



SRK 2004-197

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Peter Spinnler; Thomas Stadelmann
Die Gerichtsschreiberin: Sonja Bossart

Entscheid vom 25. November 2005

in Sachen

X., Beschwerdeführer, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer,
Stempelabgaben, Eigerstrasse 65, 3003 Bern (...)

betreffend

Verrechnungssteuer
(Nachzahlung der Verrechnungssteuer)

Sachverhalt (gekürzt):

A.- X. (...; Deutschland) schloss anfangs der 90er Jahre diverse Leasingverträge mit der B. GmbH (Deutschland) ab. Letztere ist gemäss Ausführungen des Beschwerdeführers 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 Lea-

singverträgen 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 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 (...) 2002 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, anlässlich der Buchprüfung sei dargelegt worden, dass sie zwecks abschliessender Beurteilung der überprüften Geschäftsjahre 1995 – 1997 zusätzliche (einzeln aufgeführte) Angaben und Unterlagen betreffend die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Leasingobjekte aus den Leasingverträgen mit X. an die F. und die C. abgeführten Beträge benötige. 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 Nahestehende 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. resp. 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. De-

zember 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. Ferner wurde X aufgefordert, ein bevollmächtigtes Zustelldomizil in der Schweiz zu bezeichnen.

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.

Zur Begründung ihrer Forderung führte die ESTV in Ergänzung ihres Schreibens vom 2. Mai 2003 insbesondere aus, es könne ausgeschlossen werden, dass die zur Begründung für die aufgerechneten Abführungen vorgebrachten Überholungs- und Revisionsarbeiten an den Leasingobjekten von der F. ausgeführt worden seien. Die Leistungserbringer hätten nur von X. respektive der Leasingnehmerin, der X GmbH, engagiert werden können. Der Wert dieser Leistungen sei nur von den Leasingnehmern abschätzbar. Genau so verhalte es sich mit den nach der vollbrachten Revision neu als angemessen betrachteten Marktpreisen. Nur die der ESTV bisher vorenthaltenen Detailunterlagen zu den besagten Revisionsarbeiten würden die Begründetheit der Abführungen dokumentieren und eine Überprüfung der von der F. abgegebenen Bestätigung ermöglichen. Die zum Nachweis der als Revisionskosten begründeten Abführungen von Fr. 21'565'736.-- notwendigen Unterlagen seien der ESTV weder von der Leasinggesellschaft noch der Leasingnehmerin beigebracht worden. Auch die F., deren Einschaltung offenbar jeglicher wirtschaftlicher Begründung entbehre, habe die entsprechenden Unterlagen nicht beibringen wollen oder können. Der ESTV sei somit die Überprüfung der abgegebenen Bestätigung verwehrt geblieben. Sie sehe somit keine Veranlassung, von ihrer Steuerrechnung Abstand zu nehmen.

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, es seien durch die B. AG Zahlungen von total Fr. 21'555'735.10 an die F. und die C. weitergeleitet worden. Diese Zahlungen seien mit Revisionskosten der Leasingobjekte begründet worden. Entsprechende Unterlagen, welche konkret die Revisionskosten belegen würden, seien jedoch nie eingereicht worden. Auch seien die gesamten Umstände, welche im konkreten Fall zu den erwähnten Zahlungen führten, nie erklärt oder nachgewiesen worden. Ferner sei unbekannt und nicht belegt worden, zu wessen Gunsten diese Zahlungen erfolgten, wer also Endempfänger der fraglichen Zahlungen war. Das F. und die C. könnten es jedenfalls nicht sein, da diese Gesellschaften als Leasing- und Investment-Gesellschaften wohl selbst keine Reparaturarbeiten vornahmen. Die geschäftsmässige Begründetheit der erwähnten Zahlungen sei somit nicht nachgewiesen worden. Bei dieser Sachlage dürfe angenommen werden, dass die Zahlungen von total Fr. 21'555'735.10 Personen zuzurechen seien, die, aus welchen Gründen auch immer, die Gesellschaft wie eine eigene benützen konnten. Mithin sei davon auszugehen, dass es sich in vollem Umfang um eine geldwerte Leistung an der Gesellschaft nahe stehende Personen handle, welche nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer von 35% unterliege. Anzumerken sei, dass die bisherige Korrespondenz und der Erstentscheid Rechnungsfehler und Rundungsdifferenzen enthielten, welche nun korrigiert worden seien. 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.

I.- In ihrer Vernehmlassung vom 27. Januar 2005 schliesst die ESTV auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

J.- Mit Stellungnahme vom 29. März 2005 zur Vernehmlassung der ESTV lässt X. an den in der Beschwerde vom 22. Oktober 2004 gestellten Anträgen vollumfänglich festhalten. Mit Vernehmlassung vom 10. Mai 2005 zur Stellungnahme vom 29. März 2005 hält die ESTV ihrerseits am Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde fest.

Auf die Begründung der Eingaben an die SRK wird - soweit erforderlich - in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Auf dem Gebiet der Verrechnungssteuer unterliegen Einspracheentscheide, die nach dem 1. Januar 1994 ergangen sind, der Beschwerde an die SRK (Art. 42a VStG). Nach Art. 12 VStrR nachzuentrichtende Abgaben werden gemäss Art. 63 Abs. 1 VStrR gemäss den Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes geltend gemacht. Die SRK ist demnach zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] in Verbindung mit Art. 42a VStG). Der Beschwerdeführer hat den Einspracheentscheid vom 21. September 2004 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Der Kostenvorschuss von Fr. 8'500.-- wurde fristgerecht einbezahlt. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten. Das Verfahren der SRK bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG grundsätzlich nach diesem Gesetz.

2.- a) Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen der Verrechnungssteuer unter anderem die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien. Nach Art. 20 Abs. 1 VStV gilt als steuerbarer Ertrag von Aktien jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellt. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit nicht bloss Leistungen aus dem handelsrechtlich verteilungsfähigen Reingewinn einer Aktiengesellschaft; massgebend ist einzig und allein, ob eine auf dem Beteiligungsrecht beruhende, aus ihm fliessende geldwerte Leistung vorliegt. Was das Beteiligungsrecht an geldwerten Leistungen abwirft, ist verrechnungssteuerlich Ertrag, unbekümmert um die Form oder Bezeichnung und ohne Rücksicht auf die Herkunft der Mittel (W. Robert Pfund, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 3.12 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern 1997, § 21 N 9 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne gehören bei Aktiengesellschaften neben den aufgrund eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses ausgerichteten Dividenden, allfälligen ausserordentlichen Ausschüttungen (Bonus etc.), den Bauzinsen, dem Liquidationsüberschuss anlässlich der Auflösung der Gesellschaft (soweit nicht in einer Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Aktienkapital bestehend), der Ausgabe von Gratisaktien und dergleichen, insbesondere auch die üblicherweise (namentlich im Recht der direkten Steuern der Kantone und neu auch des Bundes; vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) als „verdeckte Gewinnausschüttungen“ bezeichneten Leistungen. Nach der bereits unter früherem Recht (Bundesgesetz vom 25. Juni 1921 betreffend die Stempelabgaben auf Coupons; Bundesratsbeschluss vom 1. September 1943 über die Verrechnungssteuer) entwickelten, grundsätzlich auch unter dem Recht des heutigen Verrechnungssteuergesetzes weiterhin massgebenden Rechtsprechung (vgl. insbesondere Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61 S. 540 f. E. 2), ist eine solche „verdeckte Gewinnausschüttung“ bei Vorliegen der folgenden Voraussetzungen gegeben (zum Begriff „geldwerte Leistung“ vgl. Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 12 Rz. 50 ff.; Barbara Desax, Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen [geldwerte Leistungen und verdeckte Kapitaleinlagen] im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung, E 2000, S. 10 f.; zum Begriff „verdeckte Gewinnausschüttung“ Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 462 f. Rz. 63 f.; zum Begriff „Gewinnvorwegnahme“ Cagianut/Höhn, a.a.O., § 12, S. 465 f. Rz. 68 f.):

1. Eine Leistung wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht;
2. mit dieser Leistung wird ein Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) begünstigt, das heisst es wird ihm damit ein Vorteil erbracht, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre; die Leistung erscheint also insofern als ungewöhnlich und
3. dieser Charakter der Leistung war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar.

