

BVGer A-3092/2023 vom 21. März 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-03-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3092_2023

FR: TAF A-3092/2023 du 21 mars 2025

IT: TAF A-3092/2023 del 21 marzo 2025

Regeste

Verrechnungssteuer

Erwägungen

E. 1.1.1

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 - wie vorliegend - keine Ausnahmen nach Art. 32 VGG vorliegen. Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 VwVG i.V.m. 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). Der Beschwerdeführer ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach - unter Vorbehalt des unter E. 1.1.2 Ausgeführten - einzutreten.

E. 1.1.2

Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem, es sei festzustellen, dass er für die vorliegend im Streit liegende Verrechnungssteuerforderung nicht hafte. Da Feststellungsbegehren gegenüber Leistungsbegehren subsidiär sind (Urteile des BVGerA-5527/2023 vom 20. November 2024 E. 1.4.2, A-1004/2023 vom 7. Mai 2024 E. 1.3.2) und das Feststellungsbegehren vollständig im Leistungsbegehren (Aufhebung des Einspracheentscheids im entsprechenden Umfang) aufgeht, ist auf das Feststellungsbegehren nicht einzutreten.

E. 1.2

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. 1.3

Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (vgl. E. 2.5; vgl. Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 1.49 und 1.52; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 988 und 990;

Moor/Poltier, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 f., Ziff. 2.2.6.3).

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht ist verpflichtet, auf den - unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten - festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, das heisst jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; vgl. BVGE 2024 IV/2 E. 2.2, 2007/41 E. 2; Urteil des BVGer A-4978/2022 vom 4. Juli 2024 E. 1.3; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, a.a.O., Rz. 1.54; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 998; Moor/ Poltier, a.a.O., S. 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

E. 2.1

Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV], Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). 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 aBst. b VStG [in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791 4849; die Änderung dieses Buchstabens per 1. Januar 2020 bleibt ohne Auswirkungen auf den vorliegenden Fall]).

E. 2.2.1

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 (Steuerpflichtige), sondern auch Steuersubjekt (vgl. Art. 10 Abs. 1 VStG; Jaussi/Oesterhelt, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 3. Aufl. 2024 [nachfolgend: Kommentar VStG], Art. 10 N 1 und 2 ff.). Der Sicherungs- und der Fiskalzweck der Verrechnungssteuer (letzterer kommt insbesondere zum Tragen, wenn die rückerstattungsberechtigte Person ihren Sitz oder Wohnsitz im Ausland hat) verlangen in der Folge deren Überwälzung auf den Empfänger, wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (Art. 14 Abs. 1 VStG; BGE 136 II 525 E. 3.3.1, 131 III 546 E. 2.1; vgl. Bauer-Balmelli/Desax, Kommentar VStG, Art. 14 N 9). Schliesslich wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des Verrechnungssteuergesetzes oder im internationalen Verhältnis aufgrund eines Staatsvertrages (teilweise) zurückerstattet (vgl. Art. 1 Abs. 2 VStG; Urteile des BVGer A-1789/2023 vom 10. November 2023 E. 2.2, A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.2; vgl. BAUER-BALMELLI/Küpfer, Kommentar VStG, Vorbemerkungen N 48 f.; Maja Bauer-Balmelli, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 2001, S. 3).

E. 2.2.2

Steuerpflichtig ist demnach in erster Linie der Schuldner der Steuerbaren Leistung. Unterlässt er die gesetzlich vorgeschriebene Überwälzung, so erbringt er eine zusätzliche

steuerbare Leistung an den Gläubiger der steuerbaren Leistung. Bei Verletzung der Überwälzungspflicht erfolgt die Aufrechnung der erbrachten Leistung «ins Hundert», bei welcher die erbrachte Leistung als Nettoleistung betrachtet wird. Es wird mithin die Bruttoleistung berechnet, die - vermindert um den Betrag der geschuldeten Verrechnungssteuer - der tatsächlich ausgerichteten Leistung entspricht (Urteile des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.3.2, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.4.2). Auf Seiten des Leistungserbringers handelt es sich um eine Gewinn- bzw. Reservenverwendung, die entsprechend zu verbuchen ist (zum Ganzen: Bauer-Balmelli/Desax, Kommentar VStG, Art. 14 N 17 ff.).

E. 2.3

Zu den steuerbaren Erträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 aBst. b VStG (dazu E. 2.1) 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 der Verrechnungssteuerverordnung vom 19. Dezember 1966 [VStV, SR 642.211]) 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 und 2C_178/2016 vom 30. Januar 2017 E. 4.2; Urteile des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8, A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.1, A-2845/2020 vom 19. Juli 2021 E. 4.1).

E. 2.4.1

Der Begriff der geldwerten Leistung im Sinne von Art. 20 VStV (in der jeweils hier geltenden Fassung: Abs. 1 in Kraft seit dem 1. Januar 2009 [AS 2008 5073 5075 f.]; Abs. 2 in Kraft vom 1. Juli 1992 [AS 1992 1200] bis 31. Dezember 2019 [AS 2019 4633 4679]) entspricht grundsätzlich jenem der geldwerten Vorteile 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-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.1, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8.1, A-2845/2020 vom 19. Juli 2021 E. 4.1, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.1 und 2.2.2.2). Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckten Gewinnausschüttungen (vgl. auch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Urteil des BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8; vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 84).

E. 2.4.2

Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (Urteile des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.2, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8.2, A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.2.1): (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 (BGE 140 II 88 E. 4.1; Urteil der BGer 2C_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3 i.V.m. 3.2; vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; Urteile des BGer 9C_567/2023 vom 12. September 2024 E. 5.4, 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 5.1).

E. 2.4.3

Die Prüfung dieser Kriterien erfolgt einzig aus Sicht der leistenden Gesellschaft und nicht aus jener des Leistungsempfängers (Urteile des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.6.3, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.8.3, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.3).

E. 2.4.4

Leistungen, die die Gesellschaft gegenüber ihren Aktionären oder diesen Nahestehenden erbringt und die ihren Grund nicht im Beteiligungsverhältnis haben, sondern zum Beispiel in einem privatrechtlichen Vertrag, der auch mit aussenstehenden Dritten in gleicher Weise hätte geschlossen werden können, sind nicht der Verrechnungssteuer unterworfen (BGE 119 Ib 431 E. 2b; Urteile des BVGer A-1368/2021 vom 14. März 2022 E. 5.2.2 f., A-3822/2016 vom 19. Dezember 2017 E. 4.1.2, A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.3.1). Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt, darf die ESTV nicht ihr eigenes Ermessen an dasjenige des Steuerpflichtigen setzen (Urteil des BGer 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 [in BGE 139 I 64 nicht publizierte] E. 4.2; Urteile des BVGer A-3440/2021 vom 9. März 2022 E. 2.4.4, A-1623/2018 vom 16. Mai 2019 E. 3.4.4).

E. 2.5.1

Die Beweislast für das Vorliegen eines Steuerobjekts als steuerbegründende Tatsache und damit auch für das Bestehen einer geldwerten Leistung obliegt der Steuerbehörde (Urteil des BGer 2C_263/2014 vom 21. Januar 2015 E. 5.2 m.H.; BVGE 2011/45 E. 4.3.2.2; Urteil des BVGer A-1427/2016 vom 9. August 2017 E. 2.2.2.2; vgl. Urteil des BGer 2C_674/2015 und 2C_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.4; Helbing/Duss/Dubach, Kommentar VStG, Art. 4 N 132a). Diese Beweislast der Steuerbehörde gilt für alle vier Elemente der geldwerten Leistung (E. 2.4.2). Daran ändert auch nichts, dass diese teilweise negative Tatsachen betreffen. Folglich kann der Steuerpflichtige nicht von vornherein die Beweislast dafür tragen, dass keine geldwerte Leistung gegeben ist. Erst wenn die Steuerbehörde das Vorliegen der drei bzw. vier Elemente der geldwerten Leistung mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit aufzuzeigen vermag, ist es am Steuerpflichtigen, diesen Beweis mit einem Gegenbeweis zu entkräften (Urteile des BVGer A-3533/2022 vom 19. November 2024 E. 2.7.1, A-2782/2022 vom 30. April 2024 E. 4.9.1).

E. 2.5.2

Die Behörde nimmt die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; BVGE 2022 I/6 E. 4.2.3; Urteile des BVGer A-4569/2020 vom 4. Juli 2022 E. 1.3.4, A-5842/2020 vom 31. März 2021 E. 2.3; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 536 f.).

E. 2.6.1

Die Gesetzgebung betreffend die Verrechnungssteuer gehört zur Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Entsprechend findet bei Widerhandlungen grundsätzlich das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) Anwendung (vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG; vgl. Urteile des BVGer A-4028/2022 vom 19. November 2024 E. 2.4, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_677/2021 vom 28. März 2022] E. 4.3).

E. 2.6.2

Gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR sind unter anderem Abgaben, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer Person nachzuentrichten. Leistungspflichtig für die zu Unrecht nicht erhobene Abgabe ist, «wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete» (Art. 12 Abs. 2 VStrR; BGE 106 Ib 218 E. 2c; Urteil des BGer 2A.242/2006 vom 2. Februar 2007 E. 2.1; Urteile des BVGer A-4028/2022 vom 19. November 2024 E. 2.4, A-3783/2021 vom 17. Mai 2023 E. 3.5.1, A-4217/2021 vom 1. März 2023 E. 8.2, A-1438/2020 vom 8. Juli 2021 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_677/2021 vom 28. März 2022] E. 4.4). Eine Leistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab (BGE 149 II 129 E. 3.6 m.w.H.).

E. 2.6.3

Zum Verwaltungsstrafrecht gehört unter anderem Art. 61 VStG. Nach Art. 61 Bst. a VStG hinterzieht Verrechnungssteuern, wer vorsätzlich oder fahrlässig zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält. Auf die weiteren Hinterziehungsvarianten ist im vorliegenden Verfahren nicht einzugehen.

E. 2.6.4

Art. 12 VStrR verleiht der ESTV in Bezug auf die Nachleistung von Abgaben bzw. Steuern, die infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, einen eigenständigen Anspruch. Dieser ist von der Abgabe- bzw. Steuerforderung separat und kann unabhängig von allfälligen Einschränkungen im Spezialgesetz durchgesetzt werden. Die Verwaltungsbehörde kann somit wahlweise den einen oder den anderen Anspruch erheben. Die Forderungen verjähren unabhängig voneinander, jedoch führt die Befriedigung des einen zum Untergang des

anderen Anspruchs, soweit sich die Ansprüche betragsmässig decken (alternative Anspruchskonkurrenz; BGE 150 II 177 E. 5.3; vgl. BGE 148 III 401 E. 3.1). Stützt sich ein Anspruch auf Art. 12 VStrR, gelangen demnach auch die entsprechenden Verjährungsregeln zur Anwendung (E. 2.7.2 ff.).

E. 2.7.1

Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 149 II 290 E. 3.1, 133 II 366 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.1, A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1 m.H.). Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts (vgl. Urteile des BVGer A-581/2023 vom 22. März 2024 E. 2.1.1, A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.1, A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 3.2; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, 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 137 II 17 E. 1.1, 126 II 1 E. 2a; Urteile des BVGer A-2591/2019 vom 8. Juni 2022 E. 8.1.2, A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 3.1 f., 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; Beusch, a.a.O., S. 282 f.; a.M. Stefan Oesterheld, Verjährung im Steuerrecht, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 79, S. 817 ff., S. 852 f.).

E. 2.7.2

Die Verjährung der Pflicht, Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR nachzuleisten, richtet sich nicht nach Art. 17 VStG, sondern nach Art. 11 und Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.2, A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.2 m.H.). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die Nachleistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind».

E. 2.7.3.1

Die Verjährung beträgt gemäss dem per 1. Juli 2023 in Kraft getretenen Art. 11 Abs. 2 VStrR unter anderem dann sieben Jahre, wenn die Übertretung in einer Hinterziehung von Abgaben besteht. Bereits vor Inkrafttreten dieses Artikels - und im vorliegenden Verfahren noch anwendbar - galt rechtsprechungsgemäss eine Verjährungsfrist zur Verfolgung von Straftaten im Sinne von Art. 61 VStG (Hinterziehung von Verrechnungssteuern) - entgegen dem damaligen Gesetzestext von Art. 11 aAbs. 2 VStrR - von sieben Jahren (Art. 333 aAbs. 6 Bst. b des Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0; aAbs. 6 in der vom 1. Januar 2007 bis 30. Juni 2023 geltenden Fassung; AS 2006 3459 3511] i.V.m. Art. 97 Abs. 1 Bst. d StGB; vgl. BGE 134 IV 328 E. 2.1 [damals war noch in Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB geregelt, was heute in Bst. d steht]; Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.3.1; vgl. Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.3 m.w.H.).

E. 2.7.3.2

Für den Beginn der Verjährung wird hierbei auf die Tatbegehung abgestellt (BGE 143 IV 228 E. 4.5; Urteil des BVGer A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 4.3.2.1; Teilurteil und

Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.3.5 ff.; vgl. zum objektiven Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG: E. 2.6.3). Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts wird der Tag der Tatbegehung nicht mitgezählt (BGE 143 IV 228 E. 4.5, 97 IV 238 E. 2; Urteil des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.3.2).

E. 2.7.3.3

Das Bundesgericht geht davon aus, dass bei unterlassener Entrichtung geschuldeter Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär die Verjährungsfrist erst nach dem Termin der Einreichung der unrichtigen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Hat die Steuerpflichtige eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht, ist für die Tatbegehung auf den Poststempel abzustellen (BGE 143 IV 228 E. 4.6.2; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVGer A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 4.4.2 und 8.1.5; Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.3.3, A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.3.3, je m.w.H.).

E. 2.7.3.4

Wurde keine Jahresrechnung eingereicht, ist zu bestimmen, wann die Tathandlung vorgenommen worden ist. Hierfür ist darauf abzustellen, wann die Jahresrechnung hätte eingereicht werden müssen, mithin wann die Deklarationspflicht gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV verletzt wurde (Urteile des BVGer A-2396/2022 vom 13. September 2023 [bestätigt durch Urteil des BGer 9C_681/2023 vom 4. Dezember 2023] E. 4.4.3.4, A-5536/2019 vom 5. Juli 2021 E. 4.3.2.4 und 6.5; vgl. Oesterhelt/Fracheboud, in: Frank/Eicker/Markwalder/Achermann [Hrsg.], Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, 2020, Art. 11 N 23; Stefan Oesterhelt, Verjährung der Verrechnungssteuer, in: ExpertFocus [EF] 8/2017, S. 533 ff., S. 537). Jede inländische Aktiengesellschaft oder GmbH hat gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse, in dieser Bestimmung genannte Angaben ersichtlich sind, wenn unter anderem im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist (Bst. c). Die Generalversammlung ist zudem verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres die Jahresrechnung zu genehmigen sowie über die Verwendung des Bilanzgewinnes, insbesondere die Festsetzung der Dividende und der Tantieme, zu beschliessen (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 i.V.m. Art. 699 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [SR 220]). Die Frist zur Einreichung der Jahresrechnung endet demnach spätestens 30 Tage nach Ablauf der sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres. Für die Tatbegehung nach Art. 12 VStrR ist somit, wenn keine Jahresrechnung eingereicht wurde, dieser Tag massgebend und die Verjährungsfrist fängt am Tag darauf an zu laufen (Urteile des BGer 2C_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.2, 2C_502/2021 vom 31. August 2022 E. 4.3).

E. 3

Im Folgenden ist die Frage zu beantworten, ob die B._____ AG dem Beschwerdeführer geldwerte Leistungen erbrachte (E. 3.1). Dies wird von der Vorinstanz vorgebracht, vom Beschwerdeführer hingegen bestritten. Falls solche Leistungen vorliegen, ist weiter zu klären, ob die auf ihnen lastende Verrechnungssteuer (teilweise) verjährt ist (E. 3.2) und ob der Beschwerdeführer für die auf diesen Leistungen lastende (nicht verjäherte)

Verrechnungssteuer solidarisch haftet (E. 3.3). Schliesslich wird auf weitere Vorbringen des Beschwerdeführers sowie Einzelfragen einzugehen sein (E. 3.4 ff.). Soweit sich die im Folgenden verwendeten Akten im von der Vorinstanz erstellten pdf-Dokument («Unterlagen_Einspracheentscheid der ESTV vom 26. April 2023») befinden, wird auf dieses verwiesen. Ein Rückgriff auf die «pag. Akten» findet nur insoweit statt, als diese nicht (auch) im pdf-Dokument abgelegt sind.

E. 3.1.1

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass ihm geldwerte Leistungen der B._____ AG zugeflossen seien. Er habe einzig über seine ausländischen Gesellschaften Kontakte vermittelt. Er bringt pauschal vor, geldwerte Leistungen lägen keine vor. Zu den Leistungen der B._____ AG an die ausländischen Gesellschaften äussert er sich nicht explizit, sondern hält auch hier fest, dass er deren Vorliegen bestreite, was aber offenbleiben könne. Er habe weder mit der Geschäftstätigkeit der B._____ AG noch mit deren Buchhaltung oder den Steuerverfahren etwas zu tun.

E. 3.1.2

Die Vorinstanz geht hingegen davon aus, dass die über Drittgesellschaften (die D._____ Ltd, BVI, die D._____ Ltd, VAE, und die E._____ Ltd; nachfolgend zusammen als Drittgesellschaften bezeichnet) angeblich vom Beschwerdeführer an die B._____ AG vermittelten Kontakte gar nicht vermittelt wurden und der Beschwerdeführer somit Leistungen der B._____ AG erhalten hat, ohne dieser dafür - über die Drittgesellschaften - eine Gegenleistung zu erbringen. Die Vorinstanz möchte im Einspracheentscheid anhand der von ihr detailliert aufbereiteten Unterlagen aufzeigen, dass Drittgesellschaften angeblich der B._____ AG Kunden vermittelten und dafür eine Vermittlungsgebühr sowie eine Gewinnbeteiligung an den mit den Kunden durch die B._____ AG abgeschlossenen Geschäften erhielten. Tatsächlich aber seien die Kunden gar nicht von den Drittgesellschaften vermittelt worden, sondern direkt von der B._____ AG angesprochen worden oder die Kunden von selbst an die B._____ AG herangetreten. Damit habe der Vermittlungsgebühr und der Gewinnbeteiligung keine Gegenleistung gegenübergestanden. An den Drittgesellschaften sei der Beschwerdeführer in näher beschriebener Weise beteiligt gewesen und die Gelder (Vermittlungsgebühr und Gewinnbeteiligung) seien an ihn weitergeleitet worden, ohne dass er dafür die seinerseits angeblichen erbrachten Vermittlungsleistungen tatsächlich erbracht hätte.

E. 3.1.3

Zunächst ist damit zu beurteilen, ob es der beweispflichtigen Vorinstanz (E. 2.5.1) nachzuweisen gelingt, dass die B._____ AG Drittgesellschaften Leistungen ohne gleichwertige Gegenleistungen erbrachte und sie so entreichert wurde (E. 3.1.4; oben E. 2.4.2 Kriterium 1). Dann ist zu prüfen, ob die Leistung einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt zugewendet wurde (E. 3.1.5; oben E. 2.4.2 Kriterium 2), wobei dies konkret in Bezug auf den Beschwerdeführer zu prüfen ist. Damit zusammenhängend ist die Frage zu beantworten, ob die Leistung den Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (E. 3.1.6; oben E. 2.4.2 Kriterium 3). Schliesslich ist darauf einzugehen, ob das allfällige Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar war (E. 3.1.7; oben E. 2.4.2 Kriterium 4).

E. 3.1.4

Dass es sich bei der Leistung nicht um eine Rückzahlung des einbezahlten Kapitals handelt ist unbestritten und ergibt sich schon daraus, dass seitens des Beschwerdeführers geltend gemacht wird, es habe sich um Gegenleistungen für Vermittlungsleistungen gehandelt. Auch nach Angaben von C. _____ hätten die Drittgemeinschaften von der B. _____ AG nur Leistungen erhalten, die die Vermittlung von Kunden betrafen (Protokoll der Einvernahme von C. _____ vom 21. März 2019 S. 12 f.; pdf-Dokument S. 202 f.). Demnach erübrigt es sich zu prüfen, ob die genannten Drittgemeinschaften der B. _____ AG anderweitige Leistungen erbrachten. Der Beschwerdeführer setzt sich nicht eingehend mit den Argumenten und Nachweisen der Vorinstanz auseinander, sondern bestreitet pauschal das Vorliegen von geldwerten Leistungen. Da das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt grundsätzlich von Amtes wegen festzustellen hat (E. 1.4), ist im Folgenden dennoch darauf einzugehen, ob der Sachverhalt von der Vorinstanz richtig erstellt wurde. Dass die Verfügungen gegenüber der B. _____ AG gemäss der Vorinstanz in Rechtskraft erwachsen sind, ändert daran nichts, da sie nur gegenüber dieser Gesellschaft in Rechtskraft erwachsen sind. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den von der Vorinstanz sorgfältig zusammengestellten Unterlagen erübrigt sich aber.

E. 3.1.4.1

Die B. _____ AG hat mit folgenden Unternehmen Vermittlungsverträge abgeschlossen: - D. _____ Ltd, BVI (die einschlägigen Verträge bzw. deren Versionen sowie Vertragsentwürfe sind im pdf-Dokument auf den S. 1586-1590, 1737-1761, 1779-1783, 1802-1806, 1813-1817, 1843 f., 1848 f., 1858-1860, 1888 f. und 2020-2022 zu finden). Die D. _____ Ltd, BVI, wurde am 28. August 2008 gegründet (pdf-Dokument S. 1558). - D. _____ Ltd, VAE (der Vertrag ist im pdf-Dokument auf den S. 2217-2219 zu finden). Die D. _____ Ltd, VAE, wurde am 2. Februar 2015 gegründet (pdf-Dokument S. 2116). Mit E-Mail vom 13. April 2015 teilte die D. _____ Ltd der B. _____ AG mit, dass aufgrund einer Restrukturierung nun ihr Büro in den Vereinigten Arabischen Emiraten das Dossier der B. _____ AG übernehme und die Vertragsbeziehung weiterführen werde, dass aber die Bankkonten geändert worden seien (pdf-Dokument S. 2125). Insofern ist es im Folgenden nicht von grosser Bedeutung, ob die D. _____ Ltd, BVI, oder die D. _____ Ltd, VAE, als Vertragspartnerin der B. _____ AG auftritt. - E. _____ Ltd, VAE (der undatierte Vertrag gültig ab 5. November 2012 und die Ergänzungen sind im pdf-Dokument auf den S. 2331-2339, 2640 f., 2747 f., 3016 f., 3116 f., 3236 f., 3247 f. und 3367 f. zu finden; ein weiterer Vertrag in zwei Varianten dieses Mal zur Vermittlung eines Lieferanten auf den S. 3394-3397). Die E. _____ Ltd wurde am 11. Oktober 2012 (pdf-Dokument S. 2237) bzw. am 12. Oktober 2012 ([...] pdf-Dokument S. 2239) gegründet. Zusammengefasst wurden einerseits Verträge abgeschlossen, in denen sich die Parteien darüber einigten, wie zu verfahren sei, wenn die Drittgemeinschaft in Zukunft der B. _____ AG Kunden (Abnehmer) vermitteln würde. Die Verträge halten unter anderem fest, welche Vermittlungsgebühr (finder's fee) und welche Beteiligung am Bruttogewinn (definiert als Verkaufs- minus Einkaufspreis) der mit den Kunden getätigten Geschäfte die jeweilige Drittgemeinschaft für welche Vermittlung erhält. Andererseits wurden Verträge abgeschlossen, nachdem die Drittgemeinschaften der B. _____ AG Kunden vermittelt hatten und die B. _____ AG während einer Versuchsperiode feststellen konnte, dass sie mit diesen Kunden zusammenarbeiten wollte. In einem Vertrag mit der E. _____ Ltd wurde eine Vermittlungsgebühr für das Auffinden von Zulieferern festgelegt (pdf-Dokument S. 3394 f.).

E. 3.1.4.2

Den Rechnungen und Kontounterlagen ist zu entnehmen, dass die B._____ AG gestützt auf diese Verträge und teilweise auch ohne in den Akten liegende Verträge den Drittgemeinschaften Vermittlungsgebühren und Gewinnbeteiligungen entrichtete. Der Vorinstanz ist es aber gelungen, nachzuweisen, dass die angeblich durch die Drittgemeinschaften vermittelten Kunden und Zulieferer entweder von sich aus an die B._____ AG gelangten oder direkt von der B._____ AG akquiriert wurden, worauf im Folgenden eingegangen wird. Verträge zwischen der B._____ AG und der D._____ Ltd: - Im Vertrag vom 4. August 2008 ist festgehalten, dass die D._____ Ltd, BVI, der B._____ AG den Kontakt zu Aa._____ (Kontaktperson: Herr Ab._____) vermittelt habe (der Vertrag mit den entsprechenden Angaben findet sich im pdf-Dokument auf den S. 1586-1590, 1737-1761 [verschiedene Versionen], 1779-1783, 1802-1806 sowie 1813-1817). In den Unterlagen liegt aber eine E-Mail vom 20. November 2007 einer Person namens Ac._____ («[Alias]»), der damals gemäss Mailsignatur General Manager einer Gesellschaft namens Ad._____ Ltd war. Darin gelangte er mit der Frage an die B._____ AG, für welchen Preis ein bestimmtes Medikament erhältlich sei (pdf-Dokument S. 1784). Es wurde ein Wunschpreis genannt. Gleichentags bestätigte «[Alias]» (C._____) für die B._____ AG per E-Mail, dass das Medikament für den gewünschten Preis erhältlich sei (pdf-Dokument S. 1785). Am 31. März 2008 schrieb Ac._____ an C._____, dass er nun für Ae._____ arbeite. Er glaube, dass C._____ den «MD» (wohl: Managing Director) von Ae._____ kenne; es handle sich um Ab._____, dem Ad._____ gehört habe. Weiter teilt Ac._____ C._____ seine weiterhin geltende, wenn auch kurzfristig deaktivierte Telefonnummer mit, falls er Offerten habe oder neue Kontakte [in Land 1] suche (pdf-Dokument S. 1787). Dass sich Ab._____ und C._____ schon länger kannten, ergibt sich aus dem in den pag. Akten Nr. 1.786.569 abgelegten E-Mail-Austausch vom 16. Mai 2008, in dem neben Verhandlungen zu Medikamenten auch auf ein länger vergangenes Treffen in einem Hotel in [Stadt] hingewiesen wird und ein kurzer Austausch den Vater von C._____ betreffend stattfindet. Daraus ergibt sich, dass bereits längere Zeit, bevor der Vertrag zwischen der B._____ AG und der D._____ Ltd, BVI, abgeschlossen wurde und schon vor der Gründung der B._____ AG, Kontakte zwischen Ab._____, der - wie sich aus der E-Mail-Signatur ergibt - für die Aa._____ Ltd zuständig ist, und C._____, der für die B._____ AG zuständig ist, bestanden. Hingegen deutet nichts darauf hin, dass der Kontakt zwischen der Aa._____ Ltd und der B._____ AG von der D._____ Ltd, BVI, vermittelt wurde. - Im Vertrag vom 4. August 2008 ist weiter festgehalten, dass die D._____ Ltd, BVI, der B._____ AG den Kontakt zur Ba._____ (Kontaktperson: Herr Bb._____) vermittelt habe (der Vertrag mit den entsprechenden Angaben findet sich im pdf-Dokument unter anderem auf den S. 1779-1783). Am 30. Juli 2008 schrieb Bb._____ der B._____ AG, er sei am Kauf bestimmter Medikamente interessiert. Die Anfrage gelangte über die Plattform Bc._____ an die B._____ AG, auf welcher diese gepostet hatte, dass sie ein bestimmtes Medikament vertreibe (pdf-Dokument S. 1807). Die B._____ AG bedankte sich gleichentags für die Kontaktaufnahme und verwies für weitere Informationen auf ihre Website (pdf-Dokument S. 1809). Gemäss einer E-Mail vom 13. August 2008 von Bb._____ an die B._____ AG ist Bb._____ für die Ba._____ Ltd tätig. In derselben Nachricht wird festgehalten, dass die Ba._____ Ltd daran interessiert sei, Produkte von der B._____ AG zu beziehen (pdf-Dokument S. 1811). Dieser Kontakt kam somit über eine Plattform und zudem vor der Gründung der D._____

Ltd, BVI, zustande. Es ist nicht ersichtlich, dass Letztere dabei in irgendeiner Weise eine Rolle gespielt hätte. - Schliesslich ist im Vertrag vom 4. August 2008 festgehalten, dass die D._____ Ltd, BVI, der B._____ AG den Kontakt zur Ca._____ (Kontaktperson Herr Cb._____) vermittelt habe (der Vertrag mit den entsprechenden Angaben findet sich im pdf-Dokument unter anderem auf den S. 1779-1783). Was die Ca._____ betrifft, gelangte die B._____ AG mit E-Mail vom 20. November 2007 an Cb._____ und bot verschiedene Medikamente an (pdf-Dokument S. 1818). Cb._____ bat am 26. November 2007 - nachdem gleichentags über Preise verhandelt worden war - um die Rechnung für die gesamte Bestellung (pdf-Dokument S. 1820 ff.). Auch dieser Kontakt fand damit lange vor der Gründung der D._____ Ltd, BVI, statt und eine Beteiligung dieser Gesellschaft an der Kontaktaufnahme ist nicht ersichtlich. - Die Kontaktaufnahme mit der Da._____ Inc. erfolgte, soweit ersichtlich, ebenfalls nicht über die D._____ Ltd, BVI, obwohl dies im entsprechenden Ergänzungsvertrag vom 17. Juli 2011 (pdf-Dokument S. 1843 f.) behauptet wird. Als Kontaktperson ist dort Db._____ angegeben. Auf eine undatierte E-Mail von Db._____ - gemäss Mailsignatur handelnd für die Dc._____ Inc. und die Dd._____ - verwies die B._____ AG auf ihre Website, stellt kurz einige der von ihr gelieferten Medikamente vor und teilte mit, dass sie zurzeit das gewünschte Medikament nicht liefern könne, Db._____ aber auf dem Laufenden halten werde (pdf-Dokument S. 1846 f.). Gemäss der Kopfzeile fand der Kontakt über die Plattform De._____ statt (pdf-Dokument S. 1846). In einer E-Mail vom 23. Oktober 2009 verwendete Db._____ dann eine E-Mail-Adresse der Da._____ (pag. Akten 2.467.960/002). Der Wortlaut der E-Mails lässt nicht auf eine Vermittlung durch die D._____ Ltd, BVI, schliessen und auch sonst ist eine Beteiligung derselben nicht ersichtlich. Vielmehr wurde der Kontakt über eine Plattform hergestellt. - Gemäss einem undatierten Ergänzungsvertrag zwischen der D._____ Ltd, BVI, und der B._____ AG hat Erstere den Kontakt zum Ea._____ ([...]) vermittelt. Als Kontaktperson ist Frau Eb._____ angegeben (pdf-Dokument S. 1848 f.). In den Akten finden sich zwei E-Mails vom Dezember 2009 mit denen die B._____ AG gefragt wurde, ob sie bestimmte Medikamente liefern könne. In einer E-Mail wird erwähnt, dass die Medikamente für die Ea._____ gekauft werden sollten, im anderen wird der Verband nur erwähnt. Im einen Fall erfolgte der Kontakt über die Feedback-Seite der B._____ AG (pdf-Dokument S. 1852 f.). Am 22. Februar 2012 schrieb die B._____ AG eine E-Mail an eine Ec._____ von der Ea._____ und dankte für ein gleichentags stattgefundenes Telefonat. Dann stellt sich die B._____ AG vor. Schliesslich bezieht sie sich auf die Website der Ea._____. Sie habe festgestellt, dass [das Land 2] diverse Produkte importieren wolle und sei an einer Zusammenarbeit mit der Ea._____ interessiert (pdf-Dokument S. 1854). Am 28. Februar 2012 meldete sich Ed._____ als Vertreterin der Ea._____ bei der B._____ AG und informierte Letztere darüber, in welcher Form sie eine Offerte für Produkte einreichen könne (pdf-Dokument S. 1857). Einen Tag später meldete sich die B._____ AG und unterbreitete ihre Offerte (pdf-Dokument S. 1856). Diese wurde von Ed._____ an Eb._____ weitergeleitet, welche dann der B._____ AG antwortete und von dieser wiederum eine Antwort erhielt (pag. Akten 0.132.822). Diese Akten deuten darauf hin, dass die Kontaktaufnahme zwischen der B._____ AG und der Ea._____ nicht von der D._____ Ltd, BVI, vermittelt wurde, sondern die B._____ AG von sich aus Kontakt zur Ea._____ aufnahm. Auch fand der Kontakt erst am Schluss über Eb._____ statt, während zu Beginn andere Personen involviert waren. Es deutet nichts auf eine Vermittlung durch die D._____ Ltd, BVI, hin. - Betreffend die Fa._____ besteht ebenfalls ein (undatierter)

Ergänzungsvertrag, gemäss welchem die D. _____ Ltd, BVI, der B. _____ AG den entsprechenden Kontakt vermittelt habe. Als Kontaktperson ist Herr Fb. _____ angegeben (pdf-Dokument S. 1858 f.). Am 11. Dezember 2007 erhielt C. _____ eine Nachricht von der Plattform De. _____, mit der er darüber informiert wurde, dass ein Herr Fb. _____ von der Fc. _____ in [Land 3] seine Produkte angesehen habe und mit ihm in Kontakt treten wolle (pdf-Dokument S. 1878). Am 15. Januar 2008 erhielt C. _____ eine Nachricht von der Fc. _____, wieder über die Plattform De. _____, bei der es um Medikamente ging (pdf-Dokument S. 1879). Weiter findet sich ein Austausch von E-Mails zwischen einem «Fb. _____» von der Fa. _____ und der B. _____ AG vom 5. und 13. März 2008 in den Akten (pag. Akten 2.634.800). Am 11. Oktober 2010 sandte die B. _____ AG eine E-Mail an einen Fd. _____ und einen Fe. _____ von der Fa. _____. Darin wird auf ein Treffen zwischen C. _____ und den beiden genannten Bezug genommen. Im Anschluss wurden verschiedene Medikamente genannt, die die B. _____ AG liefern bzw. beschaffen könne. Fe. _____ antwortete am 13. Oktober von einer wohl privaten Mailadresse (pdf-Dokument S. 1884). Die Vorinstanz hat weiter festgestellt, dass die Fa. _____ und die Fc. _____, für die Herr Fb. _____ mit der B. _____ AG über die Plattform De. _____ Kontakt aufgenommen hatte, an derselben Adresse ihren Sitz haben (pdf-Dokument S. 1881-1883). Wiederum kann festgehalten werden, dass es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Kontakt zwischen der Fa. _____ und der B. _____ AG über die D. _____ Ltd, BVI, vermittelt wurde. - In einem weiteren undatierten und nicht unterzeichneten Ergänzungsvertrag zwischen der D. _____ Ltd, BVI, und der B. _____ AG wird festgehalten, dass Erstere der Letzteren den Kontakt zur Ga. _____ Ltd ([...]) vermittelt habe. Als Kontaktperson ist Gb. _____ angegeben (pdf-Dokument S. 1888 f.). Aus den Akten ist ersichtlich, dass die B. _____ AG am 29. Januar 2008, demnach vor der Gründung der D. _____ Ltd, BVI, an die Ga. _____ gelangte, weil sie auf deren Website gesehen habe, dass die Ga. _____ mit Produkten handle, die sie (die B. _____ AG) liefern könne (pdf-Dokument S. 2010). Eine weitere Kontaktaufnahme seitens der B. _____ AG mit der Ga. _____ fand am 9. September 2009 wiederum per E-Mail, und zwar an die «info»-Adresse der Ga. _____ statt (pdf-Dokument S. 2012). Der Kontakt wurde somit vor der Gründung der D. _____ Ltd, BVI, aufgenommen, wenn sie auch zunächst - soweit den Akten zu entnehmen ist - nicht erfolgreich war. Ein Kontakt mit Gb. _____ ist den Akten zunächst nur indirekt zu entnehmen. Er findet sich in Kopie einer E-Mail von Gc. _____ von Gd. _____ an die B. _____ AG. Darin teilt Gc. _____ der B. _____ AG mit, welche Produkte ein Kunde wünsche (pdf-Dokument S. 2016). Erst daran anschliessend schrieb Gb. _____ für die Ga. _____ der B. _____ AG direkt, wobei die E-Mail vom 28. März 2012 auch an Gc. _____ ging (pdf-Dokument S. 2018). Auch daraus ergibt sich keine Vermittlung durch die D. _____ Ltd, BVI. - Gemäss einem weiteren undatierten und unterzeichneten Ergänzungsvertrag zwischen der B. _____ AG und der D. _____ Ltd, BVI, vermittelte diese den Kontakt zur Ha. _____ Inc. Als Kontaktperson ist Hb. _____ genannt (pdf-Dokument S. 2020 f.). Aus den Akten ergibt sich, dass Hb. _____ für die Ha. _____ am 17. August 2010 über die Plattform De. _____ mit der B. _____ AG Kontakt aufnahm (pdf-Dokument S. 2043 f.). Mit E-Mail vom gleichen Tag dankte die B. _____ AG der Ha. _____ für die Kontaktaufnahme und stellte sich vor (pdf-Dokument S. 2045). Ebenfalls am gleichen Tag stellte sich die Ha. _____ vor (pdf-Dokument S. 2047 f.). Demnach wurde der Kontakt über die Plattform De. _____ hergestellt und nicht von der D. _____ Ltd, BVI, vermittelt. Kontaktaufnahme mit

Kunden, für die Zahlungen von der B._____ AG an die D._____ Ltd, erfolgte ohne auffindbaren Vertrag zwischen diesen Gesellschaften: - In Bezug auf die Ia._____ liegt kein Vertrag in den Akten. Einer E-Mail vom 9. November 2015 ist zu entnehmen, dass Ib._____ für dieses Unternehmen Kontakt zur B._____ AG aufnahm (pdf-Dokument S. 2064 und 2077). Am 20. Januar 2016 bedankte sich die B._____ AG per E-Mail für die Kontaktaufnahme (pdf-Dokument S. 2065). Der Kontakt wurde also nicht durch die D._____ Ltd vermittelt. - Auch betreffend die Ja._____ S.A.S. liegt kein Vertrag in den Akten. Am 27. April 2011 meldete sich Jb._____ für dieses Unternehmen per E-Mail bei der B._____ AG und stellte es kurz vor (pdf-Dokument S. 2087). Die B._____ AG antwortete am 2. Mai 2011 ebenfalls per E-Mail und zeigte sich an einer Zusammenarbeit interessiert (pdf-Dokument S. 2089). Mit E-Mail vom 20. Mai 2013 stellte Jc._____ die Ja._____ nochmals vor (pdf-Dokument S. 2101). Wiederum stellte sich auch die B._____ AG einen Tag später nochmals vor (pdf-Dokument S. 2102). Auch dieser Kontakt wurde demnach nicht durch die D._____ Ltd vermittelt. - Für die Ka._____ fehlt ebenfalls ein Vertrag. Am 20. September 2016 meldete sich Kb._____ (ohne Angabe eines Unternehmens) per E-Mail bei der B._____ AG und fragte, ob diese ein bestimmtes Produkt liefern könne (pdf-Dokument S. 2109). Mit E-Mail vom gleichen Tag dankte die B._____ AG für die Kontaktaufnahme (pdf-Dokument S. 2110). Immer noch am gleichen Tag wurden von Kb._____ eine Telefonnummer genannt und als Kontaktperson Kc._____ angegeben (pdf-Dokument S. 2112). Dieser Name sowie die Telefonnummer finden sich auf der Proforma-Rechnung, welche die B._____ AG der Ka._____ Limited ausstellte (pdf-Dokument S. 2115). Es ist nicht ersichtlich, dass die D._____ Ltd an der Kontaktaufnahme beteiligt war. Verträge zwischen der B._____ AG und der E._____ Ltd: - Gemäss dem Anhang 1 zum undatierten, per 5. November 2012 geltenden Rahmenvertrag zwischen der B._____ AG und der E._____ Ltd (pdf-Dokument S. 2331 ff.) hat Letztere Ersterer Kontakte zur La._____ Ltd vermittelt. Als Kontaktperson ist Herr Lb._____ genannt (pdf-Dokument S. 2339). Den Akten lässt sich entnehmen, dass sich Lb._____ am 16. Oktober 2012 für die Lc._____ Co. per E-Mail an die B._____ AG wandte und verschiedene Medikamente erwähnte, an denen die Gesellschaft interessiert sei (pdf-Dokument S. 2341). Einen Tag später antwortete die B._____ AG ebenfalls per E-Mail (pdf-Dokument S. 2342). Am 24. Oktober 2012 antwortete Lb._____ für die Lc._____, dass Kauf und Zahlung über ihrer schweizerische Geschäftseinheit, die La._____ GmbH ausgeführt würden (pdf-Dokument S. 2344). Der Kontakt wurde also von der Lc._____ für die La._____ GmbH hergestellt. Eine Beteiligung der E._____ Ltd ist nicht ersichtlich. - Gemäss demselben Anhang 1 zum Rahmenvertrag zwischen der B._____ AG und der E._____ Ltd hat Letztere Ersterer zudem Kontakte zur Ma._____ Ltd vermittelt. Als Kontaktperson ist Herr Mb._____ genannt (pdf-Dokument S. 2339). Gemäss den Akten wandte sich Mb._____ am 4. August 2011 per E-Mail für die Ma._____ Inc. an die B._____ AG und fragte nach verschiedenen Medikamenten (pdf-Dokument S. 2353). Die B._____ AG antwortete am 5. August 2011 (pdf-Dokument S. 2351 f.). Damit wurde auch dieser Kontakt nicht von der E._____ Ltd, sondern seitens der Ma._____ und zudem noch vor Gründung der E._____ Ltd hergestellt. - Gemäss dem undatierten und nicht unterschriebenen Ergänzungsvertrag, Addendum Nr. 001, zwischen der E._____ Ltd und der B._____ AG hat Erstere der Letzteren den Kontakt zur Na._____ vermittelt. Als Kontaktperson ist Herr Nb._____ genannt (pdf-Dokument S. 2640 f.). Den Akten lässt sich nicht entnehmen, wie der Kontakt zwischen der B._____ AG und

der Na._____ zustande kam. Der ersten, in den Akten liegenden E-Mail vom 3. Juli 2013, ist zu entnehmen, dass C._____ Nb._____ mitteilt, wo er ihn für ein Treffen abholen werde (pdf-Dokument S. 2725). Später wurde über Medikamente gesprochen (pdf-Dokument S. 2723 f.). Zwar ist aus den Akten nicht klar ersichtlich, wie der erste Kontakt zustande kam; eine Beteiligung der E._____ Ltd an der Kontaktaufnahme ergibt sich aus den Akten aber nicht. Die Bestellungen der Na._____ wurde offenbar durch die Nc._____ Ltd abgewickelt, die allen Parteien bekannt war (pdf-Dokument S. 2642 und 2721 f.). Mit der Nc._____ Ltd stand die B._____ AG spätestens seit dem 19. November 2007 in Kontakt, wie sich aus einer E-Mail Letzterer an Ersterer ergibt (pdf-Dokument S. 2740). Der Kontakt bestand demnach lange vor Gründung der E._____ Ltd. - Gemäss einem als Rechnung der E._____ Ltd an die B._____ AG ausgestalteten Ergänzungsvertrag vom 11. Januar 2013 hat Ersterer Letzterer den Kontakt zur Oa._____ LLC (Kontaktperson Mr Ob._____) vermittelt (pdf-Dokument S. 2747 f.). In einer, in den Akten liegenden E-Mail vom 16. Oktober 2012 bezog sich Ob._____ von der Oa._____ LLC auf ein Treffen und stellte die Gesellschaft kurz vor (pag. Akten 2.292.449/003). Zwar lässt sich der Nachricht nicht entnehmen, an wen sie gerichtet war; in der Antwortmail, ebenfalls vom 16. Oktober 2012, bezog sich aber C._____ auf dasselbe Treffen und stellte seinerseits die B._____ AG kurz vor (pag. Akten 2.292.499/002). Es gibt keine Hinweise, dass der Kontakt über die E._____ Ltd vermittelt wurde. - Gemäss demselben als Rechnung der E._____ Ltd an die B._____ AG ausgestalteten Ergänzungsvertrag vom 11. Januar 2013 hat Ersterer Letzterer zudem den Kontakt zur Pa._____ (Kontaktperson Mr Pb._____) vermittelt (pdf-Dokument S. 2747 f.). Den Akten ist zu entnehmen, dass sich Pb._____ am 3. September 2013 per E-Mail für die Pa._____ an die B._____ AG wandte und das Unternehmen kurz vorstellte (pdf-Dokument S. 3014 f.). Die B._____ AG antwortete am 6. September 2013, bedankte sich für die Nachricht und die Vorstellung und wies für Informationen über sie selbst auf ihre Homepage hin (pdf-Dokument S. 3013). Auch hier fehlen jegliche Hinweise darauf, dass der Kontakt über die E._____ Ltd hergestellt wurde. - Gemäss einem weiteren als Rechnung der E._____ Ltd an die B._____ AG ausgestalteten Ergänzungsvertrag, diesmal vom 28. Mai 2014, hat Ersterer Letzterer der Kontakt zur Qa._____ Ltda (Kontaktperson Herr Qb._____) vermittelt (pdf-Dokument S. 2738 f. und 3016 f.). Den Akten ist zu entnehmen, dass Qc._____ sich am 29. Juli 2014 über die Feedbackseite der Website der B._____ AG bei dieser meldete und mitteilte, er besitze ein Unternehmen namens Qa._____ und nach Medikamenten fragte (pag. Akten 1.058.045/002). Am 1. August 2014 antwortete die B._____ AG, indem sie sich für die Kontaktaufnahme bedankte und sich kurz vorstellte (pag. Akten 1.058.045/001). Auch hier ist keine Vermittlung durch die E._____ Ltd ersichtlich. - Gemäss demselben Ergänzungsvertrag vermittelte die E._____ Ltd der B._____ AG auch den Kontakt zur Ra._____ (Kontaktperson Frau Rb._____ ; pdf-Dokument S. 2738 f. und 3016 f.). In den Akten findet sich eine E-Mail der B._____ AG vom 1. Juli 2014 an die Ra._____ (pdf-Dokument S. 3102). Darin bezog sich Ersterer auf die Website von Letzterer. Die Nachricht richtete sich zudem an Männer («Dear Sirs»), obwohl im Vertrag zwischen der E._____ Ltd und der B._____ AG von einer weiblichen Kontaktperson die Rede ist. Es findet sich wiederum kein Hinweis darauf, dass der Kontakt von der E._____ Ltd vermittelt wurde. - Ein weiterer als Rechnung der E._____ Ltd an die B._____ AG ausgestalteter Ergänzungsvertrag vom 9. März 2014 hält fest, Ersterer habe Letzterer Kontakte zur Sa._____ (Kontaktperson: Herr Sb._____) vermittelt (pdf-Dokument S.

3116 f.). Diesbezüglich befindet sich eine E-Mail vom 26. Mai 2013 von der B._____ AG an die Sa._____, in welchem sie sich kurz vorstellte und Medikamente anbot (pdf-Dokument S. 3145). Sb._____ antwortete am 27. Mai 2013, dass er sich telefonisch melden würde (pdf-Dokument S. 3145). Eine Vermittlung dieses Kontakts durch die E._____ Ltd ist nicht ersichtlich. - Demselben Vertrag ist zu entnehmen, dass der Kontakt zur Ta._____ (Kontaktperson Herr Tb._____) von der E._____ Ltd der B._____ AG vermittelt wurde (pdf-Dokument S. 3116 f.). Aus den Akten ist ersichtlich, dass sich Tb._____ von der Ta._____ am 12. Januar 2015 über die Website der B._____ AG an diese wandte, seine Gesellschaft kurz vorstellte und sich an einer Zusammenarbeit interessiert zeigte (pdf-Dokument S. 3232). Ein paar Minuten später wandte er sich auch über deren Info-Adresse an die B._____ AG (pdf-Dokument S. 3234). Die B._____ AG antwortete am 21. Januar 2015 und stellte sich ebenfalls vor (pdf-Dokument S. 3233). Es ist nicht ersichtlich, dass die E._____ Ltd an der Vermittlung des Kontakts beteiligt gewesen wäre. - In einem weiteren Ergänzungsvertrag vom 7. Januar 2016, der wiederum als Rechnung ausgestaltet ist, wird festgehalten, dass die E._____ Ltd der B._____ AG die Ua._____ (Kontaktperson: Frau Ub._____) vermittelt habe (pdf-Dokument S. 3236 f.). Diesbezüglich liegen E-Mails in den Akten, denen zu entnehmen ist, dass eine Mitarbeiterin der B._____ AG sich am 5. Januar 2016 an Ub._____ wandte, sich auf ein Telefongespräch mit einer Frau Uc._____ bezog und die B._____ AG vorstellte (pdf-Dokument S. 3244). Ub._____ antwortete am gleichen Tag und fragte nach einem Medikament (pdf-Dokument S. 3245 f.). Die B._____ AG antwortete ebenfalls am gleichen Tag (pdf-Dokument S. 3245). In den Akten findet sich auch ein Dokument, in dem festgehalten wird, dass der erste Kontakt am 5. Januar 2015 (recte gemäss dem gerade genannten E-Mail-Verkehr: 5. Januar 2016) mit «[andere Schreibweise]» (wohl: Uc._____) stattgefunden habe und Ub._____ zuständig sei. Diese habe geantwortet, sie kenne «uns» (also die B._____ AG) und «unsere» guten Referenzen. Sie würden mit dem Gesundheitsamt («[...]») zusammenarbeiten. Sie importierten nicht registrierte Medikamente gegen [...] (pdf-Dokument S. 3243). Eine Vermittlung durch die E._____ Ltd ist nicht ersichtlich, zumal - gemäss dem Dokument - erst von «Uc._____» mitgeteilt wurde, dass Ub._____ zuständig sei. Wäre der Kontakt durch die E._____ Ltd vermittelt worden, hätte die B._____ AG dies wissen müssen. - Im Ergänzungsvertrag vom 2. September 2016 wird festgehalten, dass die E._____ Ltd der B._____ AG den Kontakt zum Va._____, dem [...] Gesundheitsministerium, vermittelt habe. Als Kontaktperson ist Vb._____ angegeben (pdf-Dokument S. 3247 f.). In den Akten findet sich hingegen eine E-Mail vom 17. Dezember 2015 einer Mitarbeiterin der Schweizerisch-[...] Handelskammer, in welcher diese der B._____ AG diverse Links zur Teilnahme an Ausschreibungen in [...] zukommen liess, um die die B._____ AG offensichtlich ersucht hatte (pdf-Dokument S. 3256). Bereits am 1. Dezember 2015 hatte die B._____ AG sich an einen Vc._____, gemäss E-Mail-Adresse vom [...] Gesundheitsamt in [Gebiet 1] (so lässt zumindest die Abkürzung «[...]» vermuten), gewendet. Sie bezog sich auf ein Telefongespräch vom gleichen Tag, stellte das Unternehmen vor und drückte ihre Hoffnung aus, sich für Ausschreibungen registrieren zu können (pdf-Dokument S. 3257). Einen Tag später erfolgte eine E-Mail gleichen Inhalts an eine Frau Vd._____ von einer anderen Amtsstelle ([...]) in [Gebiet 2] (Abkürzung «[...]»); pdf-Dokument S. 3258). Am 10. Dezember wandte sich Ve._____ vom Gesundheitsamt in [Gebiet 3] an die B._____ AG. Er bezog sich auf ein Gespräch und teilte diverse Informationen mit, wie an Ausschreibungen teilgenommen werden könnte (pdf-Dokument

S. 3260 f.). Am 11. Dezember 2015 bedankte sich die B._____ AG für seine E-Mail, bezog sich auf ein Telefongespräch vom gleichen Tag und stellte sich vor. Wiederum drückte sie die Hoffnung aus, an Ausschreibungen teilnehmen zu können (pdf-Dokument S. 3259). Ebenfalls am 10. Dezember 2015 hatte sich Vf._____ vom Gesundheitsamt in [Gebiet 4] mit einem Wunsch nach Medikamenten an die B._____ AG gewandt (pdf-Dokument S. 3262 ff.), worauf die B._____ AG wiederum am 11. Dezember 2015 antwortete (pdf-Dokument S. 3262). Am 12. Januar 2016, also rund ein Jahr später, antwortete die B._____ AG einem «Vg._____» vom Gesundheitsamt in [Gebiet 5] (Abkürzung: [...]; pdf-Dokument S. 3265). Wieder bezog sie sich auf ein Telefongespräch vom gleichen Tag und stellte sich vor. Weiter wandte sich die B._____ AG am 20. Januar 2016 an das Staatssekretariat für Gesundheit vom [Gebiet 6], worin sie sich auf eine E-Mail des Staatssekretariats berief (pdf-Dokument S. 3267). Am 11. Mai 2016 schickte das Staatssekretariat für Gesundheit von [Gebiet 7) der B._____ AG eine E-Mail, in der Letztere darauf hingewiesen wurde, welche Unterlagen sie für eine Ausschreibung einreichen müsse (pdf-Dokument S. 3268). Am 16. Mai 2016 antwortete das Staatssekretariat für Gesundheit von [Gebiet 8] diversen Unternehmen, die sich auf Ausschreibungen gemeldet hatten und übermittelte diesen Rundschreiben (pdf-Dokument S. 3269 ff.). Einer Aktennotiz ist zudem zu entnehmen, dass mit dem Gesundheitsamt von [Gebiet 9] am 17. Mai 2016 ein Kontakt stattfand (pdf-Dokument S. 3274). Am 11. Januar 2017 wandte sich eine Mitarbeiterin der B._____ LTDA per E-Mail an das [...] Gesundheitsministerium. Sie bezog sich auf ein Telefongespräch und fragte, welche Unterlagen benötigt würden, damit die B._____ LTDA bei Ausschreibungen teilnehmen könne (pdf-Dokument S. 3275 f.). Das Gesundheitsministerium antwortete gleichentags (pdf-Dokument S. 3275). Am 13. April 2017 sandte die B._____ LTDA eine ähnlich lautende Anfrage an das Gesundheitsministerium, welches gleichentags eine gleichlautende Antwort an die B._____ LTDA sandte (pdf-Dokument S. 3278 f.). Am 20. April 2017 reichte die B._____ LTDA entsprechende Unterlagen per E-Mail ein (pdf-Dokument S. 3277 f.). Gleichentags antwortete das Gesundheitsministerium, dass die B._____ LTDA registriert worden sei, und machte verschiedene Hinweise (pdf-Dokument S. 3277). Am 23. Juni 2017 teilte das Gesundheitsministerium per E-Mail eine Ausschreibung mit. Die Nachricht ging in Kopie auch an Vb._____ (pdf-Dokument S. 3281). Am 4. August 2017 wandte sich Vb._____ per E-Mail für eine Ausschreibung an die B._____ LTDA (pdf-Dokument S. 3283). Insgesamt ergibt sich daraus, dass die B._____ AG bzw. ihr [...] Ableger (dazu pdf-Dokument S. 3406 unten) mit verschiedenen Stellen innerhalb von [...] Gesundheitswesen schon ab Ende 2015 Kontakt hatte, der erste direkte Kontakt mit der angebliehen Kontaktperson aber erst für den 4. August 2017 nachgewiesen ist. Eine Vermittlung durch die E._____ Ltd ist nicht ersichtlich. Im Rahmen der Einvernahme von C._____ vom 21. März 2019 wurde diesem vorgehalten, dass schon am 4. und 14. April 2016 Zahlungen des Vh._____ (Gesundheitssekretariat des [...] Staates) und am 25. August 2016 eine Zahlung des Vi._____ (staatlicher Gesundheitsfonds von [...]) auf das Konto der B._____ AG eingegangen seien. Er wurde gefragt, warum die B._____ AG EUR 100'000.-- an die E._____ Ltd für die Vermittlung eines bestehenden Kontakts bezahlt habe. Darauf antwortete C._____, die B._____ AG habe schon mit anderen Kunden in [...] zusammengearbeitet. Vielleicht sei ein Auftrag einer «[Art eines Dienstleistungsunternehmen]» durch das Ministerium bezahlt worden oder vielleicht sei noch die Testphase wie im ursprünglichen Vertrag vereinbart worden. Vielleicht seien Aufträge, die die B._____ AG von einer [Art eines Dienstleistungsunternehmen] erhalten

hätten, ursprünglich Aufträge der Regierung gewesen (S. 8 des Protokolls; pdf-Dokument S. 198). Bei einer [Art eines Dienstleistungsunternehmens] («[...]») handelt es sich gemäss C._____ um ein lokales Unternehmen, das die Rechnung bezahle. Dieses helfe den Patienten mit den Formalitäten für den Import. In manchen Ländern bestehe die Gefahr, dass, wenn das Geld direkt an die Patienten bezahlt werde, diese es aufgrund der Armut behalten (S. 7 f. des Protokolls; pdf-Dokument S. 197 f.). Es scheint sich also um eine Art Beratungs- und Zahlstelle zu handeln, die die Patienten berät und für diese die Rechnungen bezahlt. Das Bundesverwaltungsgericht ist der Ansicht, dass es äusserst unwahrscheinlich ist, dass eine [...] Staatsstelle die Zahlung für eine [Art eines Dienstleistungsunternehmens] leistet oder über eine solche handeln würde, zumal es sich bei den [Art eines Dienstleistungsunternehmens] gemäss C._____ um lokale Unternehmen handle. Dass dem Vertragsabschluss eine Testphase voranging, ist ebenfalls unwahrscheinlich, weil C._____ gerade zuvor - auf Vorhalt, dass die Formulierung im Zusammenhang mit der Finders Fee «once the introduced client has been contacted» zeige, dass zu diesem Zeitpunkt noch kein Kontakt zum neu vermittelten Kunden aufgenommen war - auf die Frage, ob somit noch kein Kontakt zum Va._____ bestanden habe, antwortete, davon gehe er aus; der Kontakt hier bezöge sich nicht zwangsläufig auf das Ministerium, sondern die zuständige Person im Ministerium. Der Name sei [andere Schreibweise] (vermutlich ist Vb._____ gemeint). Sie sei nicht die einzige Person, aber die erste, mit der die B._____ AG in Kontakt gestanden sei (S. 8 des Protokolls; pdf-Dokument S. 198). Jedoch wurde zuvor aufgezeigt, dass der Kontakt bestand, bevor ein Austausch mit Vb._____ stattfand. Die Aussagen von C._____ vermögen somit nichts am Ausgeführten zu ändern. - Am 18. Januar 2018 schlossen die E._____ Ltd und die B._____ AG einen weiteren Ergänzungsvertrag ab, in dem festgehalten war, dass Erstere Letzterer den Kontakt zur Wa._____ (Kontaktperson Herr Wb._____) vermittelt habe (pdf-Dokument S. 3367 f.). Aus den Akten ist ersichtlich, dass Kontakte zur Wa._____ bereits im Februar 2014 bestanden. Dies geht aus einer E-Mail vom 17. Februar 2014, in der es um die Bestellung eines Medikaments ging, hervor (pdf-Dokument S. 3370). Im Herbst 2015 verabredete sich C._____ gemäss den in den Akten liegenden E-Mails mit einer Wc._____ von der Wa._____ zu einem Treffen an der [Fachmesse] und es wurde über Medikamente gesprochen (pdf-Dokument S. 3374-3381). Am 11. März 2016 schrieb Wd._____ von der Wa._____, dass er eine Zusammenarbeit zwischen dieser und der B._____ AG ermöglichen wolle (pdf-Dokument S. 3382). Wb._____, der gemäss dem Zusatzvertrag Kontaktperson sei, wird - soweit in den Akten ersichtlich - erstmals am 16. März 2016 in einer E-Mail von Wd._____ an die B._____ AG in Kopie gesetzt (pdf-Dokument S. 3387). Die einzige E-Mail in den Akten, in der sich Wb._____ an die B._____ AG wendet, stammt vom 26. April 2017, wobei er sich offenbar schon zuvor mit Vertretern der B._____ AG getroffen hat (pdf-Dokument S. 3391). Auch hier ist den Akten nicht zu entnehmen, dass der Kontakt über die E._____ Ltd hergestellt wurde. - Schliesslich liegt ein Vertrag zwischen der E._____ Ltd und der B._____ AG vom 4. Februar 2013 in den Akten, in dem festgehalten wird, Erstere würde Letzterer innerhalb von zwei Arbeitstagen seit Datum der Unterzeichnung den Namen und die Telefonnummer eines Lieferanten mitteilen, der ein näher genanntes Medikament ständig liefern könne (pdf-Dokument S. 3394 f. und 3396 f.). Auf S. 3398 im pdf-Dokument findet sich eine kurze Liste, in der die Xa._____ als dieser Lieferant genannt wird. Als Kontaktperson ist Frau Xb._____ angegeben. Gemäss Stempel auf dem entsprechenden Blatt ging die Liste bei der B._____ AG am 7. Februar 2013 ein. In den Akten findet sich eine E-Mail der

Xa._____, und zwar von Xb._____, vom 12. Februar 2013, die ihre Gesellschaft kurz vorstellt und dann um Kontaktaufnahme bittet, falls die B._____ AG an einer Zusammenarbeit interessiert sei (pdf-Dokument S. 3401). Die B._____ AG antwortete am 13. Februar 2013, stellte sich kurz vor, bot an, ihrerseits der Xa._____ Medikamente zu liefern und nannte Medikamente, an denen Letztere interessiert sei (pdf-Dokument S. 3402). Das im Vertrag genannte Medikament befand sich nicht darunter. Am 16. Juli 2013 schrieb die Xa._____ zurück und nannte als Produkte, die sie offerieren könne nun auch das im Vertrag genannte (pdf-Dokument S. 3404). Aus dem E-Mail-Verkehr ergibt sich keine Vermittlungstätigkeit der E._____ Ltd. Die Kontaktaufnahme erfolgte durch die Xa._____ und das Medikament, dessentwegen die E._____ Ltd der B._____ AG die Xa._____ vermittelt haben sollte, wurde erst relativ spät genannt. - Betreffend die Ya._____ findet sich kein Vertrag in den Akten. Allerdings bestätigte die B._____ AG der E._____ Ltd mit E-Mail vom 18. Dezember 2012, dass sie (die B._____ AG), die neue Klientin (Ya._____) als Teil des Vertrags zur Vorstellung neuer Kunden, erhalten habe und dass die Versuchsperiode erfolgreich beendet worden sei (pdf-Dokument S. 2439). Die B._____ AG hat der E._____ Ltd Zahlungen für deren Vermittlung erbracht (z.B. pdf-Dokument S. 2440-2442). Wie der Kontakt zwischen der B._____ AG und der Ya._____ zustande kam, lässt sich nicht mit Sicherheit sagen. In den Akten findet sich eine E-Mail von Yb._____ an die B._____ AG vom 8. Mai 2012. Darin dankt Yb._____ C._____ für die rasche Antwort. Unter anderem fragt er, ob C._____ Apotheken [in Land 1] kenne, denen er (C._____) ihn (Yb._____) vorstellen könne. Schliesslich hält Yb._____ fest, er freue sich auf die Zusammenarbeit (pdf-Dokument S. 2606). C._____ antwortete gleichentags (pdf-Dokument S. 2605). Auch wenn hier nicht erstellt werden kann, wann und wie der Kontakt zwischen der Ya._____ und der B._____ AG zustande kam, ist jedenfalls nicht ersichtlich, dass er durch die E._____ Ltd vermittelt wurde. Die E-Mail zwischen der B._____ AG und der E._____ Ltd behauptet dies zwar. Ihr kommt aber unter Berücksichtigung des bisher Ausgeführten kein hoher Beweiswert zu. Insgesamt ist den Akten nicht zu entnehmen, dass die D._____ Ltd, BVI, die D._____ Ltd, VAE, oder die E._____ Ltd die zuvor genannten Gesellschaften als Kunden bzw. Geschäftspartner vermittelt hätte.

E. 3.1.4.3

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Einspracheentscheid (S. 81 und 95) festgestellt, dass die B._____ AG für die - wie soeben ausgeführt - nicht vorhandenen Gegenleistungen den Drittgesellschaften gemäss ihrer Buchhaltung folgende Leistungen (in CHF) erbracht hat: Jahr D._____ Ltd, BVI und VAE E._____ Ltd 2012 871'311.07 669'973.70 2013 958'664.78 1'112'798.70 2014 785'848.20 1'188'761.65 2015 328'737.95 614'149.35 2016 522'738.36 320'728.90 2017 322'135.45 695'152.25 2018 0.00 612'103.04 Gesamt 3'789'435.81 5'213'667.59 Da nicht bestritten ist, dass entsprechende Zahlungen von der B._____ AG an die D._____ Ltd und die E._____ Ltd geflossen sind, und sich die Zahlungsflüsse auch aus den Erfolgsrechnungen der B._____ AG (pdf-Dokument S. 863 [2012], 1187 [2013], 1193 [2014], 689 [2015], 712 [2016], 1231 [2017]; jeweils «Provision E._____ Limited» und «Provision [Kurzform für D._____]» bzw. Konten 3293 und 3294) bzw. des Auszugs aus dem [Bank-]Report (pdf-Dokument S. 845 f. [2018]; die Umrechnung der Fremdwährungen ist im Einspracheentscheid auf den S. 66 f. ersichtlich) ergeben, erübrigt es sich, darauf im Detail einzugehen. Anzufügen ist, dass zu den Zahlen der Jahre 2016 und 2017 betreffend die E._____ Ltd zu den in der Erfolgsrechnung stehenden Zahlen noch Zahlungen hinzuzuzählen sind, die wohl irrtümlich über das

Aufwandkonto «Handelswarenaufwand Ausland» (Konto 4201) der B._____ AG gebucht wurden. Für das Jahr 2016 handelt es sich um eine Zahlung über Fr. 99'670.-- vom 8. April 2016 (pdf-Dokument S. 1496) und eine über Fr. 48'506.20 vom 28. September 2016 (pdf-Dokument S. 1497). Im Jahr 2017 betrifft dies eine Zahlung vom 25. September 2017 über Fr. 114'730.-- (pdf-Dokument S. 3318). Dafür sind zwei Zahlungen abzuziehen, die auf das Ertragskonto «Provision E._____ Lim» (Konto 3294) verbucht wurden, dort aber nicht hingehören. Es handelt sich um eine Zahlung in Höhe von Fr. 79'351.10 vom 16. Januar 2017 und eine von Fr. 5'547.50 vom 28. Februar 2017 (beide pdf-Dokument S. 3314). Angemerkt sei, dass die Beträge in Schweizer Franken für das Jahr 2018 (Einspracheentscheid S. 66 f.) eine Summe von Fr. 612'102.95 ergeben, während die Vorinstanz Fr. 612'103.04 angibt. Die neun Rappen Unterschied sind allenfalls auf Rundungsdifferenzen zurückzuführen. Gleichzeitig hat die Vorinstanz im Erstentscheid vom 13. März 2020 im Jahr 2016 Provisionen von der E._____ Ltd in Höhe von Fr. 320'729.10 zugrunde gelegt (pdf-Dokument S. 111), im Einspracheentscheid jedoch nur Fr. 320'728.90 (dort S. 95; dazu auch E. 3.6). Korrekt wäre - gemäss den Buchhaltungsunterlagen (pdf-Dokument S. 712 und die oben genannten Korrekturen auf S. 1496 f.) - die erstgenannte Zahl gewesen, also die um zwanzig Rappen höhere. Die elf Rappen, die die Vorinstanz zugunsten der Beschwerdeführerin zu wenig berücksichtigt hat, können hier aber vernachlässigt werden.

E. 3.1.4.4

Die B._____ AG hat den genannten Drittgesellschaften Zahlungen für Leistungen überwiesen (E. 3.1.4.3), die diese Gesellschaften gar nicht erbracht haben (E. 3.1.4.2).

E. 3.1.5

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die vorerwähnten Zahlungen (an die Drittgesellschaften) an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurden und somit ihm zukamen. Ist dies der Fall, sind sie letztlich einem Inhaber der Beteiligungsrechte der B._____ AG zugutegekommen: Der Beschwerdeführer war nach Aussage seines Vertreters zwar nie Organ dieser Gesellschaft und nicht für diese tätig; er war aber alleiniger Aktionär der B._____ AG (Einsprache vom 13. Mai 2020; pdf-Dokument S. 56; Einsprache vom 30. November 2020; pdf-Dokument S. 18) und damit Inhaber der Beteiligungsrechte. Die von der B._____ AG ohne Gegenleistung erbrachten Leistungen gingen dem Beschwerdeführer nicht direkt zu. Allerdings macht die Vorinstanz geltend, ihm seien die Zahlungen durch die drei Gesellschaften D._____ Ltd, BVI, D._____ Ltd, VAE, und E._____ Ltd weitergeleitet worden. Daran ändere nichts - so die Vorinstanz sinngemäss -, dass die Zahlungen nicht vollständig, sondern abzüglich Bank- und Verwaltungsgebühren weitergeleitet worden seien. Auch die Bank- und Verwaltungsgebühren seien als dem Beschwerdeführer zugegangen zu betrachten. Der Beschwerdeführer bringt hingegen vor, einzig über seine ausländischen Gesellschaften Kontakte vermittelt zu haben. Er macht also sinngemäss geltend, die Zahlungen, die er von den ausländischen Gesellschaften erhalten hätte, habe er für die Vermittlung von Kontakten bekommen. Darauf ist hier einzugehen: Der Beschwerdeführer erklärt nicht, über welche ausländischen Gesellschaften er Kontakte vermittelt habe. Mangels anderer Hinweise ist davon auszugehen, dass es sich um die zuvor genannten Unternehmen, nämlich die D._____ Ltd, BVI (dazu E. 3.1.5.1), die D._____ Ltd, VAE (dazu E. 3.1.5.2), und die E._____ Ltd (dazu E. 3.1.5.3) handelte. Nur diese sind vorliegend nämlich relevant.

E. 3.1.5.1

Der Beschwerdeführer war vom 28. August 2008 bis 30. Mai 2009, also vor dem hier relevanten Zeitraum, als «Director» der D. _____ Ltd, BVI, im «Register of Officers» eingetragen (pdf-Dokument S. 1559). Gemäss einer durch die ESTV amtshilfeweise eingeholten Auskunft der Internationalen Steuerbehörde [von Land 4] vom 19. Juli 2019 ist der Beschwerdeführer der wirtschaftlich Berechtigte an der D. _____ Ltd, BVI (pdf-Dokument S. 1560). Mittel, die von der B. _____ AG der D. _____ Ltd, BVI, bezahlt worden seien, seien entweder dem Anteilsinhaber gestützt auf einen Beratungsvertrag weitergeleitet oder gemäss Rechnungen der Za. _____ Ltd bezahlt worden (pdf-Dokument S. 1561; die Za. _____ Ltd muss hier nicht beachtet werden). Die D. _____ Ltd, BVI, wurde - immer gemäss der Antwort auf das Amtshilfeersuchen - im Mai 2017 aus dem Handelsregister ([...]) wegen Nichtbezahlung der Zulassungsgebühren gelöscht (pdf-Dokument S. 1561). Gemäss dem Mitgliederregister der D. _____ Ltd, BVI, hielt der Beschwerdeführer vom 28. August 2008 bis 30. März 2009 den (einzigen) Anteil an dieser Gesellschaft (pdf-Dokument S. 1562). Danach wurde der Anteil an die Zb. _____ Limited übertragen (pdf-Dokument S. 1562). Die Zb. _____ Limited hielt den Anteil in eigenem Namen für den Beschwerdeführer, der weiterhin darüber verfügen konnte, was mit dem Anteil passierte, weiterhin alle aus dem Anteil fliessenden Vorteile («profits») erhielt und sein Stimmrecht via die Zb. _____ Limited ausübte (pdf-Dokument S. 1564; vgl. auch ein undatiertes Schreiben des Beschwerdeführers, in dem er festhält, dass ein Anteilseigner treuhänderisch eingesetzt worden sei, damit er [der Beschwerdeführer] aus Sicht Dritter als unabhängig gelte und die Vertraulichkeit der Besitzverhältnisse der [Kürzel für die D. _____] gewahrt sei, was ihm erlaube, mit Klienten als Arbeitnehmer und nicht als Eigentümer zu diskutieren; pdf-Dokument S. 1565). Die D. _____ Ltd, BVI, schloss einen Beratervertrag mit dem Beschwerdeführer ab, welcher vom Beschwerdeführer am 26. Oktober 2009 und von der Gesellschaft am 19. Januar 2010 unterschrieben wurde (pdf-Dokument S. 1606-1608). Die D. _____ Ltd, BVI, leistete Zahlungen an den Beschwerdeführer angeblich für Beratungsleistungen. Für die konkreten Zahlungen wird auf die erste Tabelle in E. 3.1.5.4 hingewiesen. Dass tatsächlich solche Gegenleistungen, in Form von Beratungsleistungen, erbracht wurden, weist der Beschwerdeführer jedoch nicht nach. Es ergeben sich auch keine Hinweise aus den Akten. Da die D. _____ Ltd, BVI, der B. _____ AG - wie gesehen (E. 3.1.4.2) - keine Leistungen erbrachte, kann es sich jedenfalls nicht um Leistungen handeln, die der Beschwerdeführer der D. _____ Ltd, BVI, erbrachte und die diese dann ihrerseits der B. _____ AG erbrachte. Die Zahlungen, die die D. _____ Ltd, BVI, dem Beschwerdeführer entrichtete, entsprechen in der Höhe nach den Feststellungen der Vorinstanz ungefähr jenen, die die B. _____ AG der D. _____ Ltd, BVI, erbrachte. Als Beispiel nennt die ESTV eine Zahlung vom 3. Februar 2014 der B. _____ AG an die D. _____ Ltd, BVI, von EUR 100'000.-- (pdf-Dokument S. 13), von denen gleichentags EUR 99'992.59 auf dem Konto der D. _____ Ltd, BVI, eingingen (pdf-Dokument S. 1646). Am 12. Februar 2014 überwies die D. _____ Ltd, BVI, den Betrag von EUR 100'171.97 dem Beschwerdeführer (pdf-Dokument S. 1646), auf dessen Konto der Betrag von EUR 100'000.-- gleichentags einging (pdf-Dokument S. 2161). Den Bankauszügen der D. _____ Ltd, BVI (pdf-Dokument S. 1636-1659) ist zu entnehmen, dass die weiteren Zahlungen der B. _____ AG an die D. _____ Ltd, BVI, fast vollständig an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurden. Nur am Rande sei erwähnt, dass die Ausgestaltung der Verhältnisse zwischen dem Beschwerdeführer, der D. _____ Ltd, BVI,

und der B. _____ AG offensichtlich auch bei der Zc. _____, welche die D. _____ Ltd, BVI, gegründet hatte, Fragen aufgeworfen hat. So schrieb sie am 9. Dezember 2014 an den Beschwerdeführer und bat - damit ein Konto eröffnet werden könne - um eine nachvollziehbare Erklärung («rationale explanation»), warum die B. _____ AG einen Vertrag nicht direkt mit dem Beschwerdeführer abgeschlossen habe (pdf-Dokument S. 1591-1593, insb. S. 1592). Direkt anschliessend (auf derselben Seite) wurde auch eine Erklärung verlangt, warum die D. _____ Ltd, BVI, sowohl eine Provision von 45 % des mit den der B. _____ AG vermittelten Klienten erzielten Nettoeinkommens erhalte als auch eine Vermittlungsgebühr (finder's fee).

E. 3.1.5.2

Wie bereits erwähnt (E. 3.1.4.1), handelt es sich bei der D. _____ Ltd, VAE, um ein Büro der D. _____ Ltd, BVI, welches den Vertrag mit der B. _____ AG übernahm. Der Anteil an der D. _____ Ltd, VAE, wurde von der Zd. _____ Ltd gehalten (pdf-Dokument S. 2120 [aus dem Gründungsprotokoll]; vgl. auch pdf-Dokument S. 2129). Die Zd. _____ Ltd hatte dem Beschwerdeführer bereits vor Gründung der D. _____ Ltd, VAE (Gründungsdatum 2. Februar 2015; pdf-Dokument S. 2116; oben E. 3.1.4.1), nämlich am 12. Januar 2015 eine Vollmacht erteilt, um Bankkonten im Namen der Gesellschaft zu eröffnen, zu betreiben und zu schliessen (pdf-Dokument S. 2131, Ziff. 6; vgl. auch pdf-Dokument S. 2129). Von dieser Vollmacht hatte der Beschwerdeführer bereits vor deren Erteilung, nämlich am 9. Januar 2015, Gebrauch gemacht, indem er ein Konto für die D. _____ Ltd, VAE, eröffnet hatte. Er war der einzige Zeichnungsberechtigte für dieses Konto und Kontaktperson für die Bank (pdf-Dokument S. 2132 ff.). Auch wenn sich aus den Unterlagen nicht ergibt, welchen direkten Einfluss der Beschwerdeführer auf die Geschäfte der D. _____ Ltd, VAE, hatte, kann festgehalten werden, dass der Umstand, dass er alleine über ein Konto der Gesellschaft verfügen konnte, ihm einen gewissen Einfluss sicherte. Für die Zahlungen wird auf die erste Tabelle in E. 3.1.5.4 hingewiesen. Auch die D. _____ Ltd, VAE, leistete Zahlungen an den Beschwerdeführer. Wieder behauptet dieser lediglich, dass er der D. _____ Ltd, VAE, Beratungsleistungen erbracht hat. Jegliche Nachweise fehlen aber, so dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Beschwerdeführer solche Leistungen tatsächlich erbrachte. Es ist diesbezüglich auf das zuvor in E. 3.1.5.2 Ausgeführte zu verweisen.

E. 3.1.5.3

Mit der E. _____ Ltd schloss der Beschwerdeführer am 5. November 2012 einen Beratervertrag ab (pdf-Dokument S. 2247-2249). Gemäss Auskunft der Steuerbehörde von [Land 5] hält die E. _____ Ltd dort zwei Bankkonten, deren «Beneficiary Owner» A. _____ [etwas andere Schreibweise] ist, also wohl, trotz der Schreibweise des ersten Vornamens, der Beschwerdeführer (pdf-Dokument S. 2246). In seiner Antwort auf ein Amtshilfeersuchen der ESTV schreibt das Finanzministerium [von Land 6] am 2. Mai 2019, der Beschwerdeführer sei zu 100 % an der E. _____ Ltd wirtschaftlich berechtigt (pdf-Dokument S. 2239). Die E. _____ Ltd erhielt - gemäss Auskunft des Finanzministeriums [von Land 6] - Zahlungen von der B. _____ AG und leistete Zahlungen an ihren einzigen Berater, den Beschwerdeführer, sowie Zahlungen für Management und Verwaltungsaufwand an die Zc. _____ (pdf-Dokument S. 2240). Dass die entsprechenden Zahlungen von der E. _____ Ltd an den Beschwerdeführer geflossen sind, ist unbestritten und ergibt sich aus den Akten (s. dazu die zweite Tabelle in E. 3.1.5.4). Allerdings bringt der Beschwerdeführer vor, er habe Beratungsleistungen erbracht.

Wiederum bringt der Beschwerdeführer keinen Nachweis dafür, dass er der E._____ Ltd tatsächlich Leistungen erbracht hätte. In den Akten finden sich diesbezüglich - ausser Behauptungen auf den Rechnungen - keine Hinweise. Da die E._____ Ltd ausser der B._____ AG keine Kunden gehabt zu haben scheint, wäre ohnehin fraglich, für welche anderen Kunden der Beschwerdeführer der E._____ Ltd hätte Leistungen erbringen können. Dass der B._____ AG ebenfalls keine Leistungen erbracht wurden, wurde bereits festgehalten (E. 3.1.4.2). Damit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer für die von der E._____ Ltd erhaltenen Leistungen dieser keine Gegenleistungen erbracht hat.

E. 3.1.5.4

Gemäss der von der Vorinstanz erstellten Liste, die vom Bundesverwaltungsgericht stichprobeweise kontrolliert wurde, wurden in den Jahren 2012 bis 2018 folgende Zahlungsflüsse nachgewiesen (pdf-Dokument S. 2216; bei den unten leer stehenden Zeilen fehlen die Auszüge aus den Konten der D._____ Ltd; aus den Konten der B._____ AG und des Beschwerdeführers ergibt sich aber, dass auch hier Zahlungen geflossen sind; um die Tabelle verständlich zu halten, wurde auf die Wiedergabe dieser Zahlen verzichtet, denn auch so zeigt sich, dass - mit wenigen Ausnahmen - Zahlungen, die bei der D._____ Ltd von der B._____ AG eingingen, von Ersterer zeitnah und in ähnlicher Höhe an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurden): Datum Eingang D._____ Ltd (von B._____ AG) Datum Ausgang D._____ Ltd (an Beschwerdeführer) 23.01.2012 EUR 34'990 26.01.2012 EUR 34'159 02.02.2012 EUR 11'951 08.02.2012 EUR 12'128 21.02.2012 EUR 24'990 24.02.2012 EUR 25'141 22.03.2012 EUR 19'990 23.03.2012 EUR 19'135 05.04.2012 EUR 29'990 10.04.2012 EUR 29'145 20.04.2012 EUR 66'633 25.04.2012 EUR 66'182 25.06.2012 EUR 99'992 03.07.2012 EUR 75'076 05.07.2012 EUR 20'030 13.07.2012 EUR 54'032 20.07.2012 EUR 52'064 23.07.2012 EUR 72'592 06.08.2012 EUR 70'159 02.10.2012 EUR 115'800 05.10.2012 EUR 110'074 08.10.2012 EUR 115'801 17.10.2012 EUR 120'074 24.12.2012 EUR 166'191 03.01.2013 EUR 160'072 12.04.2013 EUR 89'992 17.04.2013 EUR 87'651 23.04.2013 EUR 89'992 26.04.2013 EUR 90'152 29.04.2013 EUR 61'534 02.05.2013 EUR 55'143 03.07.2013 EUR 98'025 08.07.2013 EUR 90'074 09.07.2013 EUR 98'023 12.07.2013 EUR 95'073 15.10.2013 EUR 139'792 05.11.2013 EUR 145'071 23.12.2013 EUR 100'693 31.12.2013 EUR 95'000 03.02.2014 EUR 99'993 12.02.2014 EUR 100'172 16.04.2014 EUR 265'397 12.05.2014 EUR 250'095 05.05.2015 USD 10'008 21.05.2015 USD 5'000 26.05.2015 EUR 92'935 26.05.2015 EUR 80'000 15.06.2015 EUR 102'104 16.06.2015 EUR 98'000 30.06.2015 EUR 85'538 24.07.2015 11.08.2015 EUR 53'121 15.08.2015 EUR 50'000 22.10.2015 EUR 61'309 24.11.2015 USD 80'933 26.11.2015 USD 80'000 10.12.2015 10.12.2015 UDS 32'153 17.12.2015 USD 35'000 08.04.2016 USD 87'609 11.04.2016 EUR 87'500 17.08.2016 USD 65'191 18.08.2016 EUR 64'500 23.08.2016 USD 65'191 08.02.2017 EUR 70'000 09.02.2017 EUR 67'551 09.02.2017 EUR 70'000 11.02.2017 EUR 72'755 16.02.2017 USD 33'754 16.02.2017 USD 33'000 26.04.2017 EUR 30'558 27.04.2017 EUR 30'451 10.05.2017 USD 46'853 11.05.2017 USD 45'955 24.06.2017 EUR 10'839 24.06.2017 USD 58'407 28.06.2017 USD 58'380 31.12.2017 EUR 50'000 04.01.2017 (recte: 2018) EUR 49'896 26.02.2018 EUR 54'259 27.02.2018 EUR 53'196 Die Zahlungen erfolgten von den Konten der B._____ AG ([Konto 1] [USD-Konto] und [Konto 2] [EUR-Konto]); diese Konten sind beispielsweise im pdf-Dokument S. 2075 als solche der B._____ AG angegeben) auf das Konto der D._____ Ltd, BVI ([Konto 3] [EUR-Konto] und [Konto 4] [USD-Konto]); vgl. pdf-Dokument S. 1850 und 1651) bzw. später der D._____ Ltd, VAE ([Konto 5] [USD-Konto] und [Konto 6] [EUR-Konto]; pdf-Dokument S. 2125). Die

Zahlungen der D. _____ Ltd gingen auf die Konten des Beschwerdeführers ein ([Konto 7] und [Konto 8]; vgl. pdf-Dokument S. 1656 und 2158). Gemäss der von der Vorinstanz erstellten weiteren Liste, die vom Bundesverwaltungsgericht ebenfalls stichprobeweise kontrolliert wurde, wurden in den Jahren 2012 bis 2018 über die E. _____ Ltd folgende Zahlungsflüsse nachgewiesen (pag. Akten 900.112.002): Datum Eingang E. _____ Ltd (von B. _____ AG) Datum Ausgang E. _____ Ltd (an Beschwerdeführer) 12.12.2012 EUR 119'987 19.12.2012 EUR 190'092 24.12.2012 USD 93'646 27.12.2012 USD 90'115 24.01.2013 EUR 200'000 25.01.2013 EUR 195'104 12.04.2013 USD 33'457 16.04.2013 USD 33'081 03.07.2013 USD 17'626 19.07.2013 USD 15'045 22.07.2013 EUR 100'000 23.07.2013 EUR 100'105 25.07.2013 EUR 99'987 26.07.2013 EUR 95'105 04.10.2013 EUR 98'293 09.10.2013 EUR 100'103 24.10.2013 EUR 200'000 28.10.2013 EUR 210'089 05.11.2013 EUR 250'000 07.11.2013 EUR 240'103 14.03.2014 EUR 200'000 18.03.2014 EUR 200'101 23.04.2014 UDS 8'173 05.08.2014 USD 30'375 01.08.2014 USD 21'533 16.06.2014 EUR 100'000 30.06.2014 EUR 95'103 19.08.2014 EUR 100'000 21.08.2014 EUR 105'105 08.10.2014 EUR 62'153 10.10.2014 EUR 70'108 05.11.2014 EUR 100'000 06.11.2014 EUR 100'110 10.11.2014 EUR 100'000 10.11.2013 EUR 101'110 17.12.2014 EUR 100'000 18.12.2014 EUR 98'105 30.12.2014 EUR 100'000 31.12.2014 EUR 103'112 20.02.2015 EUR 51'668 24.02.2015 EUR 52'613 06.03.2015 USD 90'650 09.03.2015 USD 90'625 12.08.2015 EUR 25'184 14.08.2015 EUR 25'080 11.08.2015 USD 48'872 14.08.2015 USD 50'115 11.09.2015 USD 100'000 16.09.2015 USD 95'115 30.09.2015 USD 100'000 05.10.2015 USD 98'115 23.10.2015 EUR 20'349 24.11.2015 EUR 20'070 19.11.2015 USD 86'602 24.11.2015 USD 90'115 18.12.2015 EUR 63'945 21.12.2015 EUR 62'622 21.12.2015 USD 69'841 24.12.2015 USD 167'615 24.12.2015 USD 100'000 11.04.2015 (recte:2016) USD 99'987 12.04.2016 USD 102'615 21.04.2016 EUR 42'458 29.04.2016 EUR 42'600 29.04.2016 USD 143'580 03.05.2016 USD 140'125 20.07.2016 USD 130'304 22.07.2016 USD 132'115 28.09.2016 USD 49'320 04.10.2016 USD 46'500 22.03.2017 USD 29'487 31.03.2017 USD 27'550 25.04.2017 USD 26'338 27.04.2017 USD 28'500 25.07.2017 EUR 80'309 26.07.2017 EUR 81'545 30.08.2017 USD 70'232 31.08.2017 USD 70'107 14.09.2017 EUR 49'505 22.09.2017 EUR 49'995 26.09.2017 EUR 100'000 27.09.2017 EUR 95'945 29.09.2017 EUR 100'000 05.10.2017 EUR 103'525 03.11.2017 EUR 100'000 06.11.2017 EUR 100'250 09.11.2017 EUR 117'994 13.11.2017 EUR 116'995 09.04.2018 EUR 60'907 10.04.2018 EUR 61'245 11.06.2018 EUR 28'936 14.06.2018 EUR 37'145 12.06.2018 EUR 7'979 09.07.2018 EUR 50'000 10.07.2018 EUR 49'750 19.07.2018 EUR 49'950 20.07.2018 EUR 49'546 13.08.2018 EUR 49'950 13.01.2018 EUR 48'995 24.08.2018 EUR 49'950 28.08.2018 EUR 51'025 05.10.2018 EUR 99'940 10.10.2018 EUR 75'345 09.10.2018 EUR 49'950 16.10.2018 EUR 72'740 24.10.2018 EUR 82'136 25.10.2018 EUR 81'547 Die Zahlungen erfolgten wiederum von den zuvor genannten Konten der B. _____ AG und gelangten schliesslich auf die ebenfalls zuvor genannten Konten des Beschwerdeführers. Dazwischen wurden sie auf die Konten der E. _____ Ltd einbezahlt und wieder ausbezahlt ([Konto 9] [EUR-Konto] und [Konto 10] [USD-Konto]; beispielsweise pdf-Dokument S. 6 und 2308). Aus der obenstehenden Tabelle ist - wie bereits erwähnt - ersichtlich, dass jeweils nach Zahlungen der B. _____ AG an die D. _____ Ltd bzw. die E. _____ Ltd Zahlungen in ähnlicher Höhe an den Beschwerdeführer weitergeleitet wurden. Dieser bringt - wie bereits in E. 3.1.5.1 - 3.1.5.3 festgehalten - vor, er habe den Drittgesellschaften Beratungsleistungen erbracht. Abgesehen vom Vertrag zwischen dem Beschwerdeführer und der D. _____ Ltd, BVI, und jenem zwischen der E. _____ Ltd und dem Beschwerdeführer fehlen

jedoch Hinweise auf eine solche Beratertätigkeit des Beschwerdeführers gänzlich. Damit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer der D._____ Ltd, BVI, und der E._____ Ltd keine Leistungen erbracht hat.

E. 3.1.5.5

Insgesamt ist festzuhalten, dass Leistungen von der B._____ AG indirekt dem Beschwerdeführer, ihrem einzigen Anteilhaber, zugewendet wurden und zwar ohne, dass die B._____ AG dafür eine Gegenleistung (auch keine indirekte) vom Beschwerdeführer erhalten hätte. Das zweite Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung ist somit erfüllt (E. 2.4.2). Wie die Vorinstanz festhält, sind auch Bank- und Verwaltungsgebühren dem Beschwerdeführer zunächst als geldwerte Leistungen anzurechnen. Einerseits beurteilt sich die Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, einzig aus der Sicht der Leistenden Gesellschaft (E. 2.4.3). Das hat auch für die Höhe der Leistung zu gelten. Andererseits sind die Zahlungsflüsse so zu betrachten, als seien sie dem Beschwerdeführer via die Drittgesellschaften zugekommen und dieser habe anschliessend die Bankgebühren an die Bank sowie die Verwaltungsgebühren an die Verwaltungsgesellschaften bezahlt. Damit sind die von der B._____ AG dem Beschwerdeführer erbrachten geldwerten Leistungen als diesem vollumfänglich zugutegekommen anzusehen.

E. 3.1.6

Im Geschäftsleben wird eine Leistung nicht ohne jegliche Gegenleistung erbracht. Ein solches Verhalten entspricht nicht jenem, das einem unbeteiligten Dritten gegenüber gezeigt worden wäre. Da vorliegend der Leistung der B._____ AG keine Gegenleistung gegenübersteht, wäre sie einem unabhängigen Dritten gegenüber nicht erbracht worden. Daraus ist zu schliessen, dass die Leistung einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, hier indirekt dem einzigen Aktionär über dessen Drittgesellschaften, erbracht worden ist. Damit ist das dritte Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt (E. 2.4.2).

E. 3.1.7

Das Missverhältnis zwischen Leistung und (fehlender) Gegenleistung musste für die handelnden Geschäftsorgane, hier insbesondere C._____, erkennbar sein. Damit ist auch das vierte und letzte Kriterium für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt (E. 2.4.2).

E. 3.2

Nun ist auf die Verjährung einzugehen.

E. 3.2.1

Die Vorinstanz stützt die Verrechnungssteuerforderung auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR. Dazu ist entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers keine strafrechtliche Verurteilung und nicht einmal die Eröffnung eines Strafverfahrens notwendig, was jedoch vorliegend geschehen ist. Es genügt, wenn der objektive Tatbestand erfüllt ist (E. 2.6.2). Vorliegend hat die B._____ AG die Verrechnungssteuern, die sie auf den dem Beschwerdeführer erbrachten geldwerten Leistungen hätte abliefern müssen, nicht bezahlt. Damit hat sie diese Steuern dem Bund vorenthalten. Der objektive Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG ist erfüllt (E. 2.6.3). Profitiert hat davon insbesondere der Beschwerdeführer, der den gesamten Betrag der geldwerten Leistungen erhalten hat (E. 3.1.5.5) und nicht den um die Verrechnungssteuer gekürzten. Er haftet somit für die zu Unrecht nicht erhobene

Abgabe (E. 2.6.2). Die Vorinstanz hat die Forderung zu Recht auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR gestützt.

E. 3.2.2

Es kommen damit auch die verwaltungsstrafrechtlichen Verjährungsfristen zur Anwendung (E. 2.6.4). Vorliegend beträgt die Verjährungsfrist somit sieben Jahre (E. 2.7.3.1). Als Beginn der Verjährungsfrist wird grundsätzlich auf die Postaufgabe der Jahresrechnung zuhanden der ESTV abgestellt (E. 2.7.3.3). Da hier aber keine Jahresrechnung eingereicht wurde, ist auf jenen Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Jahresrechnung hätte eingereicht werden müssen, was 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung der Fall gewesen wäre (E. 2.7.3.4). Hier ist nicht ersichtlich, dass die Jahresrechnung genehmigt wurde, jedenfalls macht auch der Beschwerdeführer als einziger Aktionär nicht geltend, dies jemals getan zu haben. Somit ist auf jenen Zeitpunkt abzustellen, an dem die Jahresrechnung spätestens hätte genehmigt werden müssen und dazu die Deklarationsfrist von 30 Tagen hinzuzurechnen (E. 2.7.3.4). Die Frist fängt am Tag darauf zu laufen an (E. 2.7.3.2). Das Geschäftsjahr der B. _____ AG endete jeweils am 31. Dezember (pdf-Dokument S. 73 [Ziff. 3.1 des Kontrollberichts der HA MWST]). Spätestens sechs Monate danach hätte die Jahresrechnung genehmigt und 30 Tage später die Jahresrechnung eingereicht werden müssen. Einen Tag später begann jeweils die Verjährungsfrist zu laufen. Für das früheste, hier zu beurteilende Jahr 2012 war dies am 1. August 2013 der Fall (vgl. zur Berechnung: Urteil des BGer 2C_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.2).

E. 3.2.3

Die Nachleistungspflicht des Beschwerdeführers wurde erstmals am 13. März 2020 festgestellt, was dem Beschwerdeführer auch mitgeteilt worden war (Sachverhalt Bst. D.b). Zu diesem Zeitpunkt war die Verrechnungssteuerforderung für das Jahr 2012 noch nicht verjährt. Demnach waren auch die folgenden Steuerperioden bis 2017, die in dieser Verfügung geregelt waren, noch nicht verjährt. Die Steuerforderung für das Jahr 2018 war am 2. November 2020, an dem die Verfügung betreffend dieses Jahr erlassen wurde (Sachverhalt Bst. D.c), ebenfalls nicht verjährt.

E. 3.2.4

Damit ist festzuhalten, dass die Verrechnungssteuerforderung nicht verjährt ist.

E. 3.3

Es ist weiter zu prüfen, ob der Beschwerdeführer nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR für die Nichtablieferung der Verrechnungssteuer durch die B. _____ AG solidarisch haftet. Nicht zu prüfen ist eine allfällige solidarische Haftung des Beschwerdeführers gestützt auf Art. 12 Abs. 3 VStrR. Zwar hat die Vorinstanz eine solche in den Erwägungen erwähnt, stützt ihre Forderung im Entscheiddispositiv aber nicht darauf ab. Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 2 deckt - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers - auch die Verrechnungssteuer ab. Wie zuvor festgehalten (E. 3.2.1), ist der objektive Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG vorliegend erfüllt. Dass die B. _____ AG die Verrechnungssteuer nicht abgeliefert hat, hat dazu geführt, dass der Beschwerdeführer die volle Leistung erhalten hat und nicht die um die Verrechnungssteuer gekürzte. Damit ist er in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt, weshalb er nach dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR leistungspflichtig ist (E. 2.6.2 und 3.2.1). Er haftet dabei für den ganzen Betrag, da er (indirekt; E. 3.1.5.5) der Empfänger der geldwerten Leistungen war.

E. 3.4

Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz müsse gemäss ihrer Praxis eine Aufrechnung ins Hundert vornehmen. Dies scheitert aber bereits daran, dass die B. _____ AG, Steuerschuldnerin und somit Hauptschuldnerin der Verrechnungssteuer, mittlerweile aus dem Handelsregister gelöscht wurde. Von ihr kann daher keine Verrechnungssteuer mehr eingefordert werden. Die Aufrechnung ins Hundert erfolgt, wenn der Steuerschuldner sich weigert, die Verrechnungssteuer zu überwälzen. Dabei wird aber davon ausgegangen, dass die steuerpflichtige Person dem Empfänger der geldwerten Leistung eine weitere geldwerte Leistung erbringt, eben in Form des Verzichts auf die Überwälzung. Diese weitere Leistung ist aus dem Gewinn oder den Reserven zu erbringen (E. 2.2.2). Vorliegend gibt es gar keine Hauptschuldnerin der Steuern mehr, welche die Verrechnungssteuer entrichten oder eine weitere steuerbare Leistung erbringen könnte. Die Vorinstanz hat zu Recht keine Aufrechnung ins Hundert vorgenommen.

E. 3.5

Der Beschwerdeführer offeriert die Befragung verschiedener Zeugen in Bezug auf die Fragen, weshalb er in den Kanton [...] gezogen ist und warum die B. _____ AG ihren Sitz ebenfalls dahin verlegt habe. Diese Umstände sind für das Verfahren aber gänzlich irrelevant, weshalb auf die Befragung der Zeugen in antizipierter Beweiswürdigung (E. 2.5.2) zu verzichten ist. Ebenso irrelevant sind der Umstand, dass der Beschwerdeführer pauschal besteuert wird und dass die damalige Buchhalterin über die Firmenstruktur und das Offshore-Geschäft im Bilde gewesen sein soll. Was das Steueramt des Kantons [...] wusste, spielt ebenfalls keine Rolle. Auch diesbezüglich sind demnach in antizipierter Beweiswürdigung keine Zeugen zu befragen. Es geht vorliegend einzig um die Nachzahlung der Verrechnungssteuern. Ob sich die entsprechenden Informationen in anderen Verfahren allenfalls als nützlich erweisen können, ist hier nicht zu prüfen.

E. 3.6

Nur am Rande sei erwähnt, dass die Steuerforderung gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid (Sachverhalt Bst. F) zehn Rappen weniger beträgt, als wenn die Beträge gemäss den beiden Erstverfügungen (Sachverhalt Bst. D.b und D.c) zusammengezählt werden. Das liegt daran, dass die Vorinstanz im Erstentscheid vom 13. März 2020 im Jahr 2016 Provisionen von der E. _____ Ltd in Höhe von Fr. 320'729.10 zugrunde gelegt hat (pdf-Dokument S. 111), im Einspracheentscheid jedoch nur Fr. 320'728.90 (dort S. 95). Aufgrund der Rundungsdifferenzen ergeben sich die zehn Rappen Unterschied bei der Verrechnungssteuer. Da auch dieser Betrag im Rahmen der Rundungsdifferenzen liegt, wird hier nicht weiter darauf eingegangen (s.a. E. 3.1.4.3 a.E.). Ebenfalls unerheblich und von den Parteien nicht vorgebracht ist, dass die Vorinstanz im genannten Erstentscheid vom 13. März 2020 die Höhe der Provisionen mit Fr. 58'664.78 statt Fr. 958'664.78 angab (pdf-Dokument S. 111). Dass die letztere, auch im Einspracheentscheid genannte Zahl korrekt ist, ergibt sich schon aus der Summe im Erstentscheid. Beim Fehlen der ersten «9» im Erstentscheid handelt es sich offensichtlich um einen Schreibfehler.

E. 3.7

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 4.1

Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die - inklusive der Kosten für die abschlägigen Zwischenverfügungen betreffend die Sistierungsanträge (Sachverhalt Bst. H. und J.) - auf Fr. 30'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 4.2

Dem unterliegenden Beschwerdeführer und der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE). (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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