**Bundesverwaltungsgericht**
**Tribunal administratif fédéral**
**Tribunale amministrativo federale**
**Tribunal administrativ federal**



Abteilung I
A-592/2016

# Teilurteil und Zwischenentscheid vom 22. Juni 2017

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Marianne Ryter,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

**A._____ AG,**
vertreten durch Prof. Dr. Urs Behnisch, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verrechnungssteuer 2005 - 2008 (Erhebung).

## Sachverhalt:

**A.**
Die A._____ AG (nachfolgend: die Gesellschaft) mit Sitz in B._____ bezweckt insbesondere die Durchführung von Handels-, Finanz- und Rechtsgeschäften aller Art. Sie firmierte bis zum 22. Januar 2013 unter dem Namen C._____ AG.

Die (seinerzeit unter dem Namen D._____ AG firmierende) frühere E._____ AG, deren Rechtsnachfolgerin die F._____ AG mit Sitz in B._____ ist, übernahm mit Fusionsvertrag vom 30. Juni 2011 die Aktiven und Passiven der damals bestehenden G._____ AG mit Sitz in H._____. Deren Aktien hatte sie im April 2005 vom I._____-Nachlass erworben, wobei sie zur Finanzierung des Aktienkaufpreises nach Darstellung der Gesellschaft von Letzterer ein Darlehen erhalten hatte.

Die E._____ AG verkaufte unmittelbar, nachdem sie die Aktien der G._____ AG übernommen hatte, deren Immobilien zum Verkehrswert von Fr. 361,4 Mio. an die Gesellschaft.

Am 5. Juli 2011 wurde die G._____ AG im Handelsregister gelöscht.

**B.**
Nach einer von der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend als ASU bezeichnet) durchgeführten besonderen Untersuchung im Sinne von Art. 190 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie reger Korrespondenz zwischen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) und der Gesellschaft bzw. ihrem Vertreter verfügte die ESTV mit Entscheid Nr. […] vom 11. Juni 2015, dass ihr die Gesellschaft Fr. 60'449'899.80 Verrechnungssteuern schulde und unverzüglich zu entrichten habe. Ferner ordnete die ESTV an, dass die Gesellschaft auf dem genannten Steuerbetrag ab Fälligkeit einen Verzugszins von 5 % bis zum Tage der Entrichtung schulde.

Zur Begründung erklärte die ESTV im Wesentlichen, es lägen verschiedene geldwerte Leistungen an Aktionäre bzw. an diesen nahestehende Personen vor.

**C.**
Gegen diesen Entscheid liess die Gesellschaft am 14. August 2015 Einsprache erheben. Sie beantragte sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. In prozessualer Hinsicht verlangte sie, das Verfahren sei bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids in einem von der ASU beantragten (Steuer-)Strafverfahren zu sistieren.

**D.**
Nach weiterer Korrespondenz mit der Gesellschaft wies die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2015 vollumfänglich ab, wobei sie auch die Fälligkeitszeitpunkte für die Berechnung des geschuldeten Verzugszinses festlegte.

**E.**
Gegen diesen Einspracheentscheid liess die Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 28. Januar 2016 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben und folgende Rechtsbegehren stellen (Beschwerde, S. 2):

«**A. Prozessuale Rechtsbegehren**

1. Der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs sowie Ergänzung des Sachverhaltes an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2. Eventualiter: Das Verfahren sei bis zu den rechtskräftigen Entscheiden in dem von der Abteilung Strafuntersuchungen der ESTV beantragten (Steuer-/)Strafverfahren zu sistieren.

3. Es seien die Akten des Kantonalen Steueramtes J._____ aus der Buchprüfung der Beschwerdeführerin zu edieren.

**B. Materiellrechtliche Rechtsbegehren**

5. Der angefochtene Einspracheentscheid betreffend Erhebung von Verrechnungssteuern für die Steuerperioden 2005 bis 2008 gegenüber der Beschwerdeführerin sei aufzuheben und von der Erhebung einer Verrechnungssteuer sei abzusehen.

6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin [recte: Vorinstanz].»

Im Sinne eines Beweisantrages verlangt die Beschwerdeführerin überdies «die Einvernahme von K._____, L._____ und M._____ im Beisein der Beschwerdeführerin (bzw. ihres Vertreters) und von N._____» (Beschwerde, S. 24 und 39). In der Begründung des Rechtsmittels stellt die

Beschwerdeführerin sodann den Antrag, ihr sei eine «Frist zur materiellrechtlichen Ergänzung der Beschwerde für allfällige Verrechnungssteuerschulden aus den Jahren 2006 bis 2008 oder einem Teil dieser Jahre ansetzen», soweit das Gericht nicht zum Schluss kommen sollte, dass diese Steuerschulden zwischenzeitlich verjährt sind (Beschwerde, S. 17).

**F.**
Mit Vernehmlassung vom 10. März 2016 stellt die Vorinstanz den Antrag, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen.

**G.**
Die Beschwerdeführerin ersuchte mit unaufgefordert eingereichter Eingabe vom 22. März 2016 um Einsicht in die Vernehmlassungsbeilagen 14-19. Ferner verlangte sie, die Vorinstanz sei zu verpflichten, die «gesamten relevanten Akten» – insbesondere beschlagnahmte Steuererklärungen der Beschwerdeführerin für die betreffenden Jahre – vorzulegen, und der Beschwerdeführerin sei Einsicht in die von der Vorinstanz nachzureichenden Dokumente zu gewähren. Zudem ersuchte die Beschwerdeführerin wiederum um Edition von Unterlagen beim Kantonalen Steueramt J._____. Ferner bat sie um Gewährung der Einsicht in diese Unterlagen.

**H.**
Mit Instruktionsverfügung vom 31. März 2016 gab das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz Gelegenheit, zu den Editionsbegehren der Beschwerdeführerin Stellung zu nehmen.

**I.**
Mit Schreiben vom 11. April 2016 reichte die Vorinstanz Kopien der Jahresrechnungen 2005-2008 der Beschwerdeführerin ein.

**J.**
Mit Instruktionsverfügung vom 15. April 2016 gewährte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin Einsicht in die dem Gericht vorliegenden Akten der Vorinstanz.

**K.**
Mit innert erstreckter Frist eingereichter Replik vom 9. Juni 2016 erklärte die Beschwerdeführerin unter Einreichung verschiedener Beilagen, an ihren Rechtsbegehren festzuhalten. Sie beantragte überdies, die Vorinstanz sei aufzufordern, zur Erwähnung einer angeblich falschen Dossiernummer in den Verfahrensakten Stellung zu nehmen (Replik, S. 3). In der Replik wird ferner ausgeführt, die Vorinstanz müsse, sollte sie im Zusammenhang

mit einer streitbetroffenen Up-front Fee und Drittkosten betreffend das Jahr 2005 etwas ableiten wollen, dies vorab substantiieren. Gegebenenfalls sei der Beschwerdeführerin anschliessend das rechtliche Gehör einzuräumen (Replik, S. 19). Die Beschwerdeführerin ruft sodann folgende Beweismittel an bzw. stellt (teilweise erneut) folgende Beweisanträge (Replik, S. 31 f.):

> «- amtliche Akten der ASU inklusive die beschlagnahmten, nicht gescannten Akten,
>
> - amtliche Akten des Steueramtes J._____,
>
> - Beilagen gemäss Verzeichnis,
>
> - Edition der Akten der Buchprüfung von Herrn O._____, Steueramt J._____,
>
> - Einvernahme von Zeugen (P._____ und Q._____ von T._____; Herr R._____ von der U._____; Herren L._____, M._____ und S._____ von der V._____).»

**L.**
Die Vorinstanz bekräftigte mit Duplik vom 29. Juni 2016 sinngemäss ihren Antrag auf (kostenpflichtige) Abweisung der Beschwerde.