(Vgl. zum Ganzen nicht publizierte Entscheide der SRK vom 19. Oktober 2000 i.S. B SA [SRK 1999-146], vom 27. Oktober 1997 i.S. P AG [SRK 1996-017], E. 3a [bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 1999, ASA 68 S. 246 ff.]; Pfund, a.a.O., N 3.28 ff., insbesondere N 3.53 zu Art. 4 Abs. 1 Bst. b, mit weiteren Hinweisen; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 21 N 13 ff.; Fred Vuillemin, Zum Begriff des steuerbaren Ertrages im Verrechnungssteuer-Recht, in der Schweizer Treuhänder [ST] 1981 S. 22 f.; Thomas Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern 1998, S. 49 ff.).

Zu den geldwerten Leistungen gehören somit Zuwendungen jeder Art an Aktionäre oder diesen nahestehende Dritte, die ihren Rechtsgrund ausschliesslich im Beteiligungsverhältnis haben. In dem Masse, als solche Leistungen einem unbeteiligten Dritten unter im Übrigen gleichen Umständen nicht erbracht worden wären, ist darauf die Verrechnungssteuer geschuldet (ASA 68 S. 596 ff., insb. S. 600 E. 2 mit Hinweisen). Dabei gelten als Nichtbeteiligte, die den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte nahestehen, Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher

Grund der zu besteuern Leistung betrachtet werden müssen. Als nahestehend sind auch Personen zu betrachten, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benützen (ASA 68 S. 600, mit Hinweis auf ASA 65 S. 401).

Nicht zu den geldwerten Leistungen gehören demgegenüber diejenigen Zuwendungen, die eine Gesellschaft ihren Aktionären oder nahestehenden Personen auf anderer Rechtsgrundlage als dem Beteiligungsverhältnis, beispielsweise aus einem zivilrechtlichen Vertragsverhältnis erbringt, wie sie es auch mit aussenstehenden Dritten vereinbaren könnte; solche Zuwendungen stellen keine steuerbaren Kapitalerträge im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV dar (vgl. ASA 68 S. 246 ff., insbesondere S. 249 f. E. 3a, mit Hinweisen; ASA 65 S. 600 mit Hinweisen).

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 Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [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 rückleistungspflichtig ist gemäss Absatz 2 dieser Bestimmung, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Ver-

pflichtete oder der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages. Der Wortlaut dieser Bestimmung deutet aufgrund des Zusammenhangs mit Absatz 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, ASA 49 S. 128; vgl. auch Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, E 2002, S. 343, mit Hinweisen; vgl. Peter Spinnler, 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 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 (vgl. Einspracheentscheid Ziff. II/3.1). 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 (vgl. Vernehmlassung vom 27. Januar 2005, S. 3 Bst. c).

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 hin-

gegen 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 a.F. (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 Art. 72 (a.F.) 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 Art. 72 Ziff. 2 Abs. 2 StGB a.F. (i.V.m. 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 (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 (Art. 72 Abs. 2 StGB a.F.).

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 Art. 72 Abs. 2 StGB a.F. 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 (vgl. Einspracheentscheid Ziff. 2.1 und 5.2), 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 i.V.m. 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 Verjähr-

rungsfrist 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 Art. 72 Ziff. 2 Abs. 1 StGB a.F. 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 siebeneinhalb 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 („G“, 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.

4.- Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen vollumfänglich gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind dem Beschwerdeführer keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Der ESTV sind ebenfalls keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Beschwerdeinstanz hat den Kostenvorschuss von Fr. 8'500.-- zurückzuerstatten (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [VKV; SR 172.041.0]). Die Vorinstanz hat dem obsiegenden Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 9'000.-- auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 8 Abs. 1 bis 6 VKV; Art. 6 Abs. 1 des Tarifs für die Entschädigung an die Gegenpartei für das Verfahren vor Bundesgericht [SR 173.119.1]).

Aus diesen Gründen hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommis-sionen vom 3. Februar 1993 (VRSK; SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

1. Die Beschwerde von X. (...) vom 22. Oktober 2004 wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. September 2004 aufgehoben.
- 2.- Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 8'500.-- wird dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft des vorliegenden Entscheides zurückerstattet.

- 3.- Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer für das Beschwerdeverfahren vor der Eidgenössischen Steuerrekurskommission eine Parteientschädigung von Fr. 9'000.-- zu entrichten.
- 4.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter des Beschwerdeführers und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 lit. g OG)**. Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Steuerrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart