

VERJÄHRUNG DER VERRECHNUNGSSTEUER

Erweiterung von fünf auf sieben Jahre durch Art. 12 VStrR

Verrechnungssteuerforderungen verjähren gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden sind. Da die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in der Regel auch einen Anspruch auf die Verrechnungssteuer nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR hat, verjährt ihre Forderung nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung effektiv erst nach sieben Jahren.

1. EINLEITUNG

Der Frage der Verjährung von Steuerforderungen kommt im Hinblick auf die Rechtssicherheit grosse Bedeutung zu. Dies gilt insbesondere bei der Risikobeurteilung (Due Diligence) beim Unternehmenskauf. Der Autor hat sich im Rahmen eines vor sechs Jahren im *Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA)* erschienenen Beitrags bereits eingehend mit dieser Thematik auseinandergesetzt [1].

Die Reaktionen am letztjährigen IFF-Seminar zum Unternehmenssteuerrecht, an dem der Autor den auf Art. 12 Abs. 1 des *Verwaltungsstrafrechtsgesetzes (VStrR)* gestützten Rückerstattungsanspruch anhand eines Fallbeispiels präsentierte [2], machten aber deutlich, dass die Thematik nach wie vor nicht allzu breit bekannt sein dürfte, weshalb eine neuerliche Berichterstattung angebracht zu sein scheint. Zudem hatte das Bundesgericht im zur amtlichen Publikation vorgesehenen Urteil vom 31. März 2017 Gelegenheit, sich mit den Details des Fristenlaufs zu befassen [3], worüber zu berichten sein wird.

2. AUSGANGSSACHVERHALT

Der besseren Anschaulichkeit halber soll die Problematik anhand des am IFF-Seminar zum Unternehmenssteuerrecht 2016 präsentierten Fallbeispiels untersucht werden:

Im Rahmen einer Prüfung im April 2017 entdeckt die ESTV, dass eine schweizerische Gesellschaft (AG) ihrer ausländischen Grossmuttergesellschaft während der



STEFAN OESTERHELT,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
LL.M., PARTNER,
HOMBURGER, ZÜRICH

Jahre 2006 bis 2016 regelmässig zu hohe Zinszahlungen zukommen liess (Zinsfälligkeit jeweils 31. März des Jahres). Diese waren als Zinsaufwand verbucht, und auch die jeweils am 30. Juni des Folgejahres der ESTV eingereichte Jahresrechnung enthielt keine Deklaration als geldwerte Leistung. Mit Schreiben vom 15. Mai 2017 macht die ESTV eine konkret bezifferte Verrechnungssteuerforderung (zuzüglich Verzugszins) geltend.

Die ESTV stellt sich nun die Frage, für welche Jahre sie die Verrechnungssteuer (sowie den Verzugszins) geltend machen kann.

3. GELDWERTE LEISTUNG

Die übersetzte Zinszahlung stellt eine verrechnungssteuerpflichtige geldwerte Leistung i. S. v. Art. 4 Abs. 1 lit. b des *Verrechnungssteuergesetzes (VStG)* dar. Da die Zinszahlung an die ausländische Grossmuttergesellschaft geleistet wird, ist das Meldeverfahren nach Auffassung der ESTV selbst dann nicht anwendbar, wenn sowohl die Muttergesellschaft als auch die Grossmuttergesellschaft aufgrund des Dividendenartikels im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen zur vollständigen Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen berechtigt wäre (sogenannte Direktbegünstigungstheorie) [4].

Die Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten Zinssatz und dem von der ESTV akzeptierten Zinssatz stellt eine der Verrechnungssteuer von 35% unterliegende geldwerte Leistung in den Jahren 2006 bis 2016 dar. Zudem ist Verzugszins von jährlich 5% geschuldet [5].

4. VERJÄHRUNG NACH ART. 17 ABS. 1 VSTG

4.1 Zinszahlungen der Jahre 2006 bis 2011. Die Verrechnungssteuerforderung des Gemeinwesens gegenüber dem Steuerpflichtigen verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem sie entstanden ist [6]. Die Verrechnungssteuerforderung entstand gemäss Art. 12 Abs. 1 VStG im Zeitpunkt, in dem die Zinszahlung fällig wurde. Da vor der Prüfung im August 2017 die Verjährung

durch die ESTV nicht unterbrochen wurde, ist somit die Verrechnungssteuerforderung auf den vor dem 1. Januar 2012 vorgenommenen Zinszahlungen verjährt.

Im Recht der Verrechnungssteuer führt das Institut der Verjährung zum Untergang der Steuerforderung [7]. Die Verrechnungssteuerforderungen für die geldwerten Leistungen der Jahre 2006 bis 2011 sind somit untergegangen.

Aufgrund der Akzessorietät der Verzugszinsforderung gilt dasselbe für den Verzugszins auf der Verrechnungssteuerforderung für vor dem 1. Januar 2012 vorgenommene Zinszahlungen.

4.2 Zinszahlungen der Jahre 2012 bis 2016. Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG wird die Verjährung der Steuerforderung durch jede Anerkennung vonseiten eines Zahlungspflichtigen sowie durch jede auf Geltendmachung des Steueranspruchs gerichtete Amtshandlung, die einem Zahlungspflichtigen zur Kenntnis gebracht wird, unterbrochen [8].

Mit der Unterbrechung beginnt die (relative) Verjährungsfrist von Art. 17 Abs. 1 VStG von Neuem zu laufen. Diese beträgt wiederum fünf Jahre [9]. Zur Unterbrechung der Verjährung genügt gemäss der Rechtsprechung jede Mitteilung der ESTV an den Steuerpflichtigen, in welcher diese unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass sie einen bestimmten Tatbestand als steuerbar betrachtet, wobei dieser nicht bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss [10].

Durch das Schreiben der ESTV vom 15. Mai 2017 hat die ESTV die Verjährung für die Verrechnungssteuerforderungen auf den geldwerten Leistungen der Jahre 2012 bis 2016 wirksam unterbrochen.

Eine absolute Verjährungsfrist (d. h. eine Frist, welche weder unterbrochen werden kann noch stillsteht) ist im VStG nicht enthalten. Das Bundesgericht erblickt in dieser Gesetzeslücke in mittlerweile gefestigter Rechtsprechung ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers [11]. Verrechnungssteuerforderungen unterliegen mithin keiner absoluten Verjährung [12].

Wenn die ESTV somit bis spätestens 14. Mai 2022 ihrer Forderung Nachdruck verleiht (und dies alle fünf Jahre wiederholt), verjähren die Steuerforderungen für die Jahre 2012 bis 2016 nach der derzeitigen Auffassung des Bundesgerichts erst am Sankt-Nimmerleins-Tag.

5. ANSPRUCH GESTÜTZT AUF VERWALTUNGSSTRAFRECHT

Die ESTV kann ihren Anspruch für die Erhebung der Verrechnungssteuer sowie des Verzugszinses für die vor dem 1. Januar 2012 fällig gewordenen Zinszahlungen unter Umständen auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR stützen.

Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR sieht nämlich Folgendes vor:

«Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht (...) eine Abgabe nicht erhoben (...) worden, (...) so sind die Abgabe (...) und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, nachzuentrichten oder zurückzuerstatten.»

Sind die Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR erfüllt, stellt diese Bestimmung somit eine parallele An-

spruchsgrundlage für die Einforderung der Verrechnungssteuer dar.

Ein Anspruch zur Entrichtung der Verrechnungssteuer, welcher sich auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR stützt, unterliegt nicht der Verjährungsordnung von Art. 17 VStG, sondern der Verjährungsregel von Art. 12 Abs. 4 VStrR. Diese lautet wie folgt:

«Leistungs- und Rückleistungspflicht verjähren nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind.»

5.1 Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR. Da die Verrechnungssteuer vom Bund erhoben wird, handelt es sich beim VStG unbestrittenermassen um einen Teil der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes. Eine «Widerhandlung» i. S. v. Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR liegt gemäss bundesgerichtli-

«Verrechnungssteuerforderungen unterliegen keiner absoluten Verjährung.»

cher Rechtsprechung jeweils bereits dann vor, wenn der objektive Tatbestand einer Strafnorm erfüllt ist. Vorsatz oder Fahrlässigkeit ist für den Tatbestand von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR genauso wenig erforderlich wie ein subjektives Verschulden oder die formelle Eröffnung eines Strafverfahrens [13].

Der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 Abs. 1 lit. a VStG lautet wie folgt:

«Wer (...) zum eigenen oder zum Vorteil eines andern (...) dem Bunde Verrechnungsteuer vorenthält.»

Die blosser Nichtdeklaration einer geldwerten Leistung gegenüber der ESTV erfüllt mithin den objektiven Tatbestand von Art. 61 Abs. 1 lit. a VStG.

Der Umstand, dass die steuerpflichtige Gesellschaft in den Jahren 2006 bis 2016 die geldwerten Leistungen gegenüber der ESTV nicht deklariert hat und die Verrechnungssteuer darauf nicht abgeführt hat, erfüllt mithin den objektiven Tatbestand von Art. 61 Abs. 1 lit. a VStG.

Da somit eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vorliegt, hat die ESTV gegenüber der steuerpflichtigen Gesellschaft somit grundsätzlich einen Anspruch auf Nachentrichtung der Verrechnungssteuer sowie des Verzugszinses gestützt auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR für die geldwerten Leistungen der Jahre 2006 bis 2016.

Mit Bezug auf die Jahre 2012 bis 2016, für welche die Verrechnungssteuerforderung noch nicht verjährt ist, hat die ESTV somit zwei parallele Anspruchsgrundlagen, um die Verrechnungssteuer sowie den Verzugszins von der steuerpflichtigen Gesellschaft einzufordern. Der Anspruch der ESTV gestützt auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR wird durch den Anspruch gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG nämlich nicht verdrängt.

Parallel dazu hat die ESTV gestützt auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR auch einen Anspruch auf Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gegenüber der Empfängerin der geldwer-

ten Leistung. Art. 12 Abs. 2 VStrR sieht nämlich vor, dass auch derjenige, welcher in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils (sc. im Sinne von Art. 12 Abs. 1 VStrR) gelangt ist, zur Nachentrichtung verpflichtet ist. Aufgrund der in Art. 14 Abs. 1 VStG vorgesehenen obligatorischen Pflicht zur Über-

«Die strikte Anwendung der gesetzlichen Ordnung würde zum absurden Ergebnis führen, dass die Verjährung des qualifizierten Delikts kürzer ist als diejenige des leichteren Delikts.»

wälzung der Verrechnungssteuer auf den Empfänger besteht somit auch ein Anspruch der ESTV gegenüber der Grossmuttergesellschaft, welche die Zinszahlung erhält. Da diese in casu im Ausland ansässig ist, fehlt es diesbezüglich voraussichtlich an einer möglichen Durchsetzbarkeit der Steuerforderung durch die ESTV.

Die Geltendmachung eines Anspruchs nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR setzt sodann nicht voraus, dass ein formelles Verfahren auf Hinterziehung der Verrechnungssteuer i. S. v. Art. 61 ff. VStG oder Abgabebetrug i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStrR eröffnet wurde.

5.2 Verjährung des Anspruchs der ESTV

5.2.1 *Verjährungsfrist von zehn Jahren gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR i. V. m. Art. 333 Abs. 6 lit. b Strafgesetzbuch (StGB).* Gemäss Art. 12 Abs. 4 VStrR verjährt der Anspruch der ESTV nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR nicht, solange die Strafverfolgung nicht verjährt ist. Nach Auffassung des Bundesgerichts soll diese Verjährungsregelung auch dann anwendbar sein, wenn eine Strafverfolgung mangels schuldhafter Begehung der Tat gar nicht möglich wäre [14]. In Bezug auf Forderungen, die aufgrund einer nur objektiven Widerhandlung entstanden sind und daher nicht Anlass zu einem Strafverfahren geben, muss Art. 12 Abs. 4 VStrR gemäss Bundesgericht so verstanden werden, dass diejenige Verjährungsfrist gilt, welche für die Strafverfolgung anwendbar wäre, sofern die betreffende Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes auch in subjektiver Hinsicht verwirklicht wäre [15].

Mit Bezug auf die Verrechnungssteuer richtet sich die Verjährung somit grundsätzlich nach der Verjährungsregel, welche auf den Straftatbestand von Art. 61 lit. a VStG anwendbar ist. Da das VStG diesbezüglich keine Regelung enthält, beurteilt sich die Verjährung der Verrechnungssteuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 lit. a VStG somit nach den Regeln des StGB bzw. des VStrR.

Der Straftatbestand von Art. 61 lit. a VStG ist lediglich mit Busse bedroht. Mithin handelt es sich dabei gemäss Art. 103 StGB um eine sogenannte Übertretung. Für Übertretungen ist nicht die Verjährungsregel von Art. 97 ff. StGB, sondern die Verjährungsregel von Art. 11 VStrR anwendbar.

Art. 11 Abs. 2 VStrR sieht eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vor, wenn die Übertretung in einer Hinterziehung oder Gefährdung von Abgaben oder im unrechtmässigen Erlangen einer Rückerstattung, Ermässigung oder eines Erlasses von Abgaben besteht.

Nun sieht Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB aber vor, dass die Frist der Verfolgungsverjährung für Übertretungen, die über ein Jahr betragen, um die ordentliche Dauer verlängert werden. Mithin beträgt die Verjährungsfrist für die Hinterziehung der Verrechnungssteuer i. S. v. Art. 61 lit. a VStG ganze zehn Jahre.

5.2.2 *Verkürzung der Verjährungsfrist durch analoge Anwendung von Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB auf sieben Jahre.* Die Verjährungsfrist für die qualifizierte Begehung einer Verrechnungssteuerhinterziehung (der sogenannte Abgabebetrug i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStrR, welcher mit einer Freiheitsstrafe bedroht ist und somit gemäss Art. 10 StGB ein Vergehen darstellt) unterliegt demgegenüber der Verjährungsregel des StGB. Da die Strafandrohung für Abgabebetrug eine Freiheitsstrafe von bis zu einem Jahr ist, beträgt die Verjährungsfrist für Abgabebetrug i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStrR gemäss Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB somit bloss sieben Jahre.

Die strikte Anwendung der gesetzlichen Ordnung würde somit zum absurden Ergebnis führen, dass die Verjährung des qualifizierten Delikts (sieben Jahre für Abgabebetrug i. S. v. Art. 14 VStrR) kürzer ist als diejenige des leichteren Delikts (zehn Jahre für einfache Steuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 VStG) [16].

Dass diese Diskrepanz sinnwidrig ist, hat auch das Bundesgericht im BGE 134 IV 328 vom 16. Oktober 2008 erkannt [17]. Zutreffend hält es fest, dass es nicht sein könne, dass für Übertretungen eine längere Verjährungsfrist gelte als für nach dem gleichen Gesetz zu ahndende Vergehen. Die für Übertretungen geltende Verjährungsfrist von zehn Jahren sei daher auf das für Vergehen geltende Mass von sieben Jahren zu verringern.

BGE 134 IV 328 ist zwar zur Verjährung von Delikten nach dem Zollgesetz und dem Mehrwertsteuergesetz ergangen. Er gilt jedoch gleichermassen auch für die Verrechnungssteuer [18].

Entgegen dem Wortlaut von Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB i. V. m. Art. 11 Abs. 2 VStrR verjährt der Anspruch auf Nachforderung der Verrechnungssteuer nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung somit nicht nach zehn Jahren, sondern bereits nach sieben Jahren. Mithin wird die Verjährungsregelung von Art. 97 Abs. 1 lit. d StGB de facto auch auf Übertretungen (wie z. B. die Hinterziehung von Verrechnungssteuern i. S. v. Art. 61 VStG) angewendet [19].

5.2.3 *Unterbrechung der Verjährungsfrist.* Die Verjährungsfrist von Art. 17 Abs. 1 VStG wurde durch das Schreiben vom 15. März 2017 unterbrochen und begann somit von Neuem zu laufen (vgl. dazu oben Abschnitt 4.2). Für die Steuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 lit. a VStG fehlt aber eine entsprechende Regelung. Dasselbe gilt somit auch für den Nachentrichtungsanspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR.

Art. 11 Abs. 2, 2. Halbsatz VStrR sieht zwar vor, dass die Verjährungsfrist durch Unterbrechung hinausgeschoben wer-

den kann. Die Regeln zur Unterbrechung der Verfolgungsverjährung von Übertretungen, wozu auch die Bestimmung von Art. 11 Abs. 2, 2. Halbsatz VStrR gehört, wurden durch den am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen Art. 333 Abs. 6 lit. c Satz 1 StGB aber aufgehoben. Die Regeln über die Unterbrechung und den Stillstand der Verjährungsfrist von Art. 17 VStG kommen sodann naturgemäss auf die Steuerstrafforderungen auch nicht zur Anwendung [20].

Mithin bewirkt die Geltendmachung der Verrechnungssteuerforderung durch das Schreiben der ESTV vom 15. März 2017 nicht die Unterbrechung der Verjährung des Nachrichtungsanspruchs nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR.

5.2.4 Stillstand der Verjährung. Art. 11 Abs. 3 VStrR sieht aber vor, dass die Verjährung 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 (z. B. der Frage nach der Verrechnungssteuerpflicht einer Leistung) ruht.

Nun sieht Art. 333 Abs. 6 lit. c Satz 1 StGB wiederum vor, dass auch die Regeln über das Ruhen der Verfolgungsverjährung von Übertretungen grundsätzlich aufgehoben werden. Art. 333 Abs. 6 lit. c Satz 2 StGB stellt aber explizit klar, dass dies für die Regelung von Art. 11 Abs. 3 VStrR nicht gilt [21]. In der Botschaft des Bundesrats wird diese Ausnahme damit begründet, dass Abgabestreitigkeiten von Gesetzes wegen (Art. 69 Abs. 2, Art. 73 Abs. 1 und Art. 77 Abs. 4 VStrR) vor einer strafrechtlichen Beurteilung rechtskräftig erledigt sein müssen und infolge der Ausschöpfung sämtlicher Rechtsmittel meistens mehrere Jahre dauern würden [22].

Die Verjährung des Abgabebetrugs i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStrR richtet sich nach den Regeln von Art. 97 ff. StGB. In der Gesetzesnovelle vom 1. Oktober 2002 wurde das Institut der Verjährung, welches in Art. 72 aStGB enthalten war, abgeschafft. Die Regelung von Art. 11 Abs. 3 VStrR ist aber explizit sowohl auf Vergehen als auch auf Übertretungen anwendbar und gilt somit sowohl für die Steuerhinterziehung i. S. v. Art. 61 VStG als auch für den Abgabebetrag i. S. v. Art. 14 Abs. 2 VStrR. Die Regel von Art. 11 Abs. 3 VStrR geht den Regeln von Art. 97 ff. StGB, welche kein Ruhen der Verjährung mehr vorsehen, insofern vor.

Somit steht die siebenjährige Verjährungsfrist für den Anspruch der ESTV nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR still.

Der Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 VStrR lässt offen, ob der Stillstand der Verjährungsfrist mit Einreichung der Einsprache innert 30 Tagen durch den Steuerpflichtigen (Art. 42 VStG) oder bereits mit Eröffnung des Entscheids durch die ESTV i. S. v. Art. 41 VStG beginnt. Das Bundesgericht hat im zur amtlichen Publikation vorgesehenen Urteil vom 31. März 2017 entschieden, dass das Einspracheverfahren (welches den Stillstand der Frist nach Art. 11 Abs. 3 VStrR bewirkt) nicht erst mit Einreichung der Einsprache, sondern bereits mit dem Datum der Verfügung der ESTV zu laufen beginnt [23]: «Il ressort de ce qui précède que la notion de «procédure de réclamation» de l'art. 11 a. 3 DPA doit être comprise comme étant la pro-

cédure qui commence à courir dès le prononcé de la décision de l'autorité fiscale reconnaissant le contribuable débiteur de la créance litigieuse».

Dadurch wird die paradoxe Situation vermieden, dass die siebenjährige Verjährung zwischen Eröffnung des Entscheids durch die ESTV und Ablauf der Einsprachefrist von Art. 42 Abs. 1 VStG eintritt.

Wenn die ESTV bis spätestens 30. Juni 2017 eine formelle Verfügung (Entscheid i. S. v. Art. 41 VStG) betreffend den Nachsteueranspruch i. S. v. Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR für die

«Die Verjährungsfrist beginnt an dem Tag zu laufen, welcher auf den Tatzeitpunkt folgt.»

geldwerten Leistungen der Jahre 2009 bis 2011 dem Steuerpflichtigen erlässt, greift die Regelung von Art. 11 Abs. 3 VStrR (Ruhen der Verjährung). Selbst wenn danach ein jahrelanges Rechtsmittelverfahren folgt, kann der auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR gestützte Anspruch der ESTV ab diesem Zeitpunkt nicht mehr der Verjährung unterliegen.

5.3 Beginn der Verjährungsfrist von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR

5.3.1 Zeitpunkt der Tatbegehung (Art. 98 lit. a StGB). Der Beginn der Verjährungsfrist von Art. 61 lit. a VStG (und somit auch des Anspruchs der ESTV nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR) richtet sich nicht nach Art. 17 VStG (Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Forderung entstanden ist), sondern nach Art. 98 StGB [24]: massgebend ist mithin der Tag, an dem der Täter die strafbare Tätigkeit ausführt (Art. 98 lit. a StGB) [25]. Dies ist der Zeitpunkt des tatbestandsmässigen Verhaltens, nicht der Zeitpunkt des Eintritts des allenfalls zur Vollendung des Delikts erforderlichen Erfolgs [26].

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts wird der Tag der Tatausführung nicht mitgezählt [27]. Die Verjährungsfrist beginnt an dem Tag zu laufen, welcher auf den Tatzeitpunkt folgt.

5.3.2 Einreichung der Jahresrechnung bei der ESTV als massgeblicher Tatzeitpunkt. Die Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen i. S. v. Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der entsprechenden Leistung (Art. 12 Abs. 1 VStG) und wird innert 30 Tagen fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG). Innert dieser Frist muss die Verrechnungssteuer gegenüber der ESTV unaufgefordert mittels einschlägigem Formular deklariert und abgeführt werden (Art. 38 Abs. 2 VStG).

Die Tathandlung der Hinterziehung der Verrechnungssteuer nach Art. 61 lit. a VStG ist grundsätzlich die fehlende Deklaration und Entrichtung der Verrechnungssteuer. Nach einer älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts wird das Delikt von Art. 61 lit. a VStG, welches durch die Nichtdeklaration und ausgebliebene Leistung des Steuerbetrags in die Wege geleitet worden ist, vielmehr erst dadurch bewirkt,

dass der ESTV unrichtige Jahresrechnungen eingereicht werden, welche die fraglichen, die Steuer auslösenden Vorgänge nicht abbilden oder sonst keine Anhaltspunkte hierfür enthalten. Die Verjährung beginnt somit nach Auffassung des Bundesgerichts erst mit der Einreichung einer solchen Jah-

«Die Verlängerung der Verjährungsdauer hat zwar lange Tradition in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung, ist aber nicht unproblematisch.»

resrechnung bei der ESTV zu laufen [28]. Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesgericht im zur amtlichen Publikation vorgesehenen Urteil vom 31. März 2017 unlängst bestätigt [29].

Praktisch bedeutet dies, dass die Verjährung wohl regelmässig nicht mit dem Ablauf des Geschäftsjahres beginnt, in welchem die geldwerte Leistung erfolgte, sondern zum späteren Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnung (zusammen mit dem massgeblichen Formular) bei der ESTV. Entscheidend ist dabei nicht etwa der Tag, an dem die Jahresrechnung die Sphäre der ESTV erreicht, sondern der Tag, an welchem die Gesellschaft die entsprechende Jahresrechnung einreicht [30].

Im Ausgangssachverhalt beginnt die Verjährungsfrist von sieben Jahren somit jeweils am Tag, welcher auf die Absendung der Jahresrechnung an die ESTV des auf die Zinszahlung folgenden Jahres folgt (d. h. am 1. Juli). Am 15. Mai 2017 sind somit sämtliche geldwerten Leistungen von Steuerperioden, für die am 14. Mai 2010 noch keine Jahresrechnung eingereicht wurde, noch nicht verjährt. Da die Verjährung für die am 31. März 2009 fällig gewordene Zinszahlung erst am Tag nach der Absendung der Jahresrechnung am 30. Juni 2010 (d. h. am 1. Juli 2010) zu laufen beginnt, ist somit der Nachentrichtungsanspruch i. S. v. Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR für sämtliche Zinszahlungen ab dem 1. Januar 2009 im Zeitpunkt der Geltendmachung dieses Anspruchs am 15. Mai 2017 noch nicht verjährt. Damit der Stillstand der Verjährung eintritt, muss die ESTV dem Steuerpflichtigen aber bis spätestens 30. Juni 2017 einen formellen Entscheid i. S. v. Art. 41 VStG eröffnen.

Während die ESTV somit am 15. Mai 2017 im Ergebnis gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG die Verrechnungssteuer für die Jahre 2012 bis 2016 verlangen kann, kann sie sich für die Jahre 2009 bis 2011 ausschliesslich auf den Nachentrichtungsanspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR stützen. Für die geldwerten Leistungen der Vorjahre ist sowohl der Anspruch nach Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG als auch der Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR verjährt.

5.3.3 Fristbeginn falls Jahresrechnung der ESTV nicht eingereicht wird. Wenn die Jahresrechnung der ESTV von der steuerpflichtigen Gesellschaft gar nicht eingereicht wird [31], würde dies dazu führen, dass die Verjährungsfrist von sieben Jah-

ren unter Umständen sehr spät (d. h. im Zeitpunkt der Anforderung der entsprechenden Jahresrechnung durch die ESTV) zu laufen beginnt.

Dieses Ergebnis vermag nicht zu überzeugen. Es ist nämlich mitnichten so, dass der Tatbestand von Art. 61 lit. a VStG nur dann erfüllt ist, wenn eine unrichtige Jahresrechnung der ESTV eingereicht wird [32]. Wird die Jahresrechnung in Missachtung der Vorschrift von Art. 21 Abs. 1 lit. c der *Verrechnungssteuerverordnung (VStV)* der ESTV nicht eingereicht, sollte die Frist von sieben Jahren nach der hier vertretenen Auffassung mit Ablauf der in Art. 21 Abs. 1 VStV vorgesehenen Frist von 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung zu laufen beginnen. Falls gar keine Generalversammlung stattgefunden hat, an welchem die Jahresrechnung abgenommen wurde, sollte 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 beginnen. Die Einreichung der Jahresrechnung im Rahmen der Steuererklärung beim kantonalen Steueramt ist im Hinblick auf den Fristenlauf nach hier vertretener Auffassung dagegen unbeachtlich, da die Jahresrechnung vom kantonalen Steueramt nicht automatisch an die ESTV weitergeleitet wird.

5.3.4 Kein fortgesetztes Delikt. Immerhin ist anzumerken, dass die vom Bundesgericht früher vertretene Rechtsfigur des fortgesetzten Delikts aufgegeben wurde. Mehrere tatsächliche Handlungen bilden somit nur noch dann in verjährungsrechtlicher Hinsicht eine Einheit, wenn sie gleichartig und gegen dasselbe Rechtsgut gerichtet sind und ein andauerndes pflichtwidriges Verhalten bilden, das der infrage stehende gesetzliche Straftatbestand ausdrücklich oder sinngemäss mitumfasst [33].

Die Verjährung beginnt somit grundsätzlich für jede einzelne steuerpflichtige Leistung mit der letzten jeweiligen Tathandlung zu laufen. Dies ist gerade bei jährlich wiederkehrenden geldwerten Leistungen (wie z. B. überhöhten Zinszahlungen) natürlich von entscheidender Bedeutung.

5.4 Kritik an der bisherigen Praxis. Die Verlängerung der Verjährungsdauer über den Umweg von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR hat zwar lange Tradition in der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung, ist aber nicht unproblematisch. Da der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung von Art. 61 lit. a VStG nämlich mit der Nichtentrichtung der Steuer immer erfüllt ist, führt dies dazu, dass die fünfjährige Verjährungsfrist von Art. 17 VStG totor Buchstabe ist und faktisch auf sieben Jahre verlängert wird. Eine analoge Situation präsentiert sich auch für andere Steuerarten: So wird die Verjährungsfrist für die Stempelabgaben (Art. 30 Abs. 1 StG) sowie den Zoll (Art. 75 Abs. 4 *Zollgesetz, ZG*) über die Hintertür von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR faktisch von fünf auf sieben Jahre verlängert.

Besondere Bedeutung kam dem Anspruch von Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR im Bereich der Zollabgaben vor Inkrafttreten des neuen Zollgesetzes vom 18. März 2005 zu, da das bis zum 1. Mai 2007 in Kraft befindliche Recht eine extrem kurze relative Verjährungsfrist von bloss einem Jahr enthielt.

Bemerkenswert ist, dass das am 1. Mai 2007 in Kraft getretene Zollgesetz in Art. 75 Abs. 4 Satz 2 ZG «längere Verjährungsfristen nach den Artikeln 11 und 12 VStrR» explizit vorbehält [34].

Einen anderen Weg beschritt der Gesetzgeber für die Mehrwertsteuer. Art. 105 Abs. 3 des *Mehrwertsteuergesetzes* (MWSTG) stellt nämlich klar, dass der auf Art. 12 Abs. 1 lit. a

«Die Regelung von Art. 105 Abs. 3 MWSTG ist absolut sachgerecht und sollte auch auf die Verrechnungssteuer übertragen werden.»

VStrR gestützte Nachforderungsanspruch nicht der Verjährungsregelung von Art. 11 VStrR i. V. m. Art. 333 Abs. 6 StGB unterliegt. Vielmehr soll grundsätzlich die auf die Mehrwertsteuerforderung anwendbare Verjährungsregelung (Art. 42 MWSTG) auch auf den Nachforderungsanspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR anwendbar sein [35].

Die Regelung von Art. 105 Abs. 3 MWSTG ist absolut sachgerecht und sollte auch auf die Verrechnungssteuer übertragen werden. Es kann nicht dem gesetzgeberischen Willen entsprechen, dass eine verjährte Steuerforderung durch die Hintertür der auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR gestützten Steuernachforderung der längeren Verjährungsfrist von Art. 11 VStrR i. V. m. Art. 333 Abs. 6 StGB zugeführt wird. Die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR machte die explizite Regelung von Art. 105 Abs. 3 MWSTG notwendig [36]. Richtigerweise müsste dasselbe aber für die anderen Steuergesetze, die (noch) keine derartigen Beschränkungen enthalten, ebenfalls gelten. Das Ergebnis von Art. 105 Abs. 3 MWSTG könnte nämlich auf dem Auslegungsweg ohne Weiteres auf das VStG übertragen werden, da dieses ja keine gegenteilige Bestimmung im Sinne von Art. 75 Abs. 4 Satz 2 ZG kennt [37].

5.5 Uneinheitliche neuere Praxis des Bundesgerichts

5.5.1 Bisherige ständige Praxis des Bundesgerichts. Die Ausdehnung der Verjährungsfrist durch Rückgriff auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR kann sich aber nicht nur auf eine rege Verwaltungspraxis, sondern auch auf ein solides Fundament in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stützen [38]. Die vom Autor geäußerte Kritik [39] wurde bisher weder vom Bundesverwaltungsgericht noch vom Bundesgericht angenommen. Auch in jüngeren Entscheiden des Bundesgerichts findet sich das Mantra, dass der Nachentrichtungsanspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR sowie die Verjährungsfrist von sieben Jahren nach Art. 12 Abs. 4 VStrR immer dann greife, wenn der objektive Tatbestand der Verrechnungssteuerhinterziehung erfüllt sei (sprich: immer, wenn die Verrechnungssteuer nicht entrichtet wurde).

5.5.2 Kehrtwende des Bundesgerichts im Urteil vom 5. Mai 2015? Dieses Mantra wird vom Bundesgericht auch im Urteil vom

5. Mai 2015 betreffend Dividendenstrippingtransaktionen unter dem DBA-Dänemark wiederholt [40]. Interessanterweise steht die ratio decidendi dieses Urteils aber in scharfem Kontrast zu dieser Aussage. Der Fall betraf eine Situation, in welcher eine in Dänemark ansässige Bank die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verlangt hat, obwohl sie (nach Ansicht der ESTV sowie des Bundesgerichts) mangels Nutzungsberechtigung nicht abkommensberechtigt war [41]. Der Rechtsgrund der Rückforderung der Verrechnungssteuer von der dänischen Bank als Leistungsempfänger (wie auch die anwendbare Verjährungsregelung) war Gegenstand einer langen Debatte im Rahmen der öffentlichen Urteilsberatung vom 5. Mai 2015. Dabei überboten sich die urteilenden Richter mit abenteuerlichen Rechtsgrundlagen für einen allfälligen Rückerstattungsgrund.

Erstaunlicherweise waren sich die Richter im Urteil vom 5. Mai 2015 dagegen einig, dass sich ein Rückforderungsanspruch nicht auf Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR stützen liesse. In der Urteilsbegründung wird diesbezüglich festgehalten, dass es hier nicht um eine strafbare Widerhandlung gehe, sondern nur darum, ob der dänischen Bank für ihre im Jahre 2006 eingereichten Rückerstattungsanträge die effektive Nutzungsberechtigung abzusprechen sei [42].

Ist der dänischen Bank aber die Nutzungsberechtigung abzusprechen und war diese daher nicht zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt, erwirkte sie durch die Einreichung der Rückerstattungsanträge aber eine ungerechtfertigte Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Mithin ist der objektive Tatbestand von Art. 61 lit. c VStG erfüllt. Wenn das Bundesgericht im Urteil vom 5. Mai 2015 einen Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR mangels «strafbarer Widerhandlung» ablehnte, muss daher davon ausgegangen werden, dass diesbezüglich zusätzliche Anforderungen, wel-

«Auch wenn das bundesgerichtliche Verdikt sehr salopp erscheint, kommt ihm dennoch gewisse Bedeutung zu, da der Rückforderungsanspruch nur schwer zu begründen war.»

che über die blossе ungerechtfertigte Rückforderung der Verrechnungssteuer hinausgehen, gestellt werden. Analog kann auch die blossе Nichtentrichtung der Verrechnungssteuer nicht mehr für einen Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR ausreichen. Welche zusätzlichen Anforderungen hier vom Bundesgericht gestellt werden, ist natürlich vollkommen offen. Auch wenn das bundesgerichtliche Verdikt sehr salopp erscheint, kommt ihm dennoch gewisse Bedeutung zu, da der Rückforderungsanspruch nur schwer zu begründen war und letztlich eine analoge Anwendung der Prinzipien der ungerechtfertigten Bereicherung (aber unter Anwendung der Verjährungsregelung im VStG) mehrheitsfähig

erschien. Dass sämtliche Bundesrichter darauf verzichteten, einen Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR, welcher sich einerseits auf eine langjährige bundesgerichtliche Recht-

«Dass sämtliche Bundesrichter darauf verzichteten, einen Anspruch nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR geltend zu machen, ist bemerkenswert.»

sprechung hätte stützen können und auch die Verjährungsproblematik elegant gelöst hätte, geltend zu machen, ist vor diesem Hintergrund bemerkenswert.

5.5.3 Bestätigung der alten Praxis im Urteil vom 31. März 2017. Ob dies tatsächlich der erhoffte Silberstreifen am Horizont oder bloss eine Fata Morgana ist, bleibt abzuwarten. So hält das Bundesgericht auch in den seither ergangenen Entscheiden

(z. B. Urteil des Bundesgerichts vom 31. März 2017 [43]) leider an der bisherigen Formel fest, wonach die blosser Nichtentrichtung der Verrechnungssteuer für die Begründung des Anspruchs nach Art. 12 Abs. 1 lit. a VStrR (sowie die entsprechende Verlängerung der Verjährungsfrist von fünf auf sieben Jahre) genügt. Immerhin handelte es sich dabei um einen Fall, bei dem auch ein formelles Steuerhinterziehungsverfahren durch die ESTV eröffnet wurde. Ob der subjektive Tatbestand von Art. 61 lit. a VStG in casu erfüllt war, blieb hingegen offen.

Somit muss der vorsichtige Berater weiterhin damit rechnen, dass Verrechnungssteuerforderungen der ESTV während sieben Jahren ab Einreichung der Jahresrechnung bei der ESTV geltend gemacht werden können und die entsprechende Frist erst mit Einreichung der unvollständigen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Im Ausgangsfall ist daher damit zu rechnen, dass die Geltendmachung der Verrechnungssteuer nicht nur für die Jahre 2016 bis 2012, sondern auch für die Jahre 2009 bis 2011 vom Bundesgericht geschützt würde. ■

Anmerkungen: 1) Stefan Oesterhelt, Verjährung im Steuerrecht, ASA 79 (2010/2011), 817 ff. 2) Oesterhelt/Deiss, Aktuelle Fragen zur Konzernfinanzierung, IFF Seminar Unternehmenssteuerrecht vom 22./23. August 2016, Folien 46 ff. 3) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015. 4) Im Rahmen dieses Beitrags wird nicht auf die Frage eingegangen, ob die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie (und damit die Verweigerung von Nullsatz bzw. Meldeverfahren) der Sache nach richtig ist. Auch hier bestehen nach Auffassung des Autors erhebliche Zweifel. Vorliegend soll bloss die Thematik der Verjährung abgehandelt werden. 5) Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Verzinsung ausstehender Verrechnungssteuern (SR 642.212). 6) Entsteht die Verrechnungssteuerforderung beispielsweise am 1. Januar 2010 endet die Verjährung am 31. Dezember 2015 um Mitternacht. Dass es sich beim darauffolgenden Tag (dem 1. Januar 2016) um einen gesetzlichen Feiertag handelt, ist unbeachtlich. 7) Vgl. BGE 126 II 1 ff., 3. 8) Vgl. Beusch, BSK VStG, Art. 17 N 17 ff. 9) BGER vom 23. November 1894, BGE 20, 1020 ff. (mit Bezug auf die Verjährung von zivilrechtlichen Forderungen). 10) BVGer vom 21.1.2010, A-1571/2006, Erw. 2.5.1; BVGer vom 23.11.2007, A-1427/2006, Erw. 2.6; BVGer vom 17.7.2007, A-1402/2006, Erw. 2.4; SRK vom 18.10.2006, VPB 67.17, Erw. 3. 11) Vgl. BGER vom 26.11.1999, BGE 126 II 1 ff., 6; BGER vom 18.12.2008, 2C_502/2008, Erw. 7.2; BGER vom 24.1.2011, 2C_188/2010 und 2C_194/2010, Erw. 5.4. 12) Die bundesgerichtliche Rechtsprechung wurde vom Autor bereits eingehend einer kritischen Würdigung unterzogen (vgl. Oesterhelt, ASA 79 (2011/2012), 817 ff., 821 ff.), was hier nicht wiederholt werden soll. Bis auf Weiteres muss die diesbezügliche Position des Bundesgerichts wohl hingenommen werden. 13) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015, Erw. 4; BGER vom 20.9.2016, 2C_912/2015, RDAF 2016 II 634 ff. Erw. 5.1; BGER vom 24.1.2014, 2C_201/2013, Erw. 7.4; BGER vom 16.7.2013, 2C_185/2013, ASA 82 (2013/2014), 427 ff. Erw. 8; BGER vom 8.4.2010, 2C_747/2009, Erw. 4.1; BGER vom 22.12.2009, 6B_746/2009, Erw. 7; BGER 2.2.2007, 2A_242/2006, E. 2.1; BGER 9.10.2006, 2A_230/2006, E. 7.1; BGER 23.8.2005,

2A_82/2005, E. 2.1; BGER vom 8.2.2005, 2A_608/2004, E. 4.1; BGER vom 15.11.2004, 2A_199/2004, E. 2.1; BGER vom 10.5.2004, 2A_603/2003, E. 3.2; BGER vom 10.5.2004, 2A_580, E. 3.3; BGER vom 31.3.2004, 2A_1/2004, E. 2.1; BGER vom 7.1.2003, BGE 129 II 160 ff., 167; BGER vom 25.4.2003, BGE 129 II 385 ff., 396; BGER vom 4.8.1999, ASA 68 (1999/2000), 438 ff., 440; BGER vom 26.3.1987, ASA 56 (1987/88), 203 ff., 207; BGE vom 30.6.1989, BGE 115 Ib 358 ff., 360; BGER vom 28.8.1981, BGE 107 Ib 198 ff., 201; BGER vom 21.7.1980, BGE 106 Ib 218 ff., 221; BGER vom 3.3.1978, BGE 104 Ib 280 ff., 285. 14) BGER vom 21.7.1980, BGE 106 Ib 218 ff., 222. 15) BGER vom 7.2.2001, ASA 70 (2001/2002), 330 ff., 333; BGER vom 4.5.1981, BGE 110 Ib 306 ff., 311; BGER vom 28.8.1981, BGE 107 Ib 198 ff., 204; BGER vom 21.7.1980, BGE 106 Ib 218 ff., 222. 16) So auch Langlo, welcher de lege ferenda eine Verjährungsfrist von fünf Jahren vorschlägt (Langlo, Prescription des infractions fiscales: le piège de l'article 333 alinéa 6 CP, ASA 75 [2006/2007], 433 ff., 446). 17) BGER vom 16.10.2008, BGE 134 IV 328 ff., 332; vgl. hierzu Riedo/Zurbrügg, AJP 2009, 372 ff.; Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in: OREF (Hrsg.), Les procédures en droit fiscal, 3. Auflage, Bern 2015, 951 ff., 1071. 18) Vgl. hierzu eingehend Oesterhelt, ASA 79 (2010/2011), 817 ff., 830 f. 19) Vgl. BGER vom 30.9.2010, 2C_112/2010, Erw. 2.1. 20) Vgl. ESTV vom 21.11.2006, in: Praxis der Bundessteuern, I. Teil, Band 2: Verrechnungssteuer, Art. 17 N 17. 21) Eidg. Zollrekurskommission (ZRK) vom 25.4.2006, ASA 75 (2006/2007), 503 ff., 507. 22) Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. September 1998, BBl 1999 II 1979 ff., 2157. 23) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015, Erw. 5.7. 24) Vgl. BGER vom 30.11.1978, BGE 104 IV 266 ff., 267; Botschaft des Bundesrats vom 21. April 1971 zum VStrR, BBl 1971 I 1007. 25) SRK 21.4.1995, ASA 64 (1995/96), 648 ff., 656. 26) BGER vom 24.1.1975, BGE 101 IV 20 ff., 23 ff. BGER vom 11.8.2008, BGE 134 IV 297 ff., 300 f.; BGER vom 16.12.2013, BGE 140 II 7 ff., 9. 27) BGER vom 3.12.1971, BGE 97 IV 238 ff., 239; BGER vom 27.3.1981,

BGE 107 Ib 74 ff., 75. 28) BGER 26.3.1987, ASA 56 (1987/88), 203 ff., 208. 29) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015, Erw. 4.6. 30) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015, Erw. 4.6.2. 31) Beispielsweise weil die Gesellschaft (fälschlicherweise) der Auffassung war, dass keiner der in Art. 21 VStV genannten Gründe vorlag. 32) Vgl. Beusch/Malla, Art. 61 VStG N 11, in: Zweifel/Beusch/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, VStG, 2. Auflage, Basel 2012. 33) BGER vom 18.3.1994, BGE 120 IV 6 ff., 8; vgl. auch BGER vom 20.5.2000, BGE 126 IV 141 ff., 142 ff.; BGER vom 20.2.1998, BGE 124 IV 59 ff., 61; BGER vom 7.11.1997, BGE 124 IV 5 ff., 6 ff.; BGER vom 29.9.1998, BGE 123 IV 193 ff., 194 ff.; BGER vom 28.5.1993, BGE 119 IV 199 ff., 200 ff.; BGER vom 17.2.1993, BGE 119 IV 73 ff., 77 ff.; BGER vom 17.6.1992, BGE 118 IV 309 ff., 317 f.; BGER vom 8.3.1991, BGE 117 IV 408 ff., 413 f. 34) Vgl. hierzu Daniel Riedo, in: Kocher/Clavadetscher (Hrsg.), Zollgesetz, Bern 2009, Art. 75 ZG N 22. 35) Vgl. Art. 105 Abs. 3 lit. a MWSTG. 36) Vgl. hierzu Valérie Paris, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (Hrsg.), MWSTG, Basel 2015, Art. 105 N 13 ff. 37) Vgl. dazu Weidmann/Oesterhelt, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, StR 2007, 622 ff., 635. Unter Berufung auf die Kritik von Weidmann/Oesterhelt fordert Hans-Peter Hochreutener nunmehr, dass Art. 12 VStrR nur anzuwenden sei, wenn die Handelnden ein «besonders verwerfliches Vorgehen» an den Tag legten (vgl. Hans-Peter Hochreutener, Ergänzungsband zu «Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer», Rz. 147, Bern 2017). 38) Vgl. hierzu die Nachweise in Anm. 11. 39) Vgl. insbesondere Oesterhelt, ASA 79 (2010/2011), 817 ff., 837 ff.; Weidmann/Oesterhelt, StR 2007, 622 ff., 635. 40) BGER vom 5.5.2015, 2C_364/2012, Erw. 8.4. 41) Vgl. hierzu eingehend Beat Baumgartner, Beneficial Ownership und Dividendendarbitrage – Urteile des Bundesgerichts vom 5.5.2015, StR 2015, 924 ff.; Nordin/Schudel, Finanzprodukte und Verrechnungssteuerrück-erstattung – ausgewählte Aspekte, FStR 2016, 37 ff. 42) BGER vom 5.5.2015, 2C_364/2012, Erw. 8.4. 43) BGER vom 31.3.2017, 2C_1154/2015, Erw. 4.