

# BGer 6B 1005/2021 vom 29. Januar 2024

Bundesgericht, 2024-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_6B\\_1005\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_6B_1005_2021)

FR: TF 6B 1005/2021 du 29 janvier 2024

IT: TF 6B 1005/2021 del 29 gennaio 2024

## Regeste

Hinterziehung der Verrechnungssteuer (Art. 61 lit. a aVStG); Verjährung; rechtliches Gehör | Straftaten

## Erwägungen

### E. 1.1

Die Beschwerdeführerin bestreitet den Anklagevorwurf und stellt sich auf den Standpunkt, die B.\_\_\_\_\_ AG sei faktisch liquidiert worden, wobei die vorhandenen Mittel der Gesellschaft namentlich für die Rückzahlung gewährter Darlehen und zur Bezahlung weiterer Verbindlichkeiten verwendet worden seien. Zunächst macht sie jedoch geltend, der Vorwurf der Hinterziehung der Verrechnungssteuer sei verjährt. Sie bringt vor, es bestehe Einigkeit darüber, dass die Verfolgungsverjährung für hinterzogene Verrechnungssteuern sieben Jahre betrage. Umstritten seien jedoch Beginn und Ende der vorliegenden massgebenden Verjährungsfrist und die Frage, ob die Strafverfügung der ESTV vom 12. Juli 2019 ein erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB darstelle und damit dem Eintritt der Verjährung entgegenstehe. Jedenfalls sei die Verjährung - vor Erlass der Strafverfügung bzw. vor dem erstinstanzlichen Urteil - eingetreten, womit sie (die Beschwerdeführerin) vollumfänglich freizusprechen bzw. auf die Anklage infolge Verjährung nicht einzutreten sei.

### E. 1.2.1

Hinsichtlich Beginn und Ende der Verjährungsfrist argumentiert die Beschwerdeführerin, die Verrechnungssteuerforderung sei gestützt auf Art. 11, 12 und 16 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21; in der Fassung vom 1. Januar 2010) zum Zeitpunkt der letzten angeblich steuerbaren Ausschüttung entstanden und 30 Tage später fällig geworden. Da die Steuer bei Fälligkeit gemäss Art. 38 aVStG unaufgefordert zu entrichten bzw. anzumelden sei, habe die Verjährungsfrist mit Fälligkeit der Steuerforderung zu laufen begonnen. Die Ansicht der Vorinstanz, wonach die Verfolgungsverjährung erst mit der letztmöglichen Einreichung der Jahresrechnung beginne, widerspreche den genannten Gesetzesbestimmungen. Es möge zwar zutreffen, dass der Steuerpflichtige nach Verletzung der vorgenannten Bestimmungen noch die Möglichkeit habe, innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung eine Deklaration nachzuliefern, ohne in strafrechtliche Schwierigkeiten zu gelangen. Das sei aber nicht eine Frage des Erfolgseintritts, sondern vielmehr eine Frage der Kulanz bzw. eine Nachbesserungsmöglichkeit des Steuerpflichtigen für die unterlassene fristgemässe Deklaration. Am massgebenden Zeitpunkt der Deklaration gemäss den vorgenannten Bestimmungen, ändere dies aber nichts. Vorliegend sei die letzte Zahlung am 19. Juli 2011 erfolgt. In Berücksichtigung der gesetzlich vorgesehenen 30 Tage, sei der massgebende Zeitpunkt der Deklarationspflicht und damit der Tatzeitpunkt der 19. August 2011 gewesen,

womit die Tat am 19. August 2018 verjährt sei.

### **E. 1.2.2**

Die Vorinstanz erwägt, die Hinterziehung von Verrechnungssteuern stelle ein Erfolgsdelikt dar. Auch bei den Erfolgsdelikten sei für den Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist stets der Zeitpunkt der tatbestandsmässigen Handlung und nicht derjenige des Eintritts des zur Vollendung des Deliktes erforderlichen Erfolgs massgebend. Die Frist für die Verfolgung eines Unterlassungsdelikts beginne mit dem Tag, an welchem oder - wenn die Pflicht zum Handeln sich über eine bestimmte Zeitspanne erstreckt - bis zu welchem der Täter hätte handeln sollen. Die Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen i.S.v. Art. 4 Abs. 1 lit. a aVStG entstehe im Zeitpunkt der Fälligkeit der entsprechenden Leistung (Art. 12 Abs. 1 aVStG) und werde innert 30 Tagen fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c aVStG). Innert dieser Frist müsse die Verrechnungssteuer gegenüber der ESTV unaufgefordert mittels einschlägigem Formular deklariert und abgeführt werden (Art. 38 Abs. 2 aVStG). Die Tathandlung der Hinterziehung der Verrechnungssteuer nach Art. 61 lit. a aVStG sei grundsätzlich die fehlende Deklaration und Entrichtung der Verrechnungssteuer. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts werde das Delikt von Art. 61 lit. a aVStG, welches durch die Nichtdeklaration und die ausgebliebene Leistung des Steuerbetrags in die Wege geleitet worden sei, erst dadurch bewirkt, dass der ESTV eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht werde, welche die fraglichen, die Steuer auslösenden Vorgänge nicht abbilde oder sonst keine Anhaltspunkte hierfür enthalte. Die Verfolgungsverjährung beginne somit nach Auffassung des Bundesgerichts erst mit der Einreichung einer solchen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen (mit Hinweis auf BGE 143 IV 228 E. 4.6). Im vorliegenden Fall sei betreffend das Geschäftsjahr 2011 keine Jahresrechnung bei der ESTV eingereicht worden. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin im Untersuchungsverfahren hätten auch keine Generalversammlungen stattgefunden. Dokumente, aus denen hervorginge, dass der Geschäftsabschluss gemacht und sodann die ordentliche Generalversammlung stattgefunden habe, an welcher die Jahresrechnung abgenommen worden sei, seien nicht aktenkundig. In dieser Konstellation beginne die Frist 30 Tage nach dem gemäss Art. 699 Abs. 2 OR spätesten Termin für die ordentliche Generalversammlung (d.h. sechs Monate nach Schluss des Geschäftsjahres) zu laufen. Da das Geschäftsjahr 2011 der B. \_\_\_\_\_ AG am 31. Dezember 2011 geendet habe, habe die Verfolgungsverjährungsfrist vorliegend am 30. Juli 2012 begonnen und am 30. Juli 2019 geendet. Die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 sei damit vor Eintritt der Verfolgungsverjährung erlassen worden, womit die Verjährung nicht mehr habe eintreten können (Urteil S. 10 f.).

### **E. 1.2.3**

Der Bund erhebt unter anderem eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 1 Abs. 1 aVStG). Nach Art. 4 Abs. 1 lit. b aVStG sind namentlich die Erträge von Aktien Gegenstand der Verrechnungssteuer. Aus Art. 20 Abs. 1 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211) ergibt sich, dass als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte zu verstehen ist, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen). Bei Kapitalerträgen im Sinne von Art. 4 Abs. 1 aVStG entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig

wird (Art. 12 Abs. 1 aVStG). Die Steuer wird 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c aVStG). Der Steuerpflichtige hat der ESTV 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 aVStG). Jede inländische Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung hat unaufgefordert der ESTV innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, woraus der Kapitalbestand am Ende des Geschäftsjahres, das Datum der Generalversammlung, die beschlossene Gewinnverteilung und ihre Fälligkeit ersichtlich sind, und die Steuer auf den mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig gewordenen Erträgen zu entrichten, wenn im Geschäftsjahr eine steuerbare Leistung vorgelegen ist ( Art. 21 Abs. 1 lit. c VStV ). Wegen Hinterziehung der Verrechnungssteuer wird unter anderem bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines andern dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält (Art. 61 lit. a aVStG). Die strafrechtliche Verfolgungsverjährung für die Hinterziehung von Verrechnungssteuern (Art. 61 lit. a aVStG) würde laut Art. 11 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0; in der bis zum 30. Juni 2023 gültigen Fassung) i.V.m. Art. 67 aVStG an sich nach fünf Jahren eintreten. Da diese Bestimmung im Rahmen der Revision des Allgemeinen Teils des StGB von 2002 nicht an die neuen Verjährungsregeln des StGB angepasst wurde, würde Art. 333 aAbs. 6 lit. b StGB (AS 2006 3459; in Kraft bis 30. Juni 2023), der gestützt auf Art. 2 VStrR und Art. 333 Abs. 1 StGB vorliegend zur Anwendung gelangt, diese Frist eigentlich auf zehn Jahre verdoppeln. Zumindest für gewisse Vergehen gilt jedoch eine kürzere Frist von sieben Jahren (vgl. Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB ). Um Wertungswidersprüche zu vermeiden, gilt für die Übertretungen nach aArt. 11 Abs. 2 VStrR praxismässig ebenfalls eine Verjährungsfrist von sieben Jahren ( BGE 143 IV 228 E. 4.4; 134 IV 328 E. 2.1; Urteile 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.1.2; diese Frist wurde mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 2021 über die Harmonisierung der Strafrahmen [AS 2023 259] kodifiziert, womit Art. 11 Abs. 2 VStrR seit dem 1. Juli 2023 eine Verjährungsfrist von sieben Jahren vorsieht). Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist ( Art. 97 Abs. 3 StGB i.V.m. Art. 2 VStrR ). Gemäss Art. 98 StGB i.V.m. Art. 2 VStrR beginnt die Verjährung mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt (lit. a) bzw. wenn der Täter die strafbare Tätigkeit zu verschiedenen Zeiten ausführt, mit dem Tag, an dem er die letzte Tätigkeit ausführt (lit. b). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts wird der Tag der Tatausführung nicht mitgezählt. Die Verjährungsfrist beginnt an dem Tag zu laufen, der auf den Tattag folgt. Da der Beginn der Verjährung vom Gesetz ausdrücklich auf den Tag, an dem der Täter gehandelt hat, festgelegt worden ist, geht die Rechtsprechung davon aus, dass immer der Zeitpunkt, an dem der Täter seine strafbare Tätigkeit ausgeübt hat, und nicht jener, an dem deren Ergebnis eintritt, den Beginn der Verjährung bestimmt. Es ist somit möglich, dass für strafbare Handlungen die Verjährung eintritt, bevor deren Ergebnis eintritt ( BGE 143 IV 228 E. 4.5 mit zahlreichen Hinweisen). Ein Vorenthalten gemäss Art. 61 lit. a aVStG ist jedes Tun oder Unterlassen, mit welchem den im aVStG normierten Pflichten zur rechtzeitigen und korrekten Abrechnung der Verrechnungssteuer zuwidergehandelt wird. Dem Wesen der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer entsprechend ist der objektive Tatbestand bereits erfüllt, wenn ohne Weiteres erkennbare geldwerte Leistungen

erbracht werden, ohne dass die Verrechnungssteuer spontan deklariert und entrichtet würde (BEUSCH/MALLA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, N. 11 zu Art. 61 VStG ). Für die Tatbegehung ist damit darauf abzustellen, wann die Gesellschaft ihre Deklarationspflicht verletzt hat (vgl. Urteil 2C\_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.2). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Tag, an dem die Gesellschaft ihre Jahresrechnung eingereicht hat, in welcher die steuerpflichtige geldwerte Leistung nicht verbucht ist. Die Verjährungsfrist beginnt am nächsten Tag ( BGE 143 IV 228 E. 4.6.2 f.; Urteile 2C\_509/2021 vom 31. August 2022 E. 4.3; A.713/1986 vom 26. März 1987 E. 5, in RDAF 1989 271). Reicht die Gesellschaft der ESTV keine Jahresrechnung ein, ist für den Beginn der Verjährung nach VStrR auf den Ablauf der 30-tägigen Deklarationsfrist gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV abzustellen (Urteil 2C\_822/2021 vom 26. Januar 2022 E. 5.3; vgl. OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 23 zu Art. 11 VStrR ; STEFAN OESTERHELT, Verjährung der Verrechnungssteuer, EF 2017 S. 537; DERSELBE, FStR, 2022, S. 271 f.). Hält die Gesellschaft keine Generalversammlung ab, welche die Jahresrechnung genehmigen könnte, beginnt die Verjährungsfrist 30 Tage nach dem gemäss Art. 699 Abs. 2 OR (für die AG) bzw. Art. 805 Abs. 2 OR (für die GmbH) spätesten Termin für die ordentliche Generalversammlung (d.h. sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres) zu laufen (Urteil 2C\_638/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.1.1 und E. 3.2; OESTERHELT/FRACHEBOUD, a.a.O., N. 23 zu Art. 11 VStrR ; OESTERHELT, EF, a.a.O., S. 537; DERSELBE, FStR, 2022, S. 271 f. und S. 488 ff.).

#### **E. 1.2.4**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG ), wurde der ESTV weder fristgemäss eine Jahresrechnung der B.\_\_\_\_\_ AG für das Jahr 2011 eingereicht (vgl. Art. 21 Abs. 1 lit. c VStV ) noch hat eine Generalversammlung stattgefunden, welche die Jahresrechnung - sofern diese überhaupt erstellt wurde - hätte genehmigen können. Gestützt auf die obgenannte bundesgerichtliche Rechtsprechung, wurde die Deklarationspflicht - in Berücksichtigung, dass das Geschäftsjahr der B.\_\_\_\_\_ AG jeweils dem Kalenderjahr entsprach - am 30. Juli 2012 verletzt, womit die siebenjährige Verjährungsfrist am 31. Juli 2012 zu laufen begann und am 30. Juli 2019 endete. Angesichts der klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der zustimmenden Lehrmeinungen (vgl. oben 1.2.3 i.f.), mit denen sich die Beschwerdeführerin nicht auseinandersetzt, ist ihr nicht zu folgen, wenn sie geltend macht, die Verfolgungsverjährung habe bereits 30 Tage nach der letzten Auszahlung zu laufen begonnen. Wenn die Tathandlung der Steuerhinterziehung nach Art. 61 lit. a VStG der fehlenden Deklaration und Entrichtung der Verrechnungssteuer entspricht, so geht die Beschwerdeführerin - als Folge ihrer Auffassung betreffend Art. 12 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1 lit. c und Art. 38 Abs. 2 aVStG - zu Unrecht davon aus, dass die Steuerforderung mit der letzten steuerbaren Ausschüttung entstanden und 30 Tage später fällig geworden sei, vorliegend also 30 Tage nach der letzten Zahlung vom 19. Juli 2011 der massgebende Zeitpunkt der Deklarationspflicht und damit der Tatbegehung gewesen sei, sodass die Tat bereits am 19. August 2018 verjährt gewesen sei (vgl. oben E. 1.2.1). Stattdessen erwägt die Vorinstanz - in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung und der Lehre (vgl. oben E. 1.2.3 i.f.) - zutreffend, dass das Delikt von Art. 61 lit. a VStG zwar durch die Nichtdeklaration und die ausgebliebene Leistung des Steuerbetrags in die Wege geleitet, aber erst dadurch bewirkt wird, dass der ESTV eine unrichtige oder gar keine Jahresrechnung eingereicht

wird, d.h. hier erst am 30. Juli 2012; die siebenjährige Verjährungsfrist endete also erst am 30. Juli 2019, als die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 bereits ergangen war. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

### **E. 1.3.1**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, unabhängig vom Beginn bzw. Ende der Verjährungsfrist sei die Tat zum Zeitpunkt des erstinstanzlichen Urteils bereits verjährt gewesen, da die Strafverfügung der ESTV, entgegen der vorinstanzlichen Einschätzung und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, kein erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB darstelle und damit die Verjährungsfrist nicht unterbrochen habe.

### **E. 1.3.2**

Die Vorinstanz hält fest, die von einer Verwaltungsbehörde in einem kontradiktorischen Verfahren erlassene Strafverfügung gelte gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts als erstinstanzliches Urteil, welches den Eintritt der Verfolgungsverjährung verhindere. Das Bundesgericht habe sich mit der von der Beschwerdeführerin vorgetragene und auch im Schrifttum vertretenen Meinung bereits auseinandergesetzt und sei dieser nicht gefolgt. Es habe keinen Anlass gesehen, von seiner ständigen Rechtsprechung abzuweichen (mit Hinweis auf die Urteile 6B\_786/2020 vom 11. Januar 2021 E. 1.5 mit Verweis auf BGE 133 IV 112, 142 IV 11; Urteile 6B\_286/2018 vom 26. April 2019 E. 3.5.3; 6B\_1304/2017 vom 25. Juni 2018 E. 2.4.2). Die ESTV habe am 5. Februar 2019 zunächst einen Strafbescheid gegen die Beschwerdeführerin erlassen. Mit Eingabe vom 11. März 2019 habe diese von der ESTV die Aufhebung des Strafbescheids und die Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens, eventualiter die Beurteilung ihrer Einsprache durch das Strafgericht verlangt. Am 12. Juli 2019 sei die begründete Strafverfügung der ESTV erfolgt. Von der direkten Überweisung an die Staatsanwaltschaft zur Weiterweisung an das zuständige Strafgericht habe die ESTV zufolge drohender Verjährung der Übertretung betreffend das Geschäftsjahr 2011 abgesehen. Die ESTV habe diesen Entscheid ausreichend begründet. Der von ihr angeführte drohende Verjährungseintritt stelle einen sachlichen Grund dar. Damit sei das Vorgehen der ESTV nicht zu beanstanden. Die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 sei folglich als erstinstanzliches Urteil zu qualifizieren, welches dem Eintritt der Verfolgungsverjährung entgegenstehe (Urteil S. 8 f.).

### **E. 1.3.3**

Im Verwaltungsstrafrecht erlässt die Verwaltung - vorliegend die ESTV - am Ende ihrer Untersuchung einen Strafbescheid oder stellt das Verfahren ein ( Art. 62 Abs. 1 VStrR ). Gegen den Straf- oder Einziehungsbescheid kann der Betroffene innert 30 Tagen seit der Eröffnung Einsprache erheben ( Art. 67 Abs. 1 VStrR ). Wird innert der gesetzlichen Frist nicht Einsprache erhoben, so steht der Straf- oder Einziehungsbescheid gemäss Art. 67 Abs. 2 VStrR einem rechtskräftigen Urteil gleich. Die Einsprache ist schriftlich bei der Verwaltung einzureichen, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, und hat einen bestimmten Antrag zu enthalten und die zur Begründung dienenden Tatsachen anzugeben; die Beweismittel sollen bezeichnet und, soweit möglich, beigelegt werden ( Art. 68 Abs. 1 und 2 VStrR ). Nach Art. 69 Abs. 1 VStrR überprüft die Verwaltung im Falle einer Einsprache den angefochtenen Bescheid mit Wirkung für alle durch ihn Betroffenen; sie kann eine mündliche Verhandlung anordnen und die Untersuchung ergänzen. Auf Grund der Ergebnisse ihrer neuen Prüfung trifft die Verwaltung eine Einstellungs-, Straf- oder Einziehungsverfügung ( Art. 70 Abs. 1 Satz 1 VStrR ). Auf Antrag oder mit Zustimmung

des Einsprechers kann die Verwaltung eine Einsprache als Begehren um Beurteilung durch das Strafgericht behandeln ( Art. 71 VStrR ). Die Verwaltung hat ihren Entscheid nach pflichtgemäsem Ermessen zu fällen und ihn zu begründen (ROLAND M. RYSER, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 8 und 11 zu Art. 71 VStrR ). Der von der Straf- oder Einziehungsverfügung Betroffene kann innert zehn Tagen seit der Eröffnung die Beurteilung durch das Strafgericht verlangen ( Art. 72 Abs. 1 VStrR ). Wird innert der gesetzlichen Frist die Beurteilung durch das Strafgericht nicht verlangt, so steht die Straf- oder Einziehungsverfügung einem rechtskräftigen Urteil gleich ( Art. 72 Abs. 3 VStrR ). Ist die gerichtliche Beurteilung verlangt worden [...], so überweist die beteiligte Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts ( Art. 73 Abs. 1 Satz 1 VStrR ). Die Überweisung gilt als Anklage. Sie hat den Sachverhalt und die anwendbaren Strafbestimmungen zu enthalten oder auf die Strafverfügung zu verweisen ( Art. 73 Abs. 2 VStrR ). Die Verfolgungsverjährung tritt gemäss Art. 97 Abs. 3 StGB i.V.m. Art. 2 VStrR nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (vgl. auch Art. 333 aAbs. 6 lit. d StGB). Im Falle von Strafsachen, die zunächst in einem Verwaltungsstrafverfahren im Sinne des VStrR behandelt wurden, ist die Strafverfügung gemäss Art. 70 VStrR nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts verjährungsrechtlich einem erstinstanzlichen Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB gleichzustellen. Der Strafbescheid im Sinne von Art. 64 VStrR vermag den Verjährungseintritt hingegen nicht zu hindern. Dies wird daraus abgeleitet, dass jeder Strafverfügung zwingend ein Strafbescheid vorangeht, der wie ein Strafbefehl auf summarischer Grundlage getroffen werden kann, während die Strafverfügung - gleich wie ein erstinstanzliches Urteil - auf einer umfassenden Grundlage beruht und in einem kontradiktorischen Verfahren erlassen wird. Der Erlass eines Strafbescheids weist bei dieser Betrachtungsweise Parallelen zu einem Strafbefehl auf, wohingegen die Strafverfügung im Ergebnis - jedenfalls mit Blick auf die Verjährung - einem gerichtlichen Urteil näher steht (vgl. Urteil 6B\_178/2019 vom 1. April 2020 E. 4.1.3, nicht publ. in: BGE 146 IV 201 mit Hinweis auf BGE 142 IV 276 E. 5.2; 133 IV 112 E. 9.4.4; Urteile 6B\_1304/2017 vom 25. Juni 2018 E. 2.3.3 und E. 2.4.2; 6B\_207/2017 vom 11. September 2017 E. 1.5; vgl. auch BGE 147 IV 274 E. 1.5). Wird die Einsprache gegen den Strafbescheid als Begehren um gerichtliche Beurteilung behandelt (vgl. Art. 71 VStrR ) und überweist die Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts (vgl. Art. 73 Abs. 1 VStrR ), so dass keine Strafverfügung (vgl. Art. 70 VStrR ) erlassen wird, ist der erstinstanzliche Gerichtsentscheid im gerichtlichen Verfahren (vgl. Art. 73 ff., 79 VStrR ) als erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB zu qualifizieren, nach dessen Ausfällung die Verjährung nicht mehr eintritt (vgl. BGE 139 IV 62 E. 1.4).

#### **E. 1.3.4**

Die Beschwerdeführerin begehrt eine Änderung dieser Praxis, ohne sich jedoch mit den Argumenten des Bundesgerichts auseinanderzusetzen oder aufzuzeigen, dass bzw. inwiefern die Voraussetzungen für eine Rechtsprechungsänderung vorliegen. Eine Änderung der Rechtsprechung muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die - vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit - umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis des Gesetzeszweckes, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen entspricht, andernfalls ist die bisherige Praxis beizubehalten ( BGE 147 IV 274 E. 1.4; Urteil 6B\_731/2021 vom 24.

November 2022 E. 6.4.1; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat seine in BGE 133 IV 112 begründete Rechtsprechung, wonach die Strafverfügung in verjährungsrechtlicher Hinsicht einem erstinstanzlichen Urteil gleichzustellen sei, mehrfach überprüft und bestätigt. Zwar liess es - wie die Beschwerdeführerin unter Wiedergabe einer Lehrmeinung zutreffend vorbringt - in BGE 139 IV 62 E. 1.4.6 offen, ob die Rechtsprechung "zu ändern wäre". In BGE 142 IV 276 E. 5.2 führte es jedoch seine bisherige Praxis explizit fort und bestätigte diese in der Folge in mehreren Entscheiden, wobei es sich teilweise ausführlich mit der gegen die Rechtsprechung - auch in der Lehre - vorgebrachten Kritik auseinandersetzte (vgl. BGE 147 IV 274 E. 1.5 ff.; Urteile 6B\_178/2019 vom 1. April 2020 E. 4.4.10, nicht publ. in: BGE 146 IV 201 ; 6B\_286/2018 vom 26. April 2019 E. 3.5.3; 6B\_1304/2017 vom 25. Juni 2018 E. 2.3.3; 6B\_207/2017 vom 11. September 2017 E. 1.3 ff.). Zuletzt gelangte das Bundesgericht in BGE 147 IV 274 zum Schluss, dass kein ernsthafter Rechtsgrund besteht, der eine eventuelle Änderung seiner Rechtsprechung, welche die Strafverfügung von Art. 70 VStrR einem erstinstanzlichen Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB gleichsetzt, rechtfertigen würde, zumal die Rechtsprechung nicht alt sei, aus der Zeit nach Inkrafttreten von StPO und Art. 52 FINMAG , welcher die Verjährungsfrist der Übertretungen im Finanzmarktrecht auf sieben Jahre ausdehne, stamme und insbesondere die Argumente, die auf einen Vergleich mit dem Strafbefehl gerichtet seien, bereits mehrere Male in der Rechtsprechung diskutiert worden seien (vgl. BGE 147 IV 274 E. 1.6). Das Bundesgericht setzte sich in obgenanntem Entscheid ferner mit den Argumenten des dortigen Beschwerdeführers auseinander und gelangte zum Schluss, dass sich aus der Änderung der Rechtsprechung in Bezug auf das Abwesenheitsurteil als verjährungsunterbrechende Rechtshandlung (vgl. BGE 146 IV 59 E. 3.4) nichts ableiten lasse, da es sich nicht rechtfertige, in Bezug auf die Anwendung von Art. 97 Abs. 3 StGB die Strafverfügung und das Abwesenheitsurteil miteinander zu vergleichen ( BGE 147 IV 274 E. 1.7). Das Bundesgericht prüfte ferner, ob seine Rechtsprechung, wonach eine Strafverfügung gemäss Art. 70 VStrR verjährungsrechtlich als erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB zu qualifizieren sei, mit deren Erlass die Verjährung nicht mehr eintrete, gegen das Recht auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiisches Gericht gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK verstosse und verneinte dies. Es führte diesbezüglich unter anderem aus, es sei nicht ersichtlich, warum man eine materielle Wirkung wie die Unterbrechung der Verjährung nicht mit einem Entscheid verknüpfen könnte, der von einer Behörde erlassen worden sei, die nicht den Kriterien eines unabhängigen und unparteiischen Gerichts entspreche, solange eine Beschwerde gegen diesen Entscheid bei einem Gericht erhoben werden könne, das über volle Kognition verfüge. Im Verwaltungsstrafverfahren werde die Beachtung von Art. 6 EMRK durch Art. 72 Abs. 1 VStrR garantiert, der vorsehe, dass der von der Straf- oder Einziehungsverfügung Betroffene innert zehn Tagen seit der Eröffnung die Beurteilung durch ein Strafgericht verlangen könne ( BGE 147 IV 274 E. 1.8). Soweit die Beschwerdeführerin argumentiert, die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Strafverfügung eine verjährungsunterbrechende Wirkung habe, verstosse gegen Art. 30 Abs. 1 BV , da es sich bei der Verwaltungsbehörde bzw. vorliegend bei der ESTV nicht um ein durch Gesetz geschaffenes, zuständiges, unabhängiges und unparteiisches Gericht handle, kann auf das vom Bundesgericht in obgenanntem Entscheid zu Art. 6 EMRK Ausgeführte verwiesen werden (vgl. BGE 147 IV 274 E. 1.8; siehe auch BURRI/EHMANN, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 30 zu Art. 70 VStrR ), mit welcher Begründung sich die Beschwerdeführerin - trotz Kenntnis der

entsprechenden Erwägungen - nicht auseinandersetzt. Insgesamt bringt die Beschwerdeführerin keine Argumente vor, mit denen sich das Bundesgericht nicht bereits in seinen früheren Urteilen befasst hätte. Es besteht daher kein Anlass, die konstante bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach eine Strafverfügung gemäss Art. 70 VStrR verjährungsrechtlich als erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB zu qualifizieren ist, mit deren Erlass die Verjährung nicht mehr eintritt, zu überprüfen.

#### **E. 1.3.5**

Nachdem es bei der kritisierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung bleibt, ist zu prüfen, ob vorliegend die von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, damit die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 einem erstinstanzlichen Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB gleichzusetzen ist und den Eintritt der Verjährung hemmt. Wie dargelegt muss die Strafverfügung nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf einer detaillierten Grundlage beruhen und im Rahmen eines kontradiktorischen Verfahrens ergangen sein, um als ein die Verjährung unterbrechendes erstinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB zu gelten (vgl. E. 1.3.3; BGE 147 IV 274 E. 1.5 und E. 1.10.1). Die Beschwerdeführerin macht zwar in einem Nebensatz geltend, die Strafverfügung sei nicht in einem vollwertigen kontradiktorischen Verfahren zustande gekommen, begründet diesen Einwand jedoch nicht näher und zeigt insbesondere nicht auf, welche Partei- und Mitwirkungsrechte sie nicht habe wahrnehmen können bzw. dass sie ihre Argumente nicht habe in das Verfahren einbringen können. Das vorliegende Verwaltungsstrafverfahren wurde am 22. August 2014 durch die ESTV, Abteilung Strafsachen und Untersuchungen, gegen Unbekannt wegen Verdachts auf Hinterziehung von Verrechnungssteuern eröffnet und am 3. November 2015 auf die Beschwerdeführerin ausgedehnt. Es folgten verschiedene Einvernahmen und Editionen. Während der Untersuchung wurde der Beschwerdeführerin und ihrem damaligen Rechtsvertreter Einsicht in die Verfahrensakten gewährt und sie hatten die Gelegenheit, Ergänzungsanträge zu stellen. Am 30. März 2017 erging ein ausführlicher Schlussbericht, woraufhin die Beschwerdeführerin die Möglichkeit hatte, dazu Stellung zu nehmen und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen, welche Gelegenheit sie auch nutzte. Am 1. Juni 2017 wurde über die Anträge der Beschwerdeführerin entschieden und am 5. Februar 2019 erliess die ESTV einen ausführlich begründeten Strafbescheid im Sinne von Art. 64 VStrR. Hiergegen erhob die Beschwerdeführerin am 11. März 2019 begründete Einsprache mit den Anträgen, der Strafbescheid sei aufzuheben und das Verwaltungsstrafverfahren einzustellen, eventualiter sei die Einsprache als Begehren um Beurteilung durch das Sachgericht zu behandeln und die Akten seien der Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich zuhanden des zuständigen ordentlichen Strafgerichts zu überweisen. Am 12. Juli 2019 erging die begründete Strafverfügung der ESTV im Sinne von Art. 70 VStrR. Von der direkten Überweisung an die Staatsanwaltschaft zur Weiterleitung an das zuständige Strafgericht sah die ESTV zufolge der drohenden Verjährung der Übertretung betreffend das Geschäftsjahr 2011 ab (Urteil S. 8; Akten ESTV, act. 190.100.001 ff.). Aus dem geschilderten Verfahrensablauf ergibt sich, dass die Strafverfügung in einem kontradiktorischen Verfahren mit weitgehenden Mitwirkungsrechten der Beschwerdeführerin erlassen worden ist, weshalb sie in verjährungsrechtlicher Hinsicht einem erstinstanzlichen Urteil im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB gleichgestellt werden kann. Daran ändert auch nichts, dass die ESTV das in ihrer Einsprache gegen den Strafbescheid gestellte Eventualbegehren der Beschwerdeführerin um (direkte) Beurteilung durch das Strafgericht mit der Begründung ablehnte, dass betreffend das Geschäftsjahr 2011 der Eintritt der Verjährung drohe. Die ESTV hat ihren

Entscheid ausreichend begründet und ihre Einschätzung liegt noch im Rahmen ihres Ermessens (a.A.: RYSER, a.a.O., N. 9 ff. zu Art. 71 VStrR ; MARKWALDER/FRANK, Verwaltungsstrafrecht: Besprechung des Entscheids des Bundesstrafgerichts BV.2018.6, forumpoenale 6/2018, S. 541 ff., S. 542 f.). Zusammenfassend erweist sich die vorinstanzliche Einschätzung, wonach der Strafverfügung der ESTV vom 12. Juli 2019 in verjährungsrechtlicher Hinsicht die Wirkung eines erstinstanzlichen Urteils im Sinne von Art. 97 Abs. 3 StGB zukommt und dem Eintritt der Verfolgungsverjährung entgegensteht, als rechtskonform.

#### **E. 1.4**

Die Rüge der Beschwerdeführerin, der Vorwurf der Hinterziehung der Verrechnungssteuer sei verjährt, erweist sich im Ergebnis als unbegründet.

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, da bisher keine Veranlagung der Verrechnungssteuer vorliege, fehle es an einer Prozessvoraussetzung, womit auf die Anklage nicht einzutreten sei. Indem die Vorinstanz gleichwohl auf die Anklage eintrete und sie (die Beschwerdeführerin) verurteile, verletze sie (die Vorinstanz) Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR .

#### **E. 2.2**

Die Vorinstanz erwägt, die Frage, ob der Straftatbestand der Hinterziehung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 61 Ziff. 1 [recte: lit. a] aVStG erfüllt sei, hänge vom Entscheid über eine abgaberechtliche Frage ab. Die Steuerhinterziehung setze eine entsprechende Steuerpflicht voraus. Die Beantwortung der Fragen, ob und in welcher Höhe eine Leistungspflicht i.S.v. Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR bestehe, sei den Organen der öffentlichen Rechtspflege überlassen. Vorgesehen sei, dass das (streitige) Verwaltungsverfahren dem Strafverfahren voranzugehen habe. An den verwaltungsrechtlichen Entscheid der Organe der öffentlichen Rechtspflege sei die strafbeurteilende Bundesverwaltungsbehörde gebunden, ebenso (mit wenigen Ausnahmen) das Strafgericht. Eine Mithaftung i.S.v. Art. 12 Abs. 3 VStrR sei im Strafverfahren zu beurteilen. Im vorliegenden Fall sei die B. \_\_\_\_\_ AG Steuersubjekt. Nachdem über diese der Konkurs eröffnet und anschliessend mangels Aktiven eingestellt worden sei, sei sie am 17. Juli 2015 im Handelsregister gelöscht worden. Mangels Fortbestehens des Steuersubjekts sei ein Verwaltungsverfahren, welches sich mit den abgaberechtlichen Fragen befassen würde, undurchführbar. Die Haftung der Beschwerdeführerin i.S.v. Art. 12 Abs. 3 VStrR sei zudem im Strafverfahren zu beurteilen. Der vorliegende Fall, in welchem keine Verfügung über die Leistungspflicht des Steuersubjekts mehr getroffen werden könne, sei damit nicht von Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR erfasst. Die Überweisung des Strafverfahrens an das Strafgericht durch die ESTV sei deshalb nicht zu beanstanden. Eine vorgängige Veranlagung stelle hier keine Prozessvoraussetzung dar (Urteil S. 12 f.).

#### **E. 2.3**

Gemäss Art. 73 Abs. 1 Satz 1 VStrR überweist die beteiligte Verwaltung, vorliegend die ESTV, die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts, wenn die gerichtliche Beurteilung verlangt worden ist [...] (vgl. auch oben E. 1.3.3). Solange über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht, die dem Strafverfahren zugrunde liegt, nicht rechtskräftig entschieden oder sie nicht durch vorbehaltlose Zahlung anerkannt ist, unterbleibt die Überweisung ( Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR ).

#### **E. 2.4.1**

Vorliegend ist unbestritten, dass kein rechtskräftiger Entscheid der ESTV über die Leistungspflicht betreffend Verrechnungssteuer der B. \_\_\_\_\_ AG im Geschäftsjahr 2011 vorliegt, und ein solcher mangels Fortbestehens des Steuersubjekts nicht mehr ergehen kann. Fraglich ist daher, wie vorzugehen ist, wenn mangels Steuersubjekts nicht mehr auf dem verwaltungsrechtlichen Weg über die Leistungspflicht entschieden werden kann.

#### **E. 2.4.2**

Das Bundesgericht hat sich mit einer vergleichbaren Konstellation auseinandergesetzt und ist zum Schluss gelangt, dass Fälle, in denen kein Entscheid über die Leistungspflicht getroffen worden ist, in Art. 73 Abs. 1 VStrR nicht ausdrücklich geregelt sind und dieser insoweit lückenhaft ist ( BGE 116 IV 223 E. 4d). In der damals zu beurteilenden Konstellation erwog das Bundesgericht, in Fällen, in denen aus irgendwelchen Gründen keine Entscheidung über die Leistungspflicht getroffen werden könne, müsse die Feststellungsverfügung im Sinne von Art. 124 der Verordnung zum Zollgesetz vom 10. Juli 1926 (AS 1974 1949; Verordnung in Kraft vom 1. Oktober 1926 bis 30. April 2007) und, wenn der Beschuldigte eine solche nicht verlangt habe, die Abgabeberechnung gemäss dem Schlussprotokoll als Voraussetzung für die Zulassung der Überweisung/Anklage genügen ( BGE 116 IV 223 E. 4d). Diese Rechtsprechung, die in Zusammenhang mit der früheren Warenumsatzsteuer erging, kann zwar nicht unbesehen auf die vorliegende Konstellation angewendet werden (vgl. HEIMGARTNER/KESHELAVA, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 12 und 14 zu Art. 73 VStrR ). Immerhin ist sie jedoch insofern relevant, als das Bundesgericht feststellte, dass Art. 73 Abs. 1 VStrR für gewisse Fälle keine Regelung enthält und insofern lückenhaft ist. Dies gilt weiterhin. Demnach ist nachfolgend zu prüfen, wie vorzugehen ist, wenn auf dem verwaltungsrechtlichen Weg nicht (mehr) vorfrageweise über die Leistungspflicht - vorliegend die Steuerpflicht - entschieden werden kann. Dabei ist insbesondere zu untersuchen, welchem Sinn und Zweck Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR dient.

#### **E. 2.4.3**

Die bundesrätliche Botschaft vom 21. April 1971 zum Entwurf eines Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht führt aus, bei vielen Verwaltungsstrafsachen hänge die Beantwortung der Frage, ob ein Straftatbestand objektiv erfüllt sei, vom Entscheid über eine verwaltungsrechtliche Vorfrage ab. Eine Steuerhinterziehung setze zum Beispiel eine entsprechende Steuerpflicht voraus. Es wäre nun nicht zweckmässig, solche Fragen der Leistungs- oder Rückleistungspflicht, sofern sie für ein Verwaltungsstrafverfahren präjudizielle Bedeutung hätten, vorfrageweise vom Strafrichter entscheiden zu lassen und nicht mehr von den sonst zuständigen Organen der Verwaltungsrechtspflege. Dies würde zu einer uneinheitlichen Beurteilung dieser Fragen führen, und es würde überdies für den betroffenen Bürger eine unangemessene Belastung bedeuten, wenn er ein letztinstanzliches Urteil über derartige verwaltungsrechtliche Streitpunkte nur auf dem Wege eines gerichtlichen Strafverfahrens erlangen könnte. Entsprechend dem geltenden Recht sehe deshalb der Entwurf zwei verschiedene Rechtsmittelwege vor: einerseits für die Frage der Leistungs- oder Rückleistungspflicht den üblichen verwaltungsrechtlichen Weg (Verwaltungsbeschwerde, Verwaltungsgerichtsbeschwerde, verwaltungsrechtliche Klage) und andererseits für den Strafpunkt das Begehren um Beurteilung durch den Strafrichter, wobei das Strafverfahren auszusetzen sei, bis über eine umstrittene verwaltungsrechtliche Vorfrage ein rechtskräftiger Entscheid vorliege (mit Hinweis auf Art. 66 Abs. 3 in

Verbindung mit den Art. 72 Abs. 2 und Art. 77 Abs. 1 des Entwurfs; BBl 1971 I 1013 Ziff. 3; vgl. auch ANDRÉ HAIBÖCK, in: Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, 2020, N. 2 zu Art. 63 VStrR ). Daraus ist zu schliessen, dass mit dem in Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR vorgeschriebenen Zuwarten mit der Überweisung an die kantonale Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts, bis über die Vorfrage der Leistungspflicht rechtskräftig entschieden worden ist, bezweckt wird, sich widersprechende Entscheide zu vermeiden (vgl. auch HEIMGARTNER/KESHELAVA, a.a.O., N. 11 zu Art. 73 VStrR ; HAIBÖCK, a.a.O., N. 2 zu Art. 63 VStrR ). Dies erscheint insbesondere auch deshalb sinnvoll, weil gemäss Art. 77 Abs. 4 VStrR ein rechtskräftiger Entscheid über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht für das Strafgericht grundsätzlich verbindlich ist. Die Gefahr von sich widersprechenden Entscheiden besteht jedoch in jenen Fällen, in denen ein Entscheid über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht getroffen werden kann bzw. ein entsprechendes Verfahren durchgeführt wird. Kann - wie vorliegend - aus irgendwelchen Gründen die Vorfrage der Leistungs- oder Rückleistungspflicht auf dem verwaltungsrechtlichen Weg nicht (mehr) entschieden werden, besteht die Gefahr von sich widersprechenden Entscheiden nicht. Auch gibt es in diesem Fall keinen rechtskräftigen Entscheid über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht, der für das Strafgericht verbindlich ist. Folglich können bzw. müssen die Akten in dieser Konstellation auch ohne rechtskräftigen Entscheid über die Leistungspflicht an die zuständige Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts überwiesen werden. Würde man die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens verneinen, hätte dies zur Konsequenz, dass es entweder bei der Strafverfügung bzw. dem Strafbescheid der ESTV bleibt, obwohl die betroffene Person dagegen Einsprache erhoben hat, oder infolge der Einsprache gegen den Strafbescheid bzw. die Strafverfügung das Verwaltungsstrafverfahren eingestellt werden müsste. Beide Varianten können nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, zumal das Strafgericht durchaus in der Lage sein sollte, über die Leistungspflicht zu entscheiden.

#### **E. 2.4.4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass in Fällen, in denen die Vorfrage der Leistungs- oder Rückleistungspflicht auf dem verwaltungsrechtlichen Weg aus irgendwelchen Gründen nicht (mehr) entschieden werden kann, die Akten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 Satz 1 VStrR auch ohne Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht an die zuständige Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts überwiesen werden können.

#### **E. 2.5**

Da die ESTV vorliegend nicht über die steuerrechtliche Vorfrage entschieden hat und mangels Steuersubjekts auch nicht mehr entscheiden kann, ist es nicht zu beanstanden, dass sie die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts überwiesen hat und dieses auf die Anklage eingetreten ist. Daran ändert nichts, dass die ESTV gemäss den Vorbringen der Beschwerdeführerin genügend Zeit gehabt hätte, über die Leistungspflicht der B. \_\_\_\_\_ AG zu entscheiden. Es liegt keine Verletzung von Bundesrecht vor.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin wendet sich insofern gegen die Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung als sie geltend macht, dass es sich bei den infrage stehenden Zahlungen um Darlehensrückzahlungen an Darlehensgeber und nicht um Zahlungen an Aktionäre bzw.

an "Anteilsinhaber oder an ihnen nahestehende Personen" gehandelt habe. Sie bringt vor, sie habe vor der Vorinstanz, wie bereits vor der ersten Instanz, eine Rückweisung der Sache an die ESTV beantragt, damit diese verschiedene, namentlich genannte Personen einvernehme. Sie habe dargelegt, mit diesen Befragungen solle die Tatsache nachgewiesen werden, dass es sich bei den Geldempfängern um Darlehensgeber gehandelt habe, welche die Zahlungen als reine Darlehensrückzahlungen erhalten und damit keine verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen empfangen hätten. Die Beschwerdeführerin rügt, indem die Vorinstanz in antizipierter Beweiswürdigung die Einvernahme der angerufenen Personen als nicht angezeigt erachte und den Antrag auf Rückweisung der Sache zur Ergänzung der Untersuchung abweise, verletze sie den Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweislastregel, den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör und die Beschuldigtenrechte gemäss Art. 6 Ziff. 2 und 3 lit. d EMRK . Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, die Vorinstanz verletze die "StPO-Regeln" ( Art. 141 und Art. 147 StPO ), soweit sie auf die bei den Akten liegenden "Äusserungen" der von ihr (der Beschwerdeführerin) angerufenen Zeugen abstelle, da diese nicht korrekt einvernommen worden seien.

### **E. 3.2.1**

Bildeten - wie vorliegend - ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens, so kann gemäss Art. 80 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 398 Abs. 4 StPO mit der Berufung nur geltend gemacht werden, das Urteil sei rechtsfehlerhaft oder die Feststellung des Sachverhalts sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung. Neue Behauptungen und Beweise können nicht vorgebracht werden. Neu im Sinne dieser Bestimmung sind aber nur Tatsachen und Beweise, die im erstinstanzlichen Verfahren nicht vorgebracht wurden. Dagegen sind Beweismittel, die der ersten Instanz zwar vorgelegt, aber abgelehnt wurden, nicht neu. Der Berufungskläger kann im Berufungsverfahren daher rügen, die erstinstanzlich angebotenen Beweise seien (in antizipierter Beweiswürdigung) willkürlich abgewiesen worden (vgl. Urteile 7B\_205/2022 vom 25. Oktober 2023 E. 3.4; 6B\_283/2020 vom 2. November 2020 E. 2.2; 6B\_362/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 8.4.1).

### **E. 3.2.2**

Gemäss dem Untersuchungsgrundsatz von Art. 6 StPO (vorliegend i.V.m. Art. 82 VStrR ) klären die Strafbehörden von Amtes wegen alle für die Beurteilung der Tat und der beschuldigten Person bedeutsamen Tatsachen ab (Abs. 1). Sie untersuchen die belastenden und entlastenden Umstände mit gleicher Sorgfalt (Abs. 2). Über Tatsachen, die unerheblich, offenkundig, der Strafbehörde bekannt oder bereits rechtsgenügend erwiesen sind, wird nicht Beweis geführt ( Art. 82 VStrR i.V.m. Art. 139 Abs. 2 StPO ). Zudem können die Strafbehörden gemäss ständiger Rechtsprechung ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ( Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 82 VStrR i.V.m. Art. 3 Abs. 2 lit. c StPO ) und des Untersuchungsgrundsatzes auf die Abnahme weiterer Beweise verzichten, wenn sie in Würdigung der bereits abgenommenen Beweise zur Überzeugung gelangen, der rechtlich erhebliche Sachverhalt sei genügend abgeklärt, und sie überdies in antizipierter Würdigung zum Schluss kommen, ein an sich taugliches Beweismittel vermöge ihre aufgrund der bereits abgenommenen Beweismittel gewonnene Überzeugung von der Wahrheit oder Unwahrheit einer strittigen Tatsache nicht zu ändern. Das Bundesgericht prüft die Rüge unzulässiger antizipierter Beweiswürdigung nur unter dem Aspekt der Willkür ( BGE 147 IV 534 E. 2.5.1; 146 III 73 E. 5.2.2; 144 II 427 E. 3.1.3; Urteile 6B\_1135/2022 vom 21.

September 2023 E. 3.2.2; je mit Hinweisen; vgl. zur Willkür: BGE 148 IV 356 E. 2.1, 39 E. 2.3.5; 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 88 E. 1.3.1; je mit Hinweisen).

### **E. 3.3.1**

Soweit die Beschwerdeführerin die EMRK als verletzt behauptet, kommt sie der qualifizierten Begründungspflicht (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG ; Urteile 6B\_1145/2023 vom 27. Oktober 2023 E. 3.1; 6B\_919/2021 vom 30. Januar 2023 E. 1.2) nicht nach. Darauf ist nicht einzutreten. Als unzureichend begründet erweist sich auch die Rüge, die Vorinstanz verletze die "StPO-Regeln". Die Beschwerdeführerin geht in ihren Ausführungen mit keinem Wort auf die vorinstanzliche Begründung ein. Die Vorinstanz führt aus, die Beschwerdeführerin sei nicht mit C.\_\_\_\_\_, D.\_\_\_\_\_, E.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ konfrontiert worden, weshalb ihr Recht auf Teilnahme verletzt worden sei. Die Einvernahmen dieser Personen seien deshalb gemäss Art. 147 Abs. 4 StPO nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin verwertbar. Ebenso verhalte es sich in Bezug auf die schriftlichen Auskünfte der G.\_\_\_\_\_ AG, der H.\_\_\_\_\_ AG und von I.\_\_\_\_\_. Die erste Instanz habe bei der Erstellung des der Beschwerdeführerin vorgeworfenen Sachverhalts die Aussagen bzw. schriftlichen Auskünfte der genannten Personen denn auch nicht zu Ungunsten der Beschwerdeführerin verwertet (Urteil S. 14 f.). Die Beschwerdeführerin zeigt in ihrer Beschwerde weder auf, dass bzw. weshalb diese vorinstanzliche Einschätzung, wonach die Aussagen und schriftlichen Auskünfte lediglich nicht zu ihren Ungunsten verwertbar seien, Recht verletzt, noch macht sie geltend, die erste Instanz habe die Auskünfte zu ihren Ungunsten berücksichtigt. Auf ihre Beschwerde ist in diesem Punkt grundsätzlich nicht einzutreten (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG ). Im Übrigen wäre sie als unbegründet abzuweisen, da nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz bzw. die erste Instanz die Aussagen und schriftlichen Auskünfte gestützt auf Art. 82 VStrR i.V.m. Art. 147 Abs. 4 StPO zu Gunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt.

### **E. 3.3.2**

Die Rüge, die Vorinstanz verletze Bundesrecht, indem sie den Antrag auf Rückweisung der Sache an die ESTV zur Einvernahme von verschiedenen Personen abweise, erweist sich als unbegründet, soweit sie überhaupt den Begründungsanforderungen genügt. Es ist weder dargelegt noch ersichtlich, dass die Vorinstanz die Beweise unzulässigerweise antizipiert würdigt oder dabei in Willkür verfällt. Konkret erwägt sie, E.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_ und die H.\_\_\_\_\_ AG seien mündlich bzw. schriftlich befragt worden und hätten allesamt - in Übereinstimmung mit der Darstellung der Beschwerdeführerin - angegeben, bei den fraglichen Leistungen der B.\_\_\_\_\_ AG habe es sich um Darlehensrückzahlungen gehandelt, und sie seien nie Aktionäre gewesen. Diese Aussagen seien ohne Weiteres zu Gunsten der Beschwerdeführerin verwertbar und die erste Instanz habe die Aussagen im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt. Auch die offenbar in die Geschäftstätigkeit der B.\_\_\_\_\_ AG involvierten und von der Beschwerdeführerin angeführten C.\_\_\_\_\_ und F.\_\_\_\_\_ seien bereits befragt worden. Soweit sie überhaupt etwas Sachdienliches hätten angeben können, sei dies von der ersten Instanz ebenfalls zu Gunsten der Beschwerdeführerin berücksichtigt worden. Es sei weder ersichtlich noch von der Beschwerdeführerin konkret vorgebracht, inwiefern diese Personen zusätzliche sachdienliche Angaben zu machen vermöchten, was umso mehr gelte, als die mutmassliche mehrfache Übertretung inzwischen rund neun Jahre zurückliege. In Bezug auf J.\_\_\_\_\_ gelte zudem, dass dieser gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin für die Liegenschaftsverkäufe der B.\_\_\_\_\_ AG zuständig gewesen sei. Anhaltspunkte dafür,

dass er auch in die vorliegend interessierenden Geldabflüsse der Aktiengesellschaft involviert gewesen sei, lägen hingegen nicht vor. Es sei deshalb weder ersichtlich noch dargelegt, inwiefern dieser sachdienliche Angaben zu machen vermöchte. Damit seien (neuerliche) Befragungen der genannten Personen nicht geeignet, sich massgeblich auf die Beweiswürdigung auszuwirken. Eine (neuerliche) Befragung dieser Personen sei somit nicht angezeigt, weshalb der beantragten Rückweisung der Sache an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung nicht zu folgen sei (Urteil S. 17). Die Beschwerdeführerin, die sich mit dieser vorinstanzlichen Begründung nicht konkret auseinandersetzt, zeigt nicht auf, inwiefern die Vorinstanz Recht verletzt. Die Vorinstanz verfällt weder in Willkür noch verkennt sie das Vorgehen bei der antizipierten Beweiswürdigung, indem sie zum Schluss gelangt, die Befragung der angerufenen Personen sei nicht geeignet, sich massgeblich auf die Beweiswürdigung auszuwirken. Es ist nicht zu beanstanden, wenn sie festhält, dass sich eine weitere Beweisabnahme erübrigt, da sich die Fakten des Beweisantrags - die mutmassliche Aussage der angerufenen Personen, dass es sich bei den fraglichen Zahlungen um Darlehensrückzahlungen an Darlehensgeber gehandelt habe - bereits in den Akten befänden und von der ersten Instanz auch berücksichtigt worden seien.

### **E. 3.3.3**

Die Vorinstanz führt zudem an anderer Stelle aus, die erste Instanz habe die einschlägigen Indizien, die dafür sprächen, dass es sich bei den fraglichen Geldabflüssen - entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin - um steuerbare Leistungen gehandelt habe (insbesondere die fehlende buchhalterische Erfassung der diversen angeblichen mehrjährigen Darlehen und die angeführten Zahlungsgründe für die Geldüberweisungen), sachlich nachvollziehbar gewürdigt und den diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin, der angeblichen Darlehensgeber sowie von F. \_\_\_\_\_ gegenübergestellt. In Bezug auf die weiteren Geldabflüsse sei die erste Instanz weiter sachlich haltbar zum Schluss gelangt, dass den Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die liquiden Mittel namentlich zur Begleichung von Steuerforderungen verwendet worden seien, offene Steuerschulden von rund Fr. 400'000.-- entgegen zu halten seien. Ergänzend sei anzuführen, dass es sich bei den Geldüberweisungen an E. \_\_\_\_\_, die H. \_\_\_\_\_ AG und I. \_\_\_\_\_ aufgrund der obligationenrechtlichen Schranken beim Erwerb eigener Aktien auch nicht um Aktienrückkäufe habe handeln können, wie dies in den Zahlungsanweisungen jeweils als Zahlungsgrund angeführt worden sei. Die Anzahl der angeblich zurückgekauften Aktien hätte die obligationenrechtliche Schranke für den Erwerb eigener Aktien um ein Vielfaches überschritten. Der Umstand, dass all diese Zahlungen (bewusst) fälschlicherweise als Aktienrückkäufe betitelt worden seien, sei ein weiteres gewichtiges Indiz für eine bewusste Verschleierung der tatsächlichen Natur der Leistungen. Auch in Anbetracht dessen, dass die ursprünglich gesunde Aktiengesellschaft in knapp zwei Jahren quasi vollständig faktisch liquidiert worden sei, sei die erste Instanz in willkürfreier Beweiswürdigung zum Schluss gekommen, dass es sich um keine geschäftsmässig begründeten Leistungen habe handeln können. Insgesamt seien die Schlussfolgerungen der ersten Instanz, wonach es sich beim Liquidationsüberschuss um geldwerte Leistungen gehandelt habe, die der Verrechnungssteuer unterlägen, nicht zu beanstanden (Urteil S. 20 f.). Die Vorinstanz hält weiter fest, die erste Instanz habe, entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin, nicht eine Beweislosigkeit zu ihren Ungunsten gewürdigt, sondern im Wesentlichen die belastenden Indizien ihren Vorbringen und denjenigen der weiteren involvierten Personen (jedenfalls zu ihren Gunsten) gegenübergestellt und sachlich haltbar gewürdigt. Eine unzulässige Beweislastumkehr und damit eine Verletzung der

Unschuldsvermutung seien nicht ersichtlich (Urteil S. 21). Auf diese ausführliche und nachvollziehbare Begründung, woraus sich ergibt, dass die beantragten Einvernahmen an der aufgrund der bereits abgenommenen Beweise gewonnenen Überzeugung der kantonalen Instanzen nichts mehr zu ändern vermögen, geht die Beschwerdeführerin mit keinem Wort ein, weshalb sich weitere Ausführungen hierzu erübrigen.

#### **E. 3.3.4**

Zusammenfassend verletzt die Vorinstanz weder Bundes- noch Verfassungsrecht, indem sie den Antrag der Beschwerdeführerin, auf (weitere) Befragung der angerufenen Personen und Rückweisung der Sache an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung abweist. Da die Beschwerdeführerin keine weiteren Rügen betreffend die Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung erhebt und auch die rechtliche Würdigung nicht kritisiert, ist darauf nicht einzugehen.

#### **E. 4**

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens ( Art. 66 Abs. 1 BGG ).

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