Buchprüfung ein (vgl. Einspracheentscheid vom 10. April 2019 Teil I Ziff. 2.1). 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 der Beschwerdeführenden, 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 klarerweise 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 Drittleistungen» und «Honorare I.\_\_\_\_\_/Beratungen/Fremdleistungen/Aufwendungen J.\_\_\_\_\_/Aufwand Garantieleistung (...)/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.

### **E. 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. Damit schuldet die Beschwerdeführerin 1 die Verrechnungssteuern für die von ihr in den Jahren 2007 bis 2009 erbrachten geldwerten Leistungen in der Höhe von CHF 13'062'681.10. Des Weiteren erhebt die Vorinstanz Verrechnungssteuernachforderungen gestützt auf Art. 12 Abs. 2 und Abs. 3 VStrR. Infolgedessen ist nachfolgend noch im Lichte von Art. 12 VStrR auf die Verjährung einzugehen.

## **E. 8.4**

Verjährungsfrage im Lichte von Art. 12 VStrR

### **E. 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 Rückerstattungspflicht; 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 BVer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 3.7; Urteil des BVer 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 BVer 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).

#### **E. 8.4.2**

Art. 14 Abs. 2 VStrR stellt den Abgabebetrug unter Strafe und sieht als Strafrahmen Gefängnis bis zu einem Jahr oder Busse bis zu CHF 30'000.- vor. Es handelt sich beim Abgabebetrug 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 Abgabebetrug 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.

#### **E. 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 m.Hw. 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 Abgabebetrug (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 m.Hw. auf Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.3.3).

#### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 8.5**

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

##### **E. 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 (vorinstanzliche Akten: Ordner 1 Rubrik 2). 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 2, 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 2 ist daher zu verwerfen. Der Einwand der Beschwerdeführenden, wonach die Vorinstanz rechtsmissbräuchlich gehandelt habe, indem sie zwischen der Stellungnahme der Beschwerdeführenden zur angekündigten reformatio in peius vom 21. August 2017 und dem Erlass des Einspracheentscheides vom 10. April 2019 ungebührlich lange zugewartet habe (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil III Ziff. 11.6 S. 25), ist nicht zu hören. Aktenkundig ist zumindest eine Telefonnotiz der Vorinstanz vom 10. Juli 2018, dergemäss der Beschwerdeführer 2 um eine gütliche Einigung ersuchte (vorinstanzliche Akten: Ordner 7 act. 7.5). Des Weiteren erachtet das Bundesverwaltungsgericht die zeitliche Dauer auch darin begründet, dass das fragliche Einspracheverfahren parallel zum Verfahren der ESTV gegen die Schwestergesellschaft und den Beschwerdeführer 2 geführt

wurde (vgl. Verfahren des BVGer A-2591/2019), was schon aus verfahrensökonomischen Gründen nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerdeführenden können daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten.

### **E. 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 2 wurde mit Strafbescheid vom 10. April 2019 unter anderem 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 K.\_\_\_\_\_ und zu einer unbedingten und zu einer bedingten Geldstrafe verurteilt (vgl. Sachverhalt F ff). Ob das Verwaltungsstrafverfahren zwischenzeitlich rechtskräftig erledigt worden ist, ist nicht ersichtlich (vgl. Einsprache vom 27. Mai 2019 an die ESTV, [Beschwerdebeilage der Rechtsvertreterin Nr. 9]). 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.

### **E. 8.6**

Ausländischer Haftender Die Beschwerdeführenden wenden sodann ein, dass der Beschwerdeführer 2 als im Ausland ansässige Person nicht gestützt auf Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR haften könne (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 4, Teil I Ziff. 8.16 und 8.41). Sie lassen 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 die Nachforderung bzw. der Haftungsanspruch 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.

### **E. 9**

Leistungspflicht der Beschwerdeführenden

#### **E. 9.1**

Verrechnungssteuerforderung nach Art. 17 VStG Aufgrund der vorstehenden Ausführungen zum Vorliegen von geldwerten Leistungen (E. 6 ff.) 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 13'062'681.10 abgeliefert hat.

#### **E. 9.2**

Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 2 VStrR Die Vorinstanz fasst den Beschwerdeführer 2 gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR für den Betrag von CHF 10'591'514.15 ins Recht, welcher aus von der Steuerpflichtigen gegenüber dem Beschwerdeführer 2 in den Jahren 2008 und 2009 erbrachten geldwerten Leistungen von CHF 30'261'469.- resultiere. 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. \_\_\_\_\_» Wie vorstehend (E. 6.1.2 ff.) ausgeführt, sind die in den Jahren erbrachten und von der Vorinstanz unter dem Titel «Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_» berücksichtigten geldwerten Leistungen der Jahre 2008 und 2009 diesem direkt mittels Banküberweisung zugegangen oder auf seinem Kontokorrent bei der Steuerpflichtigen gutgeschrieben worden. Damit ist I. \_\_\_\_\_ als direkter Leistungsempfänger zu betrachten. Da es lediglich am rechtsgenügenden Nachweis einer von I. \_\_\_\_\_ erbrachten angemessenen Gegenleistung mangelt, ist - im Einklang mit der Vorinstanz - I. \_\_\_\_\_ auch in verrechnungssteuerlicher Hinsicht als direkter Leistungsempfänger zu betrachten und rechtfertigt es sich, von einer allfälligen Anwendung der Dreieckstheorie (E. 5.2.2.5) und der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers 2 nach Art. 12 Abs. 2 VStrR abzusehen. Demzufolge ist der vorinstanzliche Entscheid in diesem Punkt zu bestätigen.

Sachverhaltskomplex «Kosten Projekt Thailand» Gemäss den vorstehenden Erwägungen (E. 6.2.3.2 f.) hat die Steuerpflichtige in den Geschäftsjahren 2008 und 2009 private Lebenshaltungskosten betreffend die thailändischen Liegenschaften für den Beschwerdeführer 2 und I. \_\_\_\_\_ übernommen und damit diesen beiden gegenüber geldwerte Leistungen erbracht. Da eine genaue Aufteilung der Kosten nicht möglich ist, ist die durch die Vorinstanz vorgenommene hälftige Aufteilung der Kosten nicht zu beanstanden. Da der Beschwerdeführende 2 und I. \_\_\_\_\_ dadurch Ausgaben eingespart haben, sind sie in verrechnungssteuerlicher Hinsicht als direkte Leistungsempfänger zu betrachten. Angesichts der Höhe der darauf entfallenden Verrechnungssteuer rechtfertigt es sich mit Bezug auf den auf I. \_\_\_\_\_ entfallenden Anteil - zugunsten des Beschwerdeführers 2 - von der (verrechnungssteuerlich praxisgemäss ausnahmsweisen) Anwendung der Dreieckstheorie (E. 5.2.2.5) und der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers 2 nach Art. 12 Abs. 2 VStrR hierfür abzusehen. Demzufolge ist der angefochtene Einspracheentscheid mit Bezug auf die solidarische Haftung des Beschwerdeführers 2 gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR in diesem Punkt zu bestätigen.

Sachverhaltskomplex «H. \_\_\_\_\_ / G. \_\_\_\_\_» Die unter diesem Titel vom Bundesverwaltungsgericht ermittelten geldwerten Leistungen stehen im Zusammenhang mit der fingierten Zusatzvereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_

vom 20. Mai 2009. Das Bundesverwaltungsgericht hat festgestellt (E. 6.3.3 ff.), dass die hierbei übertragenen Vermögenswerte entweder dem Beschwerdeführer 2 direkt zugegangen sind (z.B. thailändische Beteiligungen, thailändisches Wertschriftendepot, russische Beteiligungen, Goldbarren) oder aber im Nachgang an die Übertragung an die G.\_\_\_\_\_ (Darlehen) bzw. mittels «Kettenübertragung» (Banküberweisung) letztlich an ihn weitergeleitet worden sind. Damit ist der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 10. April 2019 auch in diesem Punkt zu bestätigen. Sachverhaltskomplex «J.\_\_\_\_\_» Auch die unter diesem Titel ermittelten geldwerten Leistungen stehen im Zusammenhang mit einer fingierten Zusatzvereinbarung zwischen der Steuerpflichtigen und der J.\_\_\_\_\_ vom 20. Mai 2009. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Feststellung der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid betreffend die jeweiligen direkten Leistungsempfänger bestätigt (E. 6.4.3). Damit haftet der Beschwerdeführer 2 grundsätzlich für den ihm zugeflossenen Anteil solidarisch. Mit Bezug auf den tatsächlich der J.\_\_\_\_\_ zugekommenen Anteil und angesichts der Höhe der darauf entfallenden Verrechnungssteuer rechtfertigt es sich - zugunsten des Beschwerdeführers 2 - von der (verrechnungssteuerliche praxisgemäss ausnahmsweisen) Anwendung der Dreieckstheorie (E. 5.2.2.5) und der solidarischen Haftung des Beschwerdeführers 2 nach Art. 12 Abs. 2 VStrR abzusehen. Demzufolge ist der angefochtene Einspracheentscheid insoweit ebenfalls zu bestätigen. Zwischenergebnis Im Sinne eines Zwischenergebnisses ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer 2 im vorinstanzlich festgestellten und vorliegend bestätigten Umfang für die von der Steuerpflichtigen zu entrichtende Verrechnungssteuerforderung solidarisch haftet.

### **E. 9.3**

Haftungsbetrag nach Art. 12 Abs. 3 VStrR

#### **E. 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 BVGer 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). Die Vorinstanz hat den Haftungsumfang gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR für die Verrechnungssteuernachforderung auf CHF 12'523'615.20 festgesetzt. Aufgrund des vom Bundesverwaltungsgericht festgestellten Sachverhalts (E. 6 ff.) und der eingetretenen Verjährung (E. 8.5) ist dieser Betrag zu bestätigen.

### **E. 9.4**

Zinsenlauf

#### **E. 9.4.1**

Vorliegend sind einzig geldwerte Leistungen im Streit. Die Vorinstanz hat für die Fälligkeit der Verrechnungssteuerforderung im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex «Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_» und «Kosten Projekt Thailand» 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, die Zahlungen zu erbringen bzw. auf das Datum der Unterzeichnung der beiden fingierten Verträge vom 20. Mai 2009, und erhob demgemäss Verzugszinsen ab 20. Juni 2009.

#### **E. 9.4.2**

Für die an I. \_\_\_\_\_ im Jahre 2007 bezahlten «Honorare» sollen laut Vorinstanz verschiedene Verträge die Grundlage bilden (E. 6.1.1.1). Das Bundesverwaltungsgericht hat vorliegend offengelassen, ob diese Verträge fingiert gewesen sind und festgestellt, dass die Beschwerdeführenden den Nachweis einer vertraglichen Grundlage nicht erbracht haben (E. 6.1.1.3.1). Dies gilt auch für die monatlichen Überweisungen von EUR 18'000.-. (E. 6.1.1.3.1). Damit rechtfertigt es sich, zu Gunsten der Beschwerdeführerin 1 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 betreffenden Jahresrechnung geschuldet. Gleiches gilt für die an I. \_\_\_\_\_ erbrachten geldwerten Leistungen, die das Geschäftsjahr 2008 und 2009 betreffen (E. 6.1.2.3.1 und E. 6.1.3.3.1) sowohl mit Bezug auf die Leistungsverpflichtung der Beschwerdeführerin 1 als auch mit Bezug auf die solidarische Haftung nach Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR. Für die in den Jahren 2007 bis 2009 von der Beschwerdeführerin 1 übernommenen Kosten für das Projekt Thailand erhebt die Vorinstanz ebenfalls Verzugszinsen jeweils ab dem 30. Januar des Folgejahres. Auch diesbezüglich kann zu Gunsten der Beschwerdeführenden für den Beginn des Zinsenlaufs ab dem 31. Tag nach Genehmigung der jeweiligen Jahresrechnung abgestellt werden. Die beiden Formulare 103 für die Geschäftsjahre 2007 und 2008 wurden zwar der ESTV eingereicht, sind jedoch - soweit ersichtlich - dem Bundesverwaltungsgericht nicht übermittelt worden. Da der Beginn des Zinsenlaufs jedoch - anhand des Formulars 103, in welchem das Datum des Generalsversammlungsbeschlusses ersichtlich ist, oder allenfalls anhand des Generalsversammlungsbeschlusses - bestimmbar ist, kann auf eine Nachreichung der beiden Formulare verzichtet werden. Gemäss Formular 103 vom 31. Mai 2010 fand die Generalversammlung für das Geschäftsjahr 2009 am 29. Januar 2010 statt. Damit beginnt der Verzugszinsenlauf ab dem 1. März 2010. Der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 10. April 2019 ist demzufolge mit Bezug auf den Zinsenlauf für die Honorare an I. \_\_\_\_\_ und die Kosten für die Liegenschaften in Thailand zu korrigieren sowohl mit Bezug auf die Leistungsverpflichtung der Beschwerdeführerin 1 als auch mit Bezug auf die solidarische Haftung nach Art. 12 Abs. 2 und 3 VStrR des Beschwerdeführers 2. Die weiteren geldwerten Leistungen an den Beschwerdeführer 2 und Dritte betreffen allesamt Verträge vom 20. Mai 2009, die vom Bundesverwaltungsgericht als absichtlich fingiert bzw. sachlich bzw. geschäftlich nicht begründet betrachtet werden. Infolgedessen ist für die Entstehung der geldwerten Leistung auf den Beschluss des Verwaltungsrates vom 20. Mai 2009 bzw.

der Unterzeichnung der beiden fingierten Verträge abzustellen. Demzufolge entstand die Verrechnungssteuerforderung am 20. Mai 2009 und sind ab dem 20. Juni 2009 Verzugszinsen geschuldet. Insoweit ist der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen. 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 des EFD vom 25. Juni 2021 [EFD, SR 631.014]).

#### **E. 9.5**

Bemessung des Wertes der sichergestellten Goldbarren Die Beschwerdeführenden beantragen sodann, für die Entrichtung der Steuern, wenn überhaupt geschuldet, den Wert des aufbewahrten Goldes anhand des Preises vom 2. Mai 2012 zu bemessen, als der Beschwerdeführer 2 der ESTV 41 Goldbarren als Kautionsangebot habe. An diesem Tag habe der Preis für eine Unze auf USD 1'594.07 oder CHF 1'529.98 betragen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Teil I Ziff. 10.12). Soweit die Beschwerdeführenden damit die Verrechnungssteuer bzw. den Nachforderungs- und den Haftungsbetrag anders bemessen haben wollen, sind sie nicht zu hören. Denn für die Bemessung der Verrechnungssteuer ist auf den Tag des fingierten Geschäfts abzustellen, wobei mangels anderer Anhaltspunkte davon auszugehen ist, dass der in der Handelsbilanz ausgewiesene Wert den damaligen Verhältnissen entspricht.

#### **E. 9.6**

Beschränkung der Verrechnungssteuer auf den Residualwert Die Beschwerdeführenden beantragen sinngemäss, die aufgrund der erbrachten geldwerten Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer auf die sog. Sockelsteuer (Residualwert) herabzusetzen (Beschwerde vom 25. Mai 2019 Einleitung S. 4). Vorliegend steht einzig die Erhebung der Verrechnungssteuer durch die ESTV zur Diskussion. Die beantragte Herabsetzung beschlägt jedoch die Frage der Rückerstattung gemäss dem DBA CH-RU, wobei der Beschwerdeführer 2 den Rückerstattungsanspruch des jeweiligen Leistungsempfängers (Beschwerdeführer 2, I.\_\_\_\_\_ und J.\_\_\_\_\_) antizipieren und quasi an die geschuldete Verrechnungssteuer anzurechnen wünscht. Dafür bleibt vorliegend kein Raum, zumal der Beschwerdeführer 2 nicht anstelle des Leistungsempfängers I.\_\_\_\_\_ bzw. der weiteren Leistungsempfänger deren allfällige Rückerstattungsansprüche geltend machen kann. Gleiches gilt für die ihm direkt zugekommenen geldwerten Leistungen, denn eine Anrechnung des Rückerstattungsanspruchs auf die geschuldete Verrechnungssteuer ist für den Beschwerdeführer 2 ausgeschlossen. Soweit der Beschwerdeführer 2 geltend machen lässt, seine solidarische Haftung müsse sich auf die Sockelsteuer beschränken (Beschwerde vom 27. Mai 2019 Teil III Ziff. 15 S. 48), ist sein Einwand aus denselben Gründen ebenfalls nicht zu hören.

#### **E. 9.7**

Tilgung Über die Frage, per wann die Verrechnungssteuer und die Nachforderung hierfür gegenüber der ESTV getilgt sind, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu befinden. Insoweit erübrigt es sich, auf den sinngemässen Einwand der Beschwerdeführenden 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.

#### **E. 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. Daraus ergibt sich folgende Verrechnungssteuerschuld: Alle Beträge in CHF 2009 G. \_\_\_\_\_ / H. \_\_\_\_\_ 27'538'146.00 J. \_\_\_\_\_ 4'559'000.00  
Zwischentotal 32'097'146.00 Verrechnungssteuer 35% 11'234'001.10 Verzugszins von 5% seit 20.06.2009 2007 2008 2009 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_ 1'023'686.00 1'015'434.00 2'084'762.00 Kosten Projekt Thailand 490'788.00 433'867.00 176'263.00 Zwischentotal 1'514'474.00 1'449'301.00 2'261'025.00 Verrechnungssteuer 35% 530'065.90 507'255.35 791'358.75 Verzugszins von 5% seit dem 31. Tag nach der Genehmigung der Jahresrechnung dem 31. Tag nach der Genehmigung der Jahresrechnung 01.03.2010 Total geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen von 2007 bis 2009 37'321'946.00 Total Verrechnungssteuer 35% für die Jahre 2007 bis 2009 13'062'681.10 Ab dem 1. Januar 2022 beträgt der gesetzliche Verzugszins 4%. Der Beschwerdeführer 2 haftet nach Würdigung der betreffenden Sachverhaltskomplex gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR für die Nachforderung und Verzugszinsen solidarisch im Betrag von: Alle Beträge in CHF 2009 G. \_\_\_\_\_ / H. \_\_\_\_\_ 27'538'146.00 J. \_\_\_\_\_ 2'418'258.00 Zwischentotal 29'956'404.00 Verrechnungssteuer 35% 10'484'741.40 Verzugszins von 5% seit 20.06.2009 2007 2008 2009 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_ verjährt nicht berücksichtigt nicht berücksichtigt Kosten Projekt Thailand verjährt 216'933.50 88'131.50 Zwischentotal verjährt 216'933.50 88'131.50 Verrechnungssteuer 35% verjährt 75'926.75 30'846.00 Verzugszins von 5% seit verjährt dem 31. Tag nach der Genehmigung der Jahresrechnung 01.03.2010 Total geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen an den Beschwerdeführer 2 von 2008 bis 2009 30'261'469.00 Total Nachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer 2 gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR 10'591'514.15 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. \_\_\_\_\_ / H. \_\_\_\_\_ 27'538'146.00 J. \_\_\_\_\_ 4'559'000.00 Zwischentotal 32'097'146.00 Verrechnungssteuer 35% 11'234'001.10 Verzugszins von 5% seit 20.06.2009 2007 2008 2009 Fremdleistungen I. \_\_\_\_\_ verjährt 1'015'434.00 2'084'762.00 Kosten Projekt Thailand verjährt 433'867.00 176'263.00 Zwischentotal verjährt 1'449'301.00 2'261'025.00 Verrechnungssteuer 35% verjährt 507'255.35 791'358.75 Verzugszins von 5% seit verjährt dem 31. Tag nach der Genehmigung der Jahresrechnung 01.03.2010 Total geldwerte Leistungen der Steuerpflichtigen von 2008 bis 2009 35'807'472.00 Total Nachforderung gegenüber dem Beschwerdeführer 2 gemäss Art. 12 Abs. 3 VStrR 12'532'615.20 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, 10.3 ff. und Teil II Ziff. 14.4, 28.14 und 30 ff. sowie vorstehend E. 2.2) ist zu verzichten, da angesichts der bisherigen umfassenden Untersuchungen und der von den Beschwerdeführenden 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 teilweise 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.

Kosten- und Entschädigungsfolgen Die Verfahrenskosten sind auf CHF 20'000.- 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]). Die Beschwerdeführenden obsiegen lediglich marginal, weshalb ihnen die Verfahrenskosten vollumfänglich aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 20'000.- 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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.