Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
6S.464/2004 /bri

Urteil vom 9. Mai 2005
Kassationshof

Besetzung
Bundesrichter Schneider, Präsident,
Bundesrichter Wiprächtiger, Zünd,
Gerichtsschreiber Näf.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Fahrlässige Steuergefährdung (Art. 61 Abs. 1 lit. a aMWSTV, Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG); Ruhen der Verjährung (Art. 11 Abs. 3 VStrR),

Nichtigkeitsbeschwerde gegen das Urteil des Kantons-gerichts Basel-Landschaft, Abteilung Zivil- und Strafrecht, vom 2. November 2004.

Sachverhalt:
A.
A.a X._____ war Gesellschafter und Geschäftsführer der Kommanditgesellschaft A._____, der Kollektivgesellschaft B._____ sowie der Kollektivgesellschaft C._____. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) führte in der Zeit vom 6. August 1996 bis zum 16. Januar 1997 an insgesamt 17,5 Tagen bei diesen drei Gesellschaften Mehrwertsteuerkontrollen über die Abrechnungsperioden vom 1. Quartal 1995 bis zum 3. Quartal 1996 durch. Die Kontrollen ergaben, dass bei allen drei steuerpflichtigen Gesellschaften die Bücher nicht ordnungsgemäss geführt worden waren. Die ESTV legte daher den Umsatz nach pflichtgemässem Ermessen fest und erhob gegen die drei Gesellschaften mit Ergänzungsabrechnungen vom 16. Januar 1997 Steuernachforderungen über Fr. 6'754.– beziehungsweise Fr. 30'394.– respektive Fr. 31'409.–. Die ESTV bestätigte mit Entscheiden vom 10. März 1997 diese Nachbelastungen und wies die von X._____ dagegen erhobenen Einsprachen vom 7. April 1997 mit Entscheiden vom 26. März 2001 ab.

X._____ erhob gegen die drei Einspracheentscheide der ESTV Verwaltungsbeschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurs-kommission. Er ersuchte um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies die Gesuche um unentgeltliche Rechtspflege mit Zwischenentscheiden vom 10. Juli 2001 ab. Die von X._____ dagegen erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden wies das Bundesgericht mit Urteilen vom 17. September 2001 ab, soweit es darauf eintrat (Urteile 2A.335-337/2001).

Mit Entscheiden vom 5. November 2001 trat die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf die Beschwerden gegen die Einsprache-entscheide der ESTV nicht ein, da der verlangte Kostenvorschuss nicht bezahlt worden war.
A.b Mit Schlussprotokoll vom 9. Januar 2003 eröffnete die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV gegen

X._____ bezüglich aller drei Gesellschaften ein Verwaltungsstrafverfahren wegen fahrlässiger Steuergefährdung.

Die ESTV sprach X._____ mit Strafbescheid vom 24. Februar 2003 der Widerhandlung im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG, begangen durch fahrlässige Steuergefährdung, schuldig und auferlegte ihm eine Busse von 5000 Franken.

X._____ verlangte die gerichtliche Beurteilung.
B.
Das Strafgerichtspräsidium des Kantons Basel-Landschaft sprach X._____ am 26. Januar 2004 in Anwendung von Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 VStrR der fahrlässigen Steuergefährdung schuldig und verurteilte ihn zu einer Busse von 2500 Franken.

Das Kantonsgericht Basel-Landschaft hob diesen Entscheid am 2. November 2004 in Gutheissung der von X._____ dagegen eingereichten Appellation auf und gab dem Verfahren wegen Eintritts der Verjährung keine Folge.
C.
Die ESTV führt eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde mit dem An-trag, das Urteil des Kantonsgerichts vom 2. November 2004 sei aufzu-heben und die Sache zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
D.
Das Kantonsgericht beantragt unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Nichtigkeitsbeschwerde.

X._____ beantragt in seiner Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Nach der Auffassung der Vorinstanz waren die inkriminierten Taten im Zeitpunkt der Ausfällung des hier angefochtenen Appel-lationsentscheids vom 2. November 2004 absolut verjährt. Die zahlreichen Vorwürfe hinsichtlich der mangelhaften Buchführung des Beschwerdegegners für die drei steuerpflichtigen Unternehmen ergäben sich bereits aus den umfassenden Kontrollberichten des Steuerinspektorats vom 17. Januar 1997. Damit habe ab diesem Zeitpunkt der Vorwurf der mangelhaften Buchführung beziehungsweise der Steuergefährdung festgestanden und daher spätestens am 17. Januar 1997 die Verjährungsfrist begonnen. Die Verfolgungsverjährung habe entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin und der ersten Instanz während des Einspracheverfahrens betreffend die Höhe der Steuernachforderungen nicht gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR geruht, da der Vorwurf der mangelhaften Buchführung unabhängig vom Ausgang des Einspracheverfahrens festgestanden habe und die darin zu klärende Frage somit keine strafrechtlich relevante Vorfrage gewesen sei. Die Verjährungsfrist von maximal 7 ½ Jahren (Art. 11 Abs. 2 VStrR) sei somit spätestens Mitte Juli 2004 abgelaufen. Nach den weiteren Erwägungen der Vorinstanz erscheint es im Übrigen eher nahe liegend anzunehmen,
dass die Verjährung nicht erst am 17. Januar 1997, sondern bereits jeweils 60 Tage nach Ablauf der einzelnen Abrechnungsquartale begonnen habe, in welchem Falle die Verjährung mangels rechtzeitiger Unterbrechung jeweils nach Ablauf von fünf Jahren, d.h. schon zwischen dem 31. Mai 2000 (für das 1. Quartal 1995) und dem 1. November 2001 (für das 3. Quartal 1996) eingetreten wäre, wobei allerdings weder die Kontrollberichte des Inspektorats noch der Schlussbericht und der Strafbescheid der ESTV eine Aufschlüsselung der dem Beschwerdegegner vorgeworfenen mangelhaften Buchführung beziehungsweise Steuergefährdung diffe-renziert nach den einzelnen Abrechnungsquartalen erlaubten. Die Vorinstanz liess indessen offen, wie es sich damit im Einzelnen verhält. Unabhängig davon seien die inkriminierten Taten in jedem Falle verjährt, weil im Zeitpunkt der Ausfällung des angefochtenen Appellationsentscheids vom 2. November 2004 mehr als 7 ½ Jahre seit dem 17. Januar 1997 verstrichen seien, als die Verjährung spätestens begonnen habe.
1.2 Die Beschwerdeführerin vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die Verfolgungsverjährung in der Zeit ab 7. April 1997, als der Beschwerdegegner gegen die Verfügungen der ESTV vom 10. März 1997 betreffend Steuernachforderungen Einsprachen erhob, bis zum 5. November 2001, als die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf die Beschwerden gegen die Einspracheentscheide der ESTV vom 26. März 2001 mangels Leis-

tung des Kostenvorschusses nicht eintrat, gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR geruht habe. Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, wegen der inkriminierten mangelhaften Buchführung im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG sei eine Schätzung der Umsätze durch die ESTV notwendig gewesen, aufgrund welcher die Steuernachforderungen verfügt worden seien, die in der Folge Gegenstand der Einsprache- und Beschwerdeverfahren gebildet hätten. Während dieser Verfahren habe entgegen der Auffassung der Vorinstanz noch überhaupt nicht festgestanden, ob effektiv im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG mangelhaft Buch geführt worden sei. Ausserdem sei zu beachten, dass sich die Busse auch nach der Höhe der gefährdeten Steuer bemesse (Art. 86 Abs. 2 MWSTG) und davon auch abhänge, ob allenfalls ein schwerer Fall
vorliege. Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann die vorinstanz-liche Bemerkung, wonach die Verjährung wohl eher jeweils 60 Tage nach Ablauf des jeweiligen Abrechnungsquartals begonnen habe. Mit dieser Erwägung lasse die Vorinstanz das Institut der verjährungs-rechtlichen Einheit im Sinne von Art. 71 Abs. 2 StGB ausser Acht. Eine solche Einheit sei vorliegend zu bejahen. Die Verjährung sei demnach vom 1. (recte wohl: 17.) Januar 1995 bis zum 7. April 1997 gelaufen. Danach habe sie bis zum 5. November 2001 geruht. In der Folge sei sie weitergelaufen. Am 9. Januar 2003 sei sie durch die Zustellung des Schlussprotokolls der ESTV an den Beschwerdegegner unterbrochen worden. Die Verfolgungsverjährung sei daher noch nicht eingetreten. Der angefochtene Entscheid verstosse gegen Art. 11 Abs. 2 und 3 VStrR sowie Art. 71 Abs. 2 StGB.
2.
2.1 Gemäss Art. 86 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20), in Kraft seit 1. Januar 2001, wird, sofern die Tat nicht nach einer anderen Bestimmung mit höherer Strafe bedroht ist, wegen Steuergefährdung mit einer Busse bis zu 10'000 Franken, in schweren Fällen und bei Rückfall mit einer Busse bis zu 30'000 Franken unter anderen bestraft, wer vorsätzlich oder fahrlässig Geschäftsbücher, Belege, Geschäfts-papiere und sonstige Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäss führt, ausfertigt, aufbewahrt oder vorlegt (lit. c). Nach Art. 86 Abs. 2 MWSTG kann eine Busse bis zum Einfachen der gefährdeten Steuer ausgesprochen werden, sofern dies einen höheren Betrag ergibt.

Das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer hat die Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 S. 1464 ff.) ersetzt, die am 1. Januar 1995 in Kraft getreten war. Nach deren Art. 61 Abs. 1 wurde - soweit die Steuer auf dem Umsatz im Inland betreffend - wegen Steuergefährdung mit Busse bis zu 50'000 Franken unter anderen bestraft, wer die gesetzmässige Erhebung der Umsatzsteuer gefährdet, indem er vorsätzlich oder fahrlässig der Pflicht zur Anmeldung als Steuerpflichtiger, zur Einreichung der Steuerabrechnung, zur ordnungsgemässen Führung, Aufbewahrung und Vorlage der Geschäftsbücher, Belege, Geschäftspapiere und sonstiger Aufzeichnungen oder zur Erteilung von Auskünften nicht nachkommt (lit. a).
2.2 Die inkriminierten Widerhandlungen fallen unter die Geltungsdauer der alten Mehrwertsteuerverordnung. Die Beschwerdeführerin, die erste Instanz und möglicherweise auch die Vorinstanz sind der Auffassung, dass das neue Mehrwertsteuergesetz und damit dessen Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG anwendbar sei, da es angesichts der angedrohten Strafe für den Beschwerdegegner milder sei. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Zwar sah Art. 61 aMWSTV eine Höchstbusse von Fr. 50'000.– vor, während Art. 86 Abs. 1 MWSTG lediglich Höchstbussen von Fr. 10'000.– beziehungsweise - in schweren Fällen und bei Rückfall - von Fr. 30'000.– androht. Gemäss Art. 86 Abs. 2 MWSTG kann indessen eine Busse bis zum Einfachen der gefährdeten Steuer ausgesprochen werden, sofern dies einen höheren Betrag ergibt. Somit sind neurechtlich im Unterschied zum alten Recht nach Massgabe der gefährdeten Steuer auch Bussen von mehr als Fr. 50'000.– möglich. Allerdings wurden durch die inkriminierten Widerhandlungen betreffend die drei verschiedenen Personengesellschaften Mehrwertsteuern in Beträgen gefährdet, die je für sich allein betrachtet alle unter Fr. 50'000.– liegen, nämlich einmal bei ca. Fr. 6'000.– und zweimal bei je knapp über Fr. 30'000.–, so dass
neurechtlich auch unter Berücksichtigung von Art. 86 Abs. 2 MWSTG niedrigere Maximalbussen in Betracht kommen als nach dem alten Recht. Gleichwohl ist beim gebotenen Vergleich der beiden Rechte nach der konkreten Methode das neue Recht nicht milder als das alte. Denn es ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass altrechtlich selbst im Fall einer Steuergefährdung in einem sehr hohen Betrag (beispielsweise von Fr. 100'000.– oder Fr. 1'000'000.–) lediglich eine Höchstbusse von Fr. 50'000.– möglich ist, während neurechtlich in einem solchen Fall eine den Betrag von Fr. 50'000.– weit übersteigende Busse bis zum Einfachen des gefährdeten Betrags in Betracht kommt. In Anbetracht des altrechtlich erheblich engeren Strafrahmens wird der Richter daher auch bei einer Steuergefährdung im Betrag von weniger als Fr. 50'000.– trotz des in diesem Fall altrechtlich höheren Bussenmaximums bei Anwendung des alten Rechts eine niedrigere Busse aussprechen als

bei Anwendung des neuen Rechts. Das alte Recht ist somit milder als das neue, und eine allfällige Verurteilung des Beschwerdegegners hätte daher gestützt auf Art. 61 aMWSTV zu erfolgen.
3.
3.1 Die Bestimmungen des Strafgesetzbuches betreffend die Verfol-gungsverjährung (Art. 70 ff. StGB) sind durch Bundesgesetz vom 5. Oktober 2001, in Kraft seit 1. Oktober 2002, geändert worden. Die neuen Bestimmungen gelten nach Art. 333 Abs. 5 StGB in der Fassung gemäss Bundesgesetz vom 22. März 2002, in Kraft seit 1. Oktober 2002, einstweilen grundsätzlich auch für Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind. Sie gelten auch für Widerhandlungen, die unter den Anwendungsbereich des Bundes-gesetzes über das Verwaltungsstrafrecht fallen. Dies ergibt sich unter anderem aus Art. 333 Abs. 5 lit. c StGB, wonach die Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung aufgehoben werden, aber Art. 11 Abs. 3 VStrR vorbehalten bleibt.

Das neue Verjährungsrecht gelangt, unter Vorbehalt bestimmter Aus-nahmen (siehe Art. 70 Abs. 4 StGB), grundsätzlich nur zur Anwen-dung, wenn die Straftat nach seinem Inkrafttreten verübt wurde. Ist die Tat vor Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechts begangen worden, bestimmt sich die Verfolgungsverjährung nach dem alten Recht, es sei denn, dass das neue Recht für den Beschuldigten das mildere ist. Der Grundsatz der Ïex mitior̈(Art. 2 Abs. 2 StGB) gilt auch in Bezug auf die Verjährung (siehe Art. 337 StGB; BGE 129 IV 49 E. 5.1, mit Hinweisen).
3.2 Die vorliegend inkriminierten Widerhandlungen wurden unter dem zeitlichen Geltungsbereich des alten Verjährungsrechts begangen. Das neue Verjährungsrecht ist für den Beschwerdegegner nicht milder, zumal auch nach dem neuen Recht aufgrund des ausdrücklichen Vorbehalts in Art. 333 Abs. 5 lit. c StGB die Verjährung gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR während der Dauer eines Einspracheverfahrens über die Leistungspflicht etc. ruht.

Somit ist das alte Verjährungsrecht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung während des kantonalen Appellationsverfahrens und, da die Vorinstanz den Beschwerdegegner nicht verurteilt hat, auch nach der Ausfällung des hier angefochtenen Entscheids weiter-lief, falls sie in jenem Zeitpunkt entgegen der Auffassung der Vor-instanz nicht bereits eingetreten war.
3.3 Dies bedeutet, dass der Kassationshof im vorliegenden Verfahren die Frage der Verjährung auch von Amtes wegen zu prüfen hat und auf die eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde nicht einzutreten hätte, wenn inzwischen die Verjährung eingetreten wäre (siehe BGE 129 IV 49 E 5.4; 116 IV 80 E. 2).
4.
Gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR ruht die Verjährung bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungs-pflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage. Ein Einspracheverfahren über die Leis-tungspflicht bewirkt nicht ohne weiteres, sondern nur dann ein Ruhen der Verjährung, wenn im Einspracheverfahren auch eine Frage zu beurteilen ist, die strafrechtlich relevant und somit im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR als Vorfrage anzusehen ist.
4.1 Der Straftatbestand der Steuergefährdung durch nicht ordnungs-gemässe Führung der Geschäftsbücher (Art. 61 Abs. 1 lit. a aMWSTV, entsprechend Art. 86 Abs. 1 lit. c MWSTG) nimmt implizit Bezug auf die Vorschriften betreffend die B̈uchführung̈(Art. 47 Abs. 1 aMWSTV, entsprechend Art. 58 Abs. 1 MWSTG), wonach die steuer-pflichtige Person die Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und so einzurichten hat, dass sich aus ihnen die für die Feststellung der Steuerpflicht sowie für die Berechnung der Steuer und der abziehbaren Vorsteuern massgebenden Tatsachen leicht und zuver-lässig ermitteln lassen. Liegen keine oder nur unvollständige Aufzeich-nungen vor, oder stimmen die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht überein, so nimmt die ESTV eine Schätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor (Art. 48 aMWSTV, entsprechend Art. 60 MWSTG).

Die Kontrollen des Steuerinspektorats ergaben, dass die Geschäfts-bücher mangelhaft waren. Daher wurden von der ESTV Ermessens-einschätzungen vorgenommen und gestützt hierauf durch Ergän-zungsabrechnungen Steuernachforderungen erhoben. Die in der Folge ergangenen Verfügungen focht der Beschwerdegegner auf dem Wege der Einsprache und der Beschwerde an. Zwischen den inkriminierten Straftaten der nicht ordnungsgemässen Führung der Geschäftsbücher einerseits und den Einsprache- und Beschwerdeverfahren anderer-seits besteht damit ein Zusammenhang. Die Gegenstand dieser Verfahren bildenden Fragen betreffend den Umfang

der Leistungs-pflicht sind indessen keine Vorfragen zur Hauptfrage, ob der Straftat-bestand der Steuergefährdung durch nicht ordnungsgemässe Führung der Geschäftsbücher erfüllt ist. Denn dieser Straftatbestand ist unab-hängig davon, ob und in welchem Umfang Nachsteuern erhoben werden, schon erfüllt, wenn die Buchführung mangelhaft ist und daher die massgebenden Tatsachen nicht leicht und zuverlässig festgestellt werden können. Dass die Bücher in diesem Sinne mangelhaft geführt waren, stand spätestens bei Vorliegen der Kontrollberichte fest und war entgegen den Andeutungen der Beschwerdeführerin nicht Gegenstand der Einsprache- und Beschwerdeverfahren.

4.2 Gemäss Art. 86 Abs. 2 MWSTG kann eine Busse bis zum Einfachen der gefährdeten Steuer ausgesprochen werden, sofern dies einen höheren Betrag als die in Art. 86 Abs. 1 angedrohten Höchst-bussen von 10'000 Franken beziehungsweise 30'000 Franken ergibt. Der vorliegend anwendbare Art. 61 aMWSTV enthält keine entsprechende Bestimmung. Der Umfang der gefährdeten Steuer ist indessen offensichtlich und war daher auch nach dem alten Recht für die Bemessung der Busse von wesentlicher Bedeutung (siehe auch Art. 77 aMWSTV betreffend die Hinterziehung oder Gefährdung der Steuer auf den Einfuhren). Der Umfang der gefährdeten Steuer ist daher insoweit eine Vorfrage im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR. Er steht indessen erst fest, wenn allfällige Einsprache- und Beschwerdeverfahren betreffend die Ermessenseinschätzungen, die infolge der mangelhaften Buchführung vorgenommen wurden, abge-schlossen sind. Aus diesem Grunde ruht bei der Straftat der Steuer-gefährdung durch nicht ordnungsgemässe Buchführung die Verfol-gungsverjährung gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR während der Dauer von Einsprache- und Beschwerdeverfahren über die Leistungspflicht.

4.3 Die Verfolgungsverjährung hat somit nach der zutreffenden Auffassung der Beschwerdeführerin in der Zeit vom 7. April 1997, als der Beschwerdegegner gegen die Verfügungen der ESTV vom 10. März 1997 betreffend Steuernachforderungen Einsprache erhob, bis zum 5. November 2001, als die Eidgenössische Steuerrekurskommission auf die Beschwerden gegen die Einspracheentscheide der ESTV vom 26. März 2001 mangels Zahlung des Kostenvorschusses nicht eintrat, gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR geruht. Die Ansicht der Vorinstanz, dass die Verjährung in dieser Zeit nicht geruht habe und aus diesem Grunde die Verfolgung der inkriminierten Straftaten spätestens 7 ½ Jahre nach dem 17. Januar 1997, mithin Mitte Juli 2004, verjährt sei, verstösst demnach gegen Bundesrecht.

5.

5.1 Bereits an dieser Stelle ist im Übrigen festzuhalten, dass die Verfolgungsverjährung hinsichtlich der inkriminierten Widerhandlungen gemäss einer insoweit zutreffenden Bemerkung im angefochtenen Entscheid nicht erst am 17. Januar 1997 zu laufen begann, als aufgrund der Kontrollberichte des Steuerinspektorats feststand, dass die Geschäftsbücher nicht ordnungsgemäss geführt worden waren. Die Verjährung beginnt nicht erst mit dem Bekanntwerden einer Straftat, sondern mit dem Tag, an dem der Täter die strafbare Handlung ausführt (Art. 71 Abs. 1 lit. a StGB, entsprechend Art. 71 Abs. 1 aStGB). Bei der Straftat der Steuergefährdung durch nicht ordnungs-gemässe Führung der Geschäftsbücher beginnt die Verjährung, ent-sprechend den Andeutungen im angefochtenen Entscheid (S. 4 E. 8), nach dem Tag, an dem spätestens die steuerpflichtige Person im Rahmen der Selbstveranlagung gegenüber der ESTV unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer abzu-rechnen hat, d.h. 60 Tage nach Ablauf der Abrechnungsperiode (siehe Art. 37 aMWSTV, entsprechend Art. 46 MWSTG), die in der Regel - und auch im vorliegenden Fall - jeweils ein Quartal beträgt (siehe Art. 36 Abs. 1 lit. a aMWSTV, entsprechend Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG). Die allfälligen nicht ordnungsgemässen Buchführungen sind vorliegend sowohl in Bezug auf die einzelnen drei Gesellschaften als auch hinsichtlich der verschiedenen Abrechnungsperioden selbstän-dige strafbare Handlungen, mit deren Ausführung jeweils die Verjäh-rungsfrist zu laufen begann.

5.2 Die Frage, ob zwischen diesen allfälligen mehreren strafbaren Handlungen, entsprechend der Ansicht der Beschwerdeführerin, eine verjährungsrechtliche Einheit besteht, stellt sich nicht. Der Kassations-hof des Bundesgerichts hat in dem zur Publikation bestimmten Urteil 6S.163/2004 vom 10. November 2004 die Rechtsfigur der verjäh-rungsrechtlichen Einheit aufgegeben. Art. 71 lit. b StGB (entsprechend Art. 71 Abs. 2 aStGB), wonach bei Ausführung der strafbaren Tätigkeit zu verschiedenen Zeiten die Verjährung mit der Ausführung der letzten Tätigkeit beginnt, findet nach der neuen Rechtsprechung nur noch Anwendung auf Fälle der tatbestandlichen Handlungseinheit und der natürlichen Handlungseinheit (siehe zitierten BGE, E. 2.4). Weder die eine noch die andere ist hier gegeben.

6.

Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich zur Frage der Verjährung, die der Kassationshof im vorliegenden Verfahren aus den genannten Gründen (siehe E. 3.3 hievor) auch von Amtes wegen zu prüfen hat, konkret

Folgendes.

Gegenstand des vorliegenden Strafverfahrens ist der Vorwurf der fahrlässigen Steuergefährdung durch nicht ordnungsgemässe Führung von Geschäftsbüchern von drei verschiedenen Personengesellschaften in mehreren Abrechnungsperioden ab dem 1. Quartal 1995 bis zum 3. Quartal 1996. Die inkriminierten Widerhandlungen sind, wovon mit Recht auch die Vorinstanz ausgeht, im Sinne von Art. 11 Abs. 2 VStrR Übertretungen, die in einer Gefährdung von Abgaben bestehen. Daher beträgt die Verjährungsfrist nach dem vorliegend anwendbaren alten Recht relativ 5 und absolut 7 ½ Jahre. Die Verjährung begann hinsichtlich der am längsten zurückliegenden inkriminierten Tat 60 Tage nach Ablauf des 1. Quartals 1995, mithin am 31. Mai 1995, zu laufen (siehe auch angefochtenen Entscheid S. 4 E. 8). Sie ruhte - entgegen der Auffassung der Vorinstanz - in der Zeit vom 7. April 1997 bis zum 5. November 2001, d.h. während knapp 4 Jahren und 7 Monaten. Danach lief sie weiter. Jedenfalls und zumindest durch die Eröffnung des Schlussprotokolls der ESTV vom 9. Januar 2003 (kant. Akten p. 73 ff.), welches der Beschwerdegegner am 10. Januar 2003 in Empfang nahm (siehe kant. Akten p. 81), wurde die Verjährung, die in jenem Zeitpunkt noch nicht während fünf Jahren
gelaufen war, unterbrochen. Die Verjährungsfrist läuft somit hinsichtlich der am längsten zurückliegenden inkriminierten Tat noch bis Juni 2007.
7.
Die eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde ist somit gutzuheissen, der Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 2. Novem-ber 2004 aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Da der Beschwerdegegner unterliegt, hat er die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 97 Abs. 1 VStrR in Verbindung mit Art. 278 Abs. 1 BStP). Bei der Bemessung der Gerichtsgebühr wird berücksichtigt, dass zurzeit noch nicht feststeht, ob der Beschwerdegegner die inkriminierten strafbaren Handlungen begangen hat.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die eidgenössische Nichtigkeitsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 2. November 2004 aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1’000.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonsgericht Basel-Land-schaft, Abteilung Zivil- und Strafrecht, der Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Landschaft und der Schweizerischen Bundesanwalt-schaft schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 9. Mai 2005
Im Namen des Kassationshofes
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: