

Auszug aus dem Entscheid SRK 2004-197 der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 25. November 2005

Verrechnungssteuer. Nachzahlung. Steuerhinterziehung. Verjährung. Beginn und Unterbrechung der Verjährung. Anwendung der strafrechtlichen Transformationsnorm auf das Nebenstrafrecht.

Art. 4 Abs. 1 Bst. b, Art. 12, Art. 16, Art. 38, Art. 61 Bst. a VStG, Art. 20 Abs. 1, Art. 21 Abs. 2 VStV, Art. 2, Art. 11 Abs. 2 und 3, Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR, Art. 71, Art. 333 Abs. 5 StGB, aArt. 72 Ziff. 2 StGB

- Nachentrichtung der Verrechnungssteuer durch einen nicht nach VStG Leistungspflichtigen, sondern gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR durch denjenigen, der in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt ist (E. 2d, E. 3b). Damit kommt, unabhängig davon, ob ein Strafverfahren eingeleitet worden ist, das VStrR zur Anwendung, namentlich dessen Verjährungsbestimmungen und nicht jene des VStG (E. 3b).

- Das VStrR enthält keine expliziten Vorschriften über den Beginn der Verjährung sowie über die Handlungen, welche zur Unterbrechung der Verjährung führen (E. 3c). Aufgrund der Verweisung in Art. 2 VStrR ist bei einer auf Art. 12 VStrR gestützten Nachforderung auf die Bestimmungen des StGB abzustellen und nicht auf jene des VStG.

- Für den Beginn der Verjährungsfrist ist somit der Zeitpunkt der strafbaren Handlung massgeblich (Art. 71 StGB). Für die Unterbrechung der Verjährung ist gestützt auf aArt. 72 Ziff. 2 Abs. 1 StGB eine Untersuchungshandlung einer Strafverfolgungsbehörde erforderlich (E. 3c/bb, cc).

- Bei der Hinterziehung der Verrechnungssteuer besteht die Tathandlung namentlich im Nichteinreichen der Abrechnung an die Eidgenössische Steuerverwaltung und im Nichtbezahlen der Steuer bei Fälligkeit (Art. 38 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 16 und 12 VStG), wobei die Fälligkeit bei den übrigen Kapitalerträgen 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung eintritt (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG, Art. 21 Abs. 2 VStV) (E. 2b, E. 3d/aa und bb). Vorliegend kam es mangels Strafverfahrens zu keiner Unterbrechung der Verjährung. Die fünfjährige, relative Verjährungsfrist ist abgelaufen, ebenso die absolute (E. 3d/bb).

- Neues Verjährungsrecht des StGB. Übergangsrecht. Anpassungen auch im Nebenstrafrecht (VStrR) durch Art. 333 Abs. 5 StGB (E. 2e). Welches vorliegend das mildere Recht («lex mitior») gemäss Art. 337 Abs. 1 StGB wäre, braucht nicht geprüft zu werden, da die Verjährung nach altem Recht eingetreten ist (E. 3e).

Impôt anticipé. Paiement de l'arriéré. Soustraction d'impôt. Prescription. Point de départ et interruption de la prescription. Application au droit pénal accessoire de la règle générale d'adaptation du droit pénal.

Art. 4 al. 1 let. b, art. 12, art. 16, art. 38, art. 61 let. a LIA, Art. 20 al. 1, art. 21 al. 2 OIA, Art. 2, art. 11 al. 2 et 3, art. 12 al. 1 et 2 DPA, Art. 71, art. 333 al. 5 CP, Ancien art. 72 ch. 2 CP.

- Paiement ultérieur de l'impôt anticipé par une personne qui n'est pas assujettie au sens de la LIA, mais qui, en vertu de l'art. 12 al. 2 DPA, y est tenue pour avoir obtenu la jouissance d'un avantage illicite (consid. 2d, consid. 3b). Il en résulte que le DPA s'applique, notamment les dispositions régissant la prescription, et non celles de la LIA, indépendamment du fait qu'une procédure pénale ait été ouverte (consid. 3b).

- Le DPA ne contient aucune disposition explicite sur le point de départ de la prescription, ainsi que sur les actes permettant d'interrompre la prescription (consid. 3c). Au vu du renvoi de l'art. 2 DPA, il s'impose, en cas de perception après coup fondée sur l'art. 12 DPA, de se référer aux dispositions du CP et non à celles de la LIA.

- Ainsi, pour déterminer le point de départ de la prescription, le moment où l'auteur a exercé son activité coupable est déterminant (art. 71 CP). Pour interrompre la prescription, un acte d'instruction d'une autorité pénale est nécessaire sur la base de l'ancien art. 72 ch. 2 al. 1 CP.

- Les éléments constitutifs de la soustraction de l'impôt anticipé sont notamment réalisés en cas de non-remise du relevé à l'Administration fédérale des contributions et de non-paiement de l'impôt à l'échéance (art. 38 al. 2 en relation avec les art. 16 et 12 LIA), laquelle survient, pour les autres revenus de capitaux mobiliers, 30 jours après la naissance de la créance fiscale (art. 16 al. 2 let. c LIA, art. 21 al. 2 OIA; consid. 2b, consid. 3d/aa et bb). En l'espèce, aucune interruption de la prescription n'est intervenue faute de procédure pénale. La prescription relative de cinq ans est échue de même que la prescription absolue (consid. 3d/bb).

- Nouvelles dispositions du CP relatives à la prescription. Droit transitoire. Adaptation aussi du droit pénal accessoire (DPA) en conformité avec l'art. 333 al. 5 CP (consid. 2e). La question de savoir en l'espèce ce qu'il en serait sous l'angle du droit plus favorable («lex mitior») conformément à l'art. 337 al. 1 CP n'a pas besoin d'être examinée, la prescription étant atteinte selon l'ancien droit (consid. 3e).

Imposta preventiva. Pagamento degli arretrati. Sottrazione d'imposta. Prescrizione. Inizio ed interruzione della prescrizione. Applicazione al diritto penale accessorio della norma generale d'adattamento del diritto penale.

Art. 4 cpv. 1 lett. b, art. 12, art. 16, art. 38, art. 61 lett. a LIP, Art. 20 cpv. 1, art. 21 cpv. 2 OIP, Art. 2, art. 11 cpv. 2 e 3, art. 12 cpv. 1 e 2 DPA, Art. 71, art. 333 cpv. 5 CP, Vecchio art. 72 n. 2 CP.

- Pagamento di arretrati di imposta preventiva da parte di una persona non contribuente ai sensi della LIP, ma, sulla base dell'art. 12 cpv. 2 DPA, da parte della persona che ha fruito di un indebito profitto (consid. 2d, consid. 3b). In questo modo è applicata la DPA, indipendentemente dal fatto che sia stata aperta una procedura penale. In particolare, si applicano le norme della DPA sulla prescrizione e non quelle della LIP (consid. 3b).

- La LIP non contiene disposizioni esplicite sull'inizio della prescrizione né sugli atti che portano all'interruzione della stessa (consid. 3c). Sulla base del rinvio contenuto nell'art. 2 DPA, in caso di riscossione degli arretrati secondo l'art. 12 DPA, occorre fare riferimento alle norme del CP e non a quelle della LIP.

- Per l'inizio del termine di prescrizione è quindi decisivo il momento in cui è stata commessa l'azione di rilevanza penale (art. 71

CP). Per l'interruzione della prescrizione, secondo il vecchio art. 72 n° 2 cpv. 1 CP è necessaria un atto d'inchiesta di un'autorità penale (consid. 3c/bb, cc).

- Nel caso della sottrazione dell'imposta preventiva, l'azione consiste in particolare nel non presentare il calcolo all'Amministrazione federale delle contribuzioni e nel mancato pagamento dell'imposta alla scadenza (art. 38 cpv. 2 in relazione con l'art. 16 e 12 LIP), che interviene, per gli altri redditi da capitali, 30 giorni dopo la nascita del credito fiscale (art. 16 cpv. 1 lett. c LIP, art. 21 cpv. 2 OIP) (consid. 2b, consid. 3d/aa e bb). Nella fattispecie, non vi è stata interruzione della prescrizione poiché manca una procedura penale. Il termine di prescrizione relativo di 5 anni è scaduto, così come il termine assoluto (consid. 3d/bb).

- Nuovo diritto della prescrizione del CP. Diritto transitorio. Adattamenti anche nel diritto penale accessorio (DPA) con l'art. 333 cpv. 5 CP (consid. 2e). Nel caso concreto, non è necessario esaminare quale sarebbe il diritto più favorevole («lex mitior») secondo l'art. 337 cpv. 1 CP, poiché la prescrizione è intervenuta secondo il vecchio diritto (consid. 3e).

Zusammenfassung des Sachverhalts:

A. X. (wohnhaft in Deutschland) schloss anfangs der 90er Jahre diverse Leasingverträge mit der B. GmbH (Deutschland) ab. Letztere ist gemäss Ausführungen von X. die Tochtergesellschaft der B. AG.

Die B. AG und die B. GmbH ihrerseits hatten mit verschiedenen Parteien Vereinbarungen geschlossen betreffend Vergabe von Leasingkrediten, Abtretung von Ansprüchen aus Leasingverträgen usw. (...) Die B. AG veräusserte sodann die an X. verleaste Maschinen nach Ablauf der vertraglich vereinbarten Leasingdauer an deutsche Leasingunternehmen. Die B. AG leitete im weiteren gemäss unbestrittenen Ausführungen der Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Jahre 1995 Zahlungen von Fr. 5'598'299.50 an die F. weiter, sowie 1996 solche von Fr. 14'986'652.30 an die C. und 1997 von Fr. 970'783.30, ebenfalls an die C.; total wurden somit Fr. 21'555'735.10 weitergeleitet.

B. Die B. AG (nachfolgend auch Gesellschaft genannt) (...) bezweckte die Tätigkeit von Leasinggeschäften aller Art, insbesondere für maschinelle Anlagen und Apparate in Industrie und Gewerbe, Vermittlung von Leasinggeschäften und Tätigkeit von Finanzgeschäften sowie Beratung in Frage der Leasingfinanzierung; ferner bezweckte sie den Erwerb und die dauernde Verwaltung von anderen Unternehmungen und Beteiligungen; sie konnte Liegenschaften erwerben und veräussern. Über sie wurde 2001 der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren wurde 2002 mangels Aktiven eingestellt und wurde sie im Sinne von Art. 66 Abs. 2 Satz 2 der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (HRegV, SR 221.411) von Amtes wegen gelöscht.

C. Am 7. bis 9. und 14./15. November 2000 führte die ESTV bei der Gesellschaft eine Buchprüfung durch. Mit Schreiben vom 20. November 2000 teilte sie ihr mit, (...) anhand der bisher präsentierten Unterlagen müsse sie davon ausgehen, dass u.a. bezweckt worden sei, Aktionären und/oder diesen Nahestehenden steuerliche Vorteile zu verschaffen. Zum jetzigen Zeitpunkt spreche sie den besagten Abführungen deshalb die geschäftsmässige Begründetheit ab, sie würden steuerbare geldwerte Leistungen an Aktionäre und/oder diesen Nahestehenden darstellen. Die ESTV legte die steuerbaren geldwerten Leistungen in Form von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen nach Ermessen auf Fr. 21'565'736.- und die Verrechnungssteuer auf Fr. 7'548'007.60 fest. (...)

D. Mit Schreiben vom 9. August 2002 teilte die ESTV X. mit, bei der Überprüfung der B. AG habe sie festgestellt, dass diese Gesellschaft in den Jahren 1995 - 1997 Maschinen an «seine Gruppe» verleast habe. Die verleaste Objekte seien nach Ablauf der vertraglich vereinbarten Leasingdauer zu Verkehrswerten an diverse deutsche Leasingunternehmen verkauft worden, welche die gekauften Objekte ihrerseits auf der Basis der bezahlten Kaufpreise wieder an seine Gruppe verleast hätten. Die durch den Verkauf der Leasing-Objekte realisierten Gewinne, resultierend aus den Differenzen zwischen Verkaufserlösen und den bei Unterzeichnung der Leasingverträge mit der B. AG vereinbarten Restwerten im Betrag von total Fr. 21'565'736.- seien an die C. respektive später die F. weitergeleitet worden. Unter Würdigung der gesamten Umstände müsse die ESTV davon ausgehen, dass er mit diesen als Revisionskosten der Leasingobjekte begründeten, bisher aber nicht mit den entsprechenden Unterlagen belegten Zahlungen direkt oder indirekt begünstigt worden sei und die B. AG somit steuerbare geldwerte Leistungen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG, SR 642.21) und Art. 20 Abs. 1 der

Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStV, SR 642.211) erbracht habe. Entgegen den gesetzlichen Bestimmungen habe es die B. AG unterlassen, die auf diesen Leistungen geschuldeten Verrechnungssteuern zu deklarieren und zu entrichten; diese Unterlassung erfülle den - zumindest objektiven - Tatbestand der Steuerhinterziehung (Art. 51 Bst. a VStG). Demnach hafte er gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) in Verbindung mit Art. 67 Abs. 1 VStG als Empfänger des unrechtmässigen Vorteils persönlich für die Nachentrichtung der Steuer samt Zins. (...).

Mit Schreiben vom 28. August 2002 wies die X. GmbH die « Unterstellungen » der ESTV zurück. (...)

E. Am 16. April 2004 erliess die ESTV gestützt auf Art. 41 VStG einen förmlichen Entscheid in welchem sie Folgendes erkannte:

1. X in A/D schuldet der ESTV CHF 7'548'007.60 an Verrechnungssteuern
2. X hat den Betrag von CHF 7'548'007.60 innert 15 Tagen nach Zustellung dieses Entscheides der ESTV zu bezahlen.
3. Auf dem Steuerbetrag von CHF 7'548'007.60 schuldet X einen Verzugszins von 5% ab Fälligkeit.

F. Gegen diesen Entscheid liess X. am 19. Mai 2004 Einsprache erheben mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass X. der ESTV nichts schulde. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die Leasingobjekte seien zum Verkehrswert veräussert worden. Die B. AG habe keine Rechte an den veräusserten Leasingobjekten gehabt, sondern lediglich Anspruch auf eine Kommission, welche marktkonform sei. Dass der Einsprecher «Begünstigter» der Zahlungen an die Inhaber der Rechte (F. bzw. C.) sei, sei eine durch nichts belegte Annahme. Die B. AG habe dem Einsprecher nicht nur keine geldwerte Leistung, sondern überhaupt nichts bezahlt.

G. Mit Entscheid vom 21. September 2004 wies die ESTV die Einsprache von X. ab und bestätigte ihre Verrechnungssteuerforderung im Betrag von Fr. 7'548'007.60 zuzüglich Verzugszins gemäss detaillierter Berechnung. Zur Begründung ihrer Verfügung führte die ESTV insbesondere aus, (...) sei der Schuldner von Verrechnungssteuern weder seiner Steuerpflicht noch seiner Pflicht zur Steuerüberwälzung nachgekommen, so habe der Empfänger der steuerbaren Leistung die

Verrechnungssteuer nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR zu entrichten. Der im Falle einer Widerhandlung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR geschuldete Zins beginne mit der Fälligkeit der Steuerforderung zu laufen. Vorliegend habe die B. AG den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, indem sie es entgegen den gesetzlichen Bestimmungen unterlassen habe, die auf den erwähnten geldwerten Leistungen geschuldete Verrechnungssteuer der ESTV zu deklarieren und zu entrichten. Da das ganze Konstrukt nur sinnvoll erscheine, wenn als Begünstigter dahinter die X-Gruppe bzw. deren Inhaber erkannt werde, weise dabei auch alles auf diesen als Leistungsbegünstigten hin.

H. Gegen diesen Entscheid lässt X. am 22. Oktober 2004 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) erheben, mit folgenden Anträgen:

1. Der Einspracheentscheid vom 21. September 2004 sei aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass die B. AG keine geldwerte Leistungen an nahestehende Personen erbracht hat.
3. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer keiner Leistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR für die Verrechnungssteuer in dieser Streitsache untersteht und der ESTV damit nichts schuldet.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

(...)

Aus den Erwägungen:

1. (...)

2.a. (Geldwerte Leistung, verdeckte Gewinnausschüttung: siehe VPB 68.98 E. 3a, b).

b. Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird. Die Steuer wird nach Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig. Der Steuerpflichtige hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei Fälligkeit der Steuer unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 Abs. 2 VStG). Die Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht auf Grund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (u.a. geldwerte Leistungen anderer Art) ist auf Grund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach der Fälligkeit des Ertrages unaufgefordert der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten (Art. 21 Abs. 2 VStV). Ist für den Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, so beginnt die 30tägige Frist am Tage, an dem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird, zu laufen (Art. 21 Abs. 3 VStV).

c. Gemäss Art. 17 VStG verjährt die Steuerforderung fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist (Abs. 1). Die Verjährung wird unterbrochen durch jede Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird; mit der Unterbrechung beginnt die Verjährung von neuem (Abs. 3). Stillstand und Unterbrechung wirken gegenüber allen Zahlungspflichtigen (Abs. 4). Das VStG kennt nach Wortlaut und Gesetzessystematik keine absolute Verjährungsfrist. Es handelt sich um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers, welcher bewusst keine absolute Verjährung einführen wollte (BGE 126 II 49 E. 2d; in Bestätigung des Entscheids der SRK vom 21. Mai 1999 i.S. B. I. [SRK 1998-061], E. 2b, c; ebenso Entscheid der SRK vom 21. Januar 2001, veröffentlicht in: VPB 65.61 E. 3d/ aa).

d. Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht eine Abgabe nicht erhoben worden, so ist die Abgabe gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten. Leistungs- oder rückerstattungspflichtig ist gemäss Abs. 2 dieser Bestimmung, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages. Der Wortlaut dieser Bestimmung deutet aufgrund des Zusammenhangs mit Abs. 1 des selben Artikels darauf hin, dass mit dem Empfänger einer Vergütung oder eines Beitrages diejenige Person gemeint ist, welche vom Bund, von einem Kanton, einer Gemeinde, einer Anstalt oder Körperschaft des öffentlichen Rechts oder von einer mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisation eine derartige Leistung erhalten hat. Gemäss Rechtsprechung und Praxis ist mit dem Empfänger einer Vergütung oder eines Beitrages im Sinne von Art. 12 Abs. 2 VStrR jedoch auch der Empfänger einer nach Verrechnungssteuergesetz steuerbaren Leistung gemeint (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 3. März 1978, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 49 S. 128; vgl. auch Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., E 2002, S. 343, mit Hinweisen; vgl. Peter Spinner, Die Steuer auf den Einfuhren von Gegenständen, ASA 69 S. 573). Gemäss Literatur ist das Vorliegen eines unrechtmässigen Vorteils beim Empfänger, der eine mangels Überwälzung der Verrechnungssteuer ungekürzte Leistung erhält, offensichtlich (Roman Sieber, in: Zweifel/ Athanas/Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 67 VStG N 57). Derjenige, der in den Genuss eines Vorteils gelangt ist, ist bereits dann nachzahlungspflichtig, wenn dieser Vorteil seinen Grund in einer objektiven Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat und zudem unrechtmässig ist; ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung werden nicht zur Voraussetzung der Nachzahlungspflicht gemacht (BGE 106 Ib 218 E. 2c).

Leistungs- und Rückleistungspflicht verjähren nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind (Art. 12 Abs. 4 VStrR). Nach Art. 11 Abs. 2 VStrR beträgt die Verjährungsfrist für eine Übertretung, welche in einer Hinterziehung von Abgaben besteht, fünf Jahre; sie kann durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden. Die absolute Verjährungsfrist beträgt somit siebeneinhalb Jahre. Die Verjährung ruht bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage oder solange der Täter im Ausland eine Freiheitsstrafe verbüsst (Art. 11 Abs. 3 VStrR).

e. Am 1. Oktober 2002 ist das neue Verjährungsrecht gemäss Art. 70 ff. des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) in Kraft getreten. Im Nebenstrafrecht, insbesondere im VStrR, wurden (noch) keine Anpassungen vorgenommen. Der Gesetzgeber hat deshalb für den Bereich des Nebenstrafrechts mit Art. 333 Abs. 5 StGB eine «Transformationsnorm» geschaffen. Gemäss Art. 333 Abs. 5 Bst. b StGB werden die Verfolgungsverjährungsfristen für

Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert, womit die allgemeine Verjährungsfrist nach VStrR neu vier, für Fälle von Art. 11 Abs. 2 VStrR sogar zehn Jahre beträgt. In Art. 333 Abs. 5 Bst. c StGB werden die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung zwar grundsätzlich aufgehoben, allerdings mit dem wichtigen Vorbehalt von Art. 11 Abs. 3 VStrR (vgl. Christof Riedo/Oliver M. Kunz, *Jetlag oder Grundprobleme des neuen Verjährungsrechts*, Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2004 S. 905, Fn. 16). Gemäss Art. 337 Abs. 1 StGB finden die Bestimmungen dieses Gesetzes über die Verfolgungs- und die Vollstreckungsverjährung auch Anwendung, wenn eine Tat vor Inkrafttreten dieses Gesetzes verübt oder beurteilt worden ist und dieses Gesetz für den Täter das mildere ist «G». Die Behörde bzw. das Gericht hat zu prüfen, welche Bestimmungen im konkreten Fall zu einer für den Täter günstigeren Lösung führen und alsdann diese milderen Bestimmungen anzuwenden (Riedo/Kunz, a.a.O., S. 908; zum Ganzen vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 19. Februar 2004 [6S.352/2003] E. 1.1; Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission [ZRK] vom 8. Februar 2005 i.S. C. AG [ZRK 2003-050] E. 4d).

3. Im vorliegenden Fall ist unter anderem umstritten, ob die Leistungsforderung gegenüber dem Beschwerdeführer verjährt ist. Diese Frage ist vorab zu prüfen.

a. Der Beschwerdeführer lässt hierzu in seiner Beschwerde ausführen, die Verjährung sei gemäss Art. 11 VStrR eingetreten. Die Verjährungsfrist habe jeweils mit der Nichtdeklaration der Verrechnungssteuer 1995, 1996 und 1997 zu laufen begonnen und wäre durch Unterbrechung maximal um die Hälfte hinausgeschoben worden. Eine Unterbrechung sei frühestens mit Schreiben der ESTV vom 2. Mai 2003 erfolgt, als die Rückforderung bereits verjährt war. In der Stellungnahme zur Vernehmlassung der ESTV ergänzt er diese Ausführungen dahin, die Nachleistungspflicht des Beschwerdeführers stütze sich auf Art. 12 Abs. 2 VStrR. Demgemäss seien die Verjährungsregeln nach Art. 12 Abs. 4 bzw. nach Art. 11 Abs. 2 VStrR anzuwenden, wonach die Verjährung erstmals nach 5 Jahren eintrete. Die Nachleistungspflicht sei dem Beschwerdeführer von der ESTV erstmals mit Verfügung vom 9. August 2002 angezeigt worden. In diesem Zeitpunkt sei die relative Verjährung bereits eingetreten. Zudem betrage die absolute Verjährungsfrist 7 ½ Jahre; mithin sei auch die absolute Verjährung eingetreten.

Die ESTV vertritt demgegenüber die Auffassung, eine Geltendmachung der Verrechnungssteuerforderung gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR setze nicht die Einleitung eines Strafverfahrens voraus. Werde aber kein Strafverfahren nach VStrR eingeleitet und komme dieses somit nicht zur Anwendung, habe sich auch die Verjährung nach dem VStG und nicht nach dem VStrR zu richten. Mit Schreiben vom 20. November 2000 habe die ESTV gegenüber der B. AG ihren Steueranspruch für die Jahre 1995 bis 1997 erstmals geltend gemacht. Damit habe sie die Verjährungsfrist erstmals rechtzeitig - gegenüber der B. AG mit Wirkung auch gegenüber dem Beschwerdeführer - unterbrochen. Seither sei ebenfalls keine Verjährung eingetreten.

b. Aufgrund der zitierten Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass den Beschwerdeführer keinerlei Leistungspflicht aufgrund des Verrechnungssteuergesetzes trifft: Steuerpflichtig nach VStG ist ausschliesslich der Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG; auf die Frage der vorliegend nicht relevanten Steuersukzession ist hier nicht einzugehen, vgl. dazu Thomas Jaussi, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Art. 10 N 18). Daneben haften mit dem Steuerpflichtigen solidarisch unter gewissen Umständen die mit der Liquidation betrauten Personen sowie die Organe einer juristischen Person (gemäss Art. 15 VStG). Diese Bestimmung kommt auf den Beschwerdeführer zweifellos nicht zur Anwendung. Vielmehr stützt sich der Leistungsanspruch ihm gegenüber ausschliesslich auf Art. 12 Abs. 2 VStrR. Dementsprechend begründet denn auch die ESTV im angefochtenen Einspracheentscheid ihren Anspruch gegenüber dem Beschwerdeführer (abgesehen von der Berechnung der Verzugszinsen) ausschliesslich aufgrund der Bestimmungen von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR (...). In ihrer Vernehmlassung führt sie hierzu explizit aus, die ESTV «meine» nicht, der Beschwerdeführer hafte als direkter oder indirekter Empfänger der geldwerten Leistung für die Verrechnungssteuer gestützt auf Art. 15 VStG solidarisch mit dem Steuerpflichtigen. Vielmehr stütze sich die Forderung der ESTV gegenüber dem Beschwerdeführer auf Art. 12 VStrR (...).

Stützt sich der Anspruch gegenüber dem Beschwerdeführer ausschliesslich auf das Verwaltungsstrafrechtsgesetz, so kommt dieses integral zur Anwendung, soweit es nicht selber auf andere Bestimmungen verweist (vgl. diesbezüglich BGE 110 Ib 306 E. 3a). Aufgrund der Bestimmung von Art. 12 VStrR kommen die Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes notwendigerweise insoweit zur Anwendung, als es um die Bemessung der zu Unrecht nicht entrichteten Verrechnungssteuer, inklusive Verzugszins, geht. Hingegen ergibt sich aus Art. 12 VStrR entgegen der Ansicht der ESTV nicht, dass das VStrR nicht zur Anwendung kommt, wenn kein Strafverfahren eingeleitet wurde. Mit dieser Äusserung setzt sich die ESTV denn auch in Widerspruch zu ihrer eigenen, bereits erwähnten, Haltung, wonach sich der Anspruch gegenüber dem Beschwerdeführer ausschliesslich auf Art. 12 VStrR stütze. Wie ausgeführt setzt der Leistungsanspruch gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR nicht voraus, dass ein Strafverfahren durchgeführt wurde; folgerichtig kommt diese Bestimmung und damit das gesamte VStrR - selbstverständlich inklusive allfälliger Verweise auf andere Gesetze (vgl. diesbezüglich Art. 2 VStrR) - auch dann zur Anwendung, wenn kein Strafverfahren eingeleitet wurde. Dies bedeutet nun, dass im vorliegenden Fall, wo sich der Anspruch der ESTV ausschliesslich auf das VStrR stützt, entgegen der Ansicht der ESTV nicht die Verjährungsbestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes, sondern diejenigen des VStrR Anwendung finden (vgl. auch Entscheid der SRK vom 12. Januar 2001, veröffentlicht in: VPB 65.61 E. 3d/bb mit Hinweisen; ebenso im Ergebnis auch BGE 106 Ib 218 E. 2d sowie Bundesgerichtsurteil vom 7. Februar 2001, ASA 70 S. 330).

c. Das VStrR enthält keine explizite Vorschriften über den Beginn der Verjährung. Ebenso definiert das VStrR nicht, wann eine Unterbrechung der Verjährung eintritt, geregelt wird in Art. 11 Abs. 2 VStrR einzig, dass die Verjährungsfrist durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden kann (absolute Verjährung). Zu prüfen ist somit, welche Regelung vorliegend für den Beginn und die Unterbrechung der Verjährungsfrist Anwendung findet.

aa. Gemäss Art. 2 VStrR gelten die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches auch für strafbare Handlungen der Verwaltungsgesetzgebung, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt. Es ist demnach zu untersuchen, ob für die vorliegende Problematik die allgemeinen strafrechtlichen Verjährungsregeln des StGB oder die Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes Geltung beanspruchen.

Für den Beginn der Verjährungsfrist stellt Art. 17 Abs. 1 VStG auf den Ablauf des Kalenderjahres ab, in welchem die Steuerforderung entstanden ist (vorne E. 2c). Art. 71 StGB hingegen bestimmt, dass die Verfolgungsverjährung mit dem Tag beginnt, an dem der Täter die strafbare Handlung ausführt. Unterbrechungshandlungen sind gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG die Anerkennung der Steuerforderung von Seiten eines Zahlungspflichtigen sowie jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird (oben E. 2c). Nach Art. 72 Ziff. 2 Abs. 1 StGB (Fassung vor dem 1. Oktober 2002; im neuen Verjährungsrecht des StGB existiert die Unterbrechung nicht mehr; zur Anwendbarkeit des alten Rechts vgl. E. 2e und unten E. 3e) demgegenüber gilt: Die Verjährung wird unterbrochen durch jede

Untersuchungshandlung einer Strafverfolgungsbehörde oder Verfügung des Gerichts gegenüber dem Täter, namentlich durch Vorladungen, Einvernahmen, durch Erlass von Haft- oder Hausdurchsuchungsbefehlen sowie durch Anordnung von Gutachten, ferner durch jede Ergreifung von Rechtsmitteln gegen einen Entscheid.

bb. Nach der Rechtsprechung richten sich in Anwendung von Art. 2 VStrR der Beginn und die Unterbrechung der Verjährung bei Nachforderungen gemäss Art. 12 VStrR nach den allgemeinen Bestimmungen von Art. 71 und aArt. 72 StGB. Dies hat die SRK insbesondere in einem Fall der auf Art. 12 VStrR gestützten Sicherstellung der Verrechnungssteuer festgestellt (Entscheid der SRK vom 21. April 1995, veröffentlicht in: ASA 64 S. 656, E. 5). Auch das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit einer Sicherstellung von Verrechnungssteuern gestützt auf Art. 12 VStrR betreffend die Unterbrechung der Verjährung auf aArt. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB (in Verbindung mit Art. 11 Abs. 2 und Art. 2 VStrR) verwiesen. Ebenso hat es zur Festlegung des Zeitpunkts, in dem die Verjährung beginnt - entsprechend der strafrechtlichen Regelung - nach dem Zeitpunkt der deliktischen Handlung geforscht (Urteil des Bundesgerichts vom 26. März 1987, veröffentlicht in: ASA 56 S. 208, E. 5). In BGE 110 Ib 311 f. E. 3 betreffend eine auf Art. 12 VStrR basierende Zollnachforderung erkannte das Bundesgericht, dass Art. 64 des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 (ZG, SR 631.0) für die Verjährung dieser Nachforderung nicht gelte, sondern ausschliesslich die Verjährung von Zollforderungen regle, welche nach Art. 126 ZG nachgefordert werden können. Daher richte sich die Verjährung mangels ausdrücklicher Regelung nach den allgemeinen Vorschriften des Strafgesetzbuches, mithin jenen über die Unterbrechung (aArt. 72 Abs. 2 StGB).

Vorliegend ist kein Grund zu sehen, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Die Verweisung von Art. 2 VStrR kann nicht so verstanden werden, dass die Vorschriften des Verrechnungssteuerrechts betreffend Beginn und Unterbrechung der Verjährung anzuwenden seien (Art. 17 Abs. 1 und 3 VStG), nur weil das VStrR selbst keine Antwort auf diese Fragen gibt. Die vorliegende Forderung der ESTV beruht auf Art. 12 VStrR, also auf dem (Verwaltungs-)Strafrecht. In einem solchen Fall sind nicht nur, wie ausgeführt (oben E. 3b), die Verjährungsbestimmungen des VStrR, sondern aufgrund von Art. 2 VStrR generell die strafrechtlichen Verjährungsbestimmungen (gemäss VStrR und subsidiär StGB bzw. allfällige strafrechtliche Verjährungsnormen in Spezialgesetzen) heranzuziehen. Es ergäbe keinen Sinn, wenn die strafrechtlichen Verjährungsbestimmungen des StGB durch verwaltungsrechtliche Regelungen der Verjährung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht in Spezialgesetzen verdrängt werden könnten. Regelungen in einem einzelnen Verwaltungsgesetz könnten allenfalls dann zum Zug kommen (gemäss Art. 2 VStrR), wenn es sich um strafrechtliche Verjährungsnormen handeln würde. Dies ist bei Art. 17 VStG nicht der Fall, hier wird die Verjährung der auf dem VStG beruhenden Leistungspflicht geregelt.

cc. Zusammenfassend hat im Falle einer Nachforderung gemäss Art. 12 VStrR für den Beginn der Verjährungsfrist der strafrechtliche Grundsatz von Art. 71 StGB zu gelten; es ist auf den Zeitpunkt der deliktischen Handlung (bzw. den Zeitpunkt des Abschlusses derselben) abzustellen. Was die Unterbrechung anbelangt, so ist gestützt auf aArt. 72 Abs. 2 StGB eine Untersuchungshandlung einer Strafverfolgungsbehörde erforderlich.

d. Es ist somit im Weiteren zu prüfen, ob im zu untersuchenden Sachverhalt die Verjährung - sei es die relative oder die absolute - eingetreten ist. Vorliegend hatte die B. AG nach Angaben der ESTV den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, indem sie es unterlassen hat, auf bestimmten geldwerten Leistungen gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, nämlich der Weiterleitung von Zahlungen von insgesamt Fr. 21'555'735.10 in den Jahren 1995, 1996 und 1997 (...), die Verrechnungssteuer zu deklarieren und zu entrichten.

aa. Nach dem Gesagten (E. 3c) ist Art. 71 StGB anwendbar, wonach die Verjährung mit dem Tag beginnt, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt oder - wenn er die Tätigkeit zu verschiedenen Zeiten ausführt - mit dem Tag, an dem er die letzte Tätigkeit ausführt oder - wenn das strafbare Verhalten dauert - mit dem Tag, an dem dieses Verhalten aufhört. Ausgangspunkt ist der Tag, an welchem der Täter jenen Akt ausgeführt (oder unterlassen) hat, der nach der gesetzlichen Umschreibung das strafbare Verhalten ausmacht (Michael Beusch, in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli, a.a.O., N. 52 zu Vorbem. zu Art. 61-67). Eine Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG begeht, wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines andern dem Bunde Verrechnungssteuern vorenthält. Dem Wesen der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer entsprechend ist der objektive Tatbestand von Art. 61 Bst. a VStG bereits dann erfüllt, wenn die im Rahmen der Abrechnungsperiode deklarierungspflichtigen Steuern in Missachtung der Selbstveranlagungspflicht nicht angemeldet und deklariert worden sind. So ist der objektive Tatbestand gegeben, wenn ohne weiteres erkennbare geldwerte Leistungen erbracht werden, ohne dass die Verrechnungssteuer spontan deklariert und entrichtet würde (Beusch, a.a.O., Rz. 11; unter anderem mit Verweis auf ASA 55 S. 285 E. 2b).

bb. Vorgeworfene Tathandlung stellte im vorliegenden Fall (gemäss Art. 61 Bst. a VStG) namentlich das Nichteinreichen der Abrechnung an die ESTV und das Nichtbezahlen der Steuer bei deren Fälligkeit dar (Art. 38 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 16 und 12 VStG), wobei die Fälligkeit bei den übrigen Kapitalerträgen 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung eintritt (oben E. 2b; Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG und Art. 21 Abs. 2 VStV). Die Fälligkeiten der Steuer betreffend die fraglichen geldwerten Leistungen sind aus der Aufstellung im Einspracheentscheid (Ziff. 5.2, S. 14 f.) ersichtlich (Datum «Zinsenlauf»). Die Steuern betreffend die letzte geldwerte Leistung waren laut dieser Aufstellung am 3. April 1997 fällig geworden. Dasselbe ergibt sich aus den Akten (siehe Beilagen ESTV Bel. 29a: Betrag von Fr. 970'783.30), wonach diese steuerbare Leistung am 3. März 1997 und somit die Steuer am 3. April 1997 fällig geworden war. An diesem Tag hätten die Deklaration und die Ablieferung der Steuer vorgenommen werden müssen und es handelt sich dabei um den Zeitpunkt der deliktischen Handlung (oben E. 3c/bb). Die Verjährungsfrist begann für die letzte Steuerforderung somit grundsätzlich am 3. April 1997 zu laufen. Nachdem kein Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer eingeleitet und somit keine Unterbrechungshandlung nach aArt. 72 Ziff. 2 Abs. 1 StGB erfolgte (oben E. 3c/ bb), wurde die relative Verjährungsfrist nie unterbrochen und die 5-jährige, relative Verjährungsfrist ist längst abgelaufen (betreffend letzte geldwerte Leistung Anfang April 2002). Zudem ist im heutigen Zeitpunkt auch die absolute Verjährung gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR (Frist von siebenjährig Jahren, oben E. 2d) dieser Steuerforderungen eingetreten; bezüglich der letzten geldwerten Leistung Anfang Oktober 2004.

Es stellt sich allerdings - bezüglich des Beginns der Verjährung - die Frage, ob weitere deliktische Handlungen vorgenommen wurden, welche die Beendigung oder Vollendung der Steuerhinterziehung bezweckten und somit für den Beginn des Laufs der Verjährungsfrist massgeblich wären. So hatte das Bundesgericht in einem Fall der Hinterziehung von Verrechnungssteuern (bereits zitiertes Urteil in: ASA 56 S. 208, E. 5) auf die Einreichung einer (unrichtigen) Bilanz und Erfolgsrechnung bei der ESTV abgestellt, welche dazu gedient hätten, die durch die nicht vollzogene Deklaration und Leistung des Steuerbetrages in die Wege geleitete Steuerhinterziehung zu vollenden. Vorliegend ist aus den Akten nicht ersichtlich, ob bzw. wann die B. AG Eingaben an die ESTV vorgenommen hat, aus welchen die geldwerten Leistungen nicht korrekt ersichtlich waren (z. B. unrichtige

Jahresabschlüsse; siehe ASA 56 S. 208, E. 5). Selbst unter der Annahme, dass erst Ende 1998 ein Abschluss des Jahres 1997 eingereicht worden wäre und der Beginn des Laufs der Verjährungsfrist auf Ende 1998 zu datieren wäre, würde sich am Ergebnis der eingetretenen Verjährung allerdings nichts ändern. Die relative Verjährung wäre dann Ende 2003 abgelaufen und (da kein Strafverfahren eingeleitet worden ist) nie unterbrochen worden. Damit wären sämtliche vorliegend von der ESTV gegenüber dem Beschwerdeführer geltend gemachten Forderungen auch unter dieser Annahme im heutigen Zeitpunkt längst relativ verjährt. Überdies wären die Forderungen aus den Jahren 1995 und 1996 (unter der Annahme, dass für das Jahr 1996 die [unrichtigen] Abschlüsse erst Ende 1997 eingereicht worden wären) auch absolut verjährt.

cc. Offen gelassen werden kann vorliegend die Frage eines allfälligen Ruhens der Verjährung gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage (vgl. oben E. 2d). Selbst wenn das Rechtsmittelverfahren im Zusammenhang mit der Nachforderung gegen den Beschwerdeführer die Verjährung ebenfalls zum Ruhen zu bringen vermöchte (was abzuklären bliebe), wäre die Verjährung im vorliegenden Fall nicht zum Stillstand gekommen, denn zum Zeitpunkt der Erhebung der Einsprache durch den Beschwerdeführer am 19. Mai 2004 (Beginn eines allfälligen Stillstandes gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR) wäre die relative Verjährungsfrist von 5 Jahren - welche nie unterbrochen worden ist - auf jeden Fall bereits abgelaufen gewesen.

e. Das neue Verjährungsrecht des StGB (oben E. 2e) ist nach Art. 337 Abs. 1 StGB nur anwendbar, wenn es das mildere ist («lex mitior», vgl. auch Art. 2 Abs. 2 StGB); andernfalls ist das alte Verjährungsrecht anwendbar. Da nach dem soeben Gesagten (E. 3d) unter Anwendung des alten Verjährungsrechts die Verjährung ohnehin eingetreten ist, erübrigt sich grundsätzlich die Frage, wie es sich nach neuem Recht verhalten würde bzw. ob das alte oder das neue Recht das mildere sei.

f. Es ergibt sich damit, dass alle geltend gemachten Verrechnungssteuerforderungen gegenüber dem Beschwerdeführer für die in den Jahren 1995 bis 1997 erbrachten angeblichen geldwerten Leistungen im heutigen Zeitpunkt verjährt sind. Aus diesem Grunde ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben.

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, die weiteren aufgeworfenen Fragen, nämlich ob die B. AG der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen erbracht hat sowie ob Empfänger dieser allfälligen geldwerten Leistungen der Beschwerdeführer war, zu prüfen.

(...)

Dokumente der SRK