**M.**
Mit unaufgefordert eingereichter Stellungnahme vom 15. Juli 2016 hält die Beschwerdeführerin unter Einreichung eines von ihr erstellten Sachverhaltsschemas und einer Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts im Parallelverfahren A-550/2016 betreffend die E._____ AG bzw. die F._____ AG an ihren Rechtsbegehren fest. Sie fordert zudem, das aktenkundige Formular betreffend einen Rückvergütungsauftrag über Fr. 18'383'562.64 mit der Dossier-Nummer […] sei aus dem Recht zu weisen (vgl. Stellungnahme vom 15. Juli 2016, S. 10). Zudem stellt sie den Beweisantrag, es seien im Fall der Bestreitung der Echtheit einer Unterschrift auf einem Zahlungsauftrag von K._____ und der Echtheit von Bankauszügen der U._____ diesbezügliche Gutachten einzuholen (vgl. Stellungnahme vom 15. Juli 2016, S. 4).

**N.**
Die Vorinstanz hält mit Eingabe vom 18. August 2016 an ihrem mit der Vernehmlassung vom 10. März 2016 gestellten Antrag fest.

**O.**
Mit Eingabe vom 8. November 2016 reichte der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin eine Kostennote ein.

**P.**
Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, soweit entscheidwesentlich, im Folgenden eingegangen.

## Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

**1.**
**1.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Als anfechtbare Verfügungen gelten auch Einspracheentscheide der ESTV (Art. 5 Abs. 2 VwVG in Verbindung mit Art. 33 Bst. d VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der vorliegenden Beschwerde berechtigt (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.2** Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 22a Abs. 1 Bst. c in Verbindung mit Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist demnach einzutreten.

**1.3** Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht – einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 49 Bst. a VwVG) –, die unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) wie auch die Unangemessenheit der vorinstanzlichen Verfügung (Art. 49 Bst. c VwVG) gerügt werden. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang überprüfen (sog. umfassende Kognition).

**2.**

**2.1** Der Teilentscheid ist eine Variante des Endentscheids, mit welchem das Verfahren nur für einen Teil der Streitgenossen abgeschlossen wird (subjektive Klagenhäufung) oder über ein oder einige von mehreren Rechtsbegehren abschliessend befunden wird (objektive Klagenhäufung). Bei der objektiven Klagenhäufung handelt es sich nicht um verschiedene materiell-rechtliche Teilfragen eines Rechtsbegehrens, sondern um verschiedene Rechtsbegehren (BGE 138 V 106 E. 1.1).

Mit einem Teilentscheid befindet die Behörde verfahrensabschliessend über Rechte und Pflichten (REGINA KIENER et al., Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, N. 449).

Auch wenn weder das VwVG noch das VGG das Institut des Teilentscheids erwähnen bzw. regeln, ergibt sich aus Art. 91 Abs. 1 Bst. a des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110), dass das Bundesverwaltungsgericht als Vorinstanz des Bundesgerichts einen Entscheid fällen darf, der nur einen Teil der gestellten Begehren behandelt, wenn diese Begehren unabhängig von den anderen beurteilt werden können (Teilurteile des BVGer B-5202/2014 und B-7280/2014 vom 2. Oktober 2015 E. 2, A-2519/2012 vom 21. November 2013 E. 2). Rechtsbegehren sind voneinander unabhängig, wenn diese auch Gegenstand eines eigenen Prozesses hätten bilden können sowie wenn ein Teil des gesamten Prozessgegenstands abschliessend beurteilt werden kann, so dass keine Gefahr widersprüchlicher Entscheide entsteht. Das Beschleunigungsgebot und der Grundsatz der Prozessökonomie können dabei für einen Teilentscheid sprechen (vgl. Teilurteile des BVGer B-5202/2014 und B-7280/2014 vom 2. Oktober 2015 E. 2, B-5041/2014 vom 29. Juni 2015 E. 2).

**2.2** Materielle Zwischenverfügungen bzw. materielle Zwischenentscheide sind demgegenüber «Verfügungen, welche vorweg eine rechtliche Teilfrage beantworten, ohne bereits materielle Rechte oder Pflichten anzuordnen» (KIENER et al., a.a.O., N. 452). Namentlich wird mit solchen Zwischenverfügungen entschieden, ob bestimmte Voraussetzungen eines Rechtsanspruches – nicht jedoch der Anspruch selber – gegeben sind (BGE 134 II 137 E. 1.3.2; KIENER et al., a.a.O., N. 452).

**2.3** Wird bezüglich eines materiell-rechtlichen Anspruches einzig entschieden, dass die Verjährung eingetreten ist, und liegen im betreffenden Verfahren noch weitere materiell-rechtliche Rechte oder Pflichten im Streit, die

der Beurteilung harren, handelt es sich um einen verfahrensabschliessenden Teilentscheid. Hingegen ist ein Entscheid, mit welchem die Verjährung eines materiell-rechtlichen Anspruches verneint wird, aber die weiteren Voraussetzungen dieses Anspruches nicht geprüft und damit nicht über dessen Bestehen oder Nichtbestehen befunden wird, als materielle Zwischenverfügung bzw. als materieller Zwischenentscheid zu qualifizieren (vgl. zum Ganzen FELIX UHLMANN, in: Marcel Alexander Niggli et al. [Hrsg.], Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, Art. 91 N. 4).

**3.**

**3.1** Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer unter anderem auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens (Art. 132 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 1 Abs. 1 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 [VStG, SR 642.21]). Gegenstand der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens sind insbesondere die Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstigen Erträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Genussscheine (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Art. 20 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Verrechnungssteuergesetz (VStV, SR 642.211) bezeichnet als steuerbaren Ertrag jede geldwerte Leistung der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- und Stammkapital darstellt (Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen).

Zu den geldwerten Leistungen in diesem Sinne zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Im Einzelnen setzt die Annahme einer geldwerten Leistung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäss ständiger Rechtsprechung voraus, dass die folgenden Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sind (statt vieler: BGE 119 Ib 431 E. 2b, 115 Ib 274 E. 9b; BVGE 2011/45 E. 4.1; Urteile des BVGer A-7956/2015 vom 30. Juni 2016 E. 2.3.1, A-5006/2014 vom 2. April 2015 E. 2.5, A-4789/2012 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; MARCO DUSS et al., in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Art. 4 N. 132a):

(1) Eine Leistung, die keine Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals darstellt, wird ohne entsprechende, gleichwertige Gegenleistung erbracht, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat.

(2) Die Leistung wird einem Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugewendet und sie hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, das heisst, sie wäre – eben weil die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält – unter den gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht erbracht worden. Insoweit erscheint die Leistung als ungewöhnlich.

(3) Der ungewöhnliche Charakter der Leistung, insbesondere das Missverhältnis zwischen der gewährten Leistung und der erhaltenen Gegenleistung, muss für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein.

**3.2** Bei Kapitalerträgen entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer selbst wird 30 Tage nach Entstehen der Steuerforderung fällig (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG). Die Steuer beträgt 35 Prozent der steuerbaren Leistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. a VStG).

**3.3** Die Verrechnungssteuerpflicht wird gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG entweder durch Entrichtung der Steuer (Art. 12 ff. VStG) oder durch Meldung der steuerbaren Leistung (Art. 19 f. VStG) erfüllt.

**3.4**

**3.4.1** Das Verrechnungssteuerrecht wird vom so genannten Selbstveranlagungsprinzip beherrscht. Die Steuerpflichtigen, also die Schuldner der nach Art. 4 f. VStG der Verrechnungssteuer unterliegenden steuerbaren Leistung (Art. 10 Abs. 1 VStG), haben sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden, 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 VStG). Der Steuerpflichtige hat folglich die Steuerforderung selbst festzustellen und den Betrag der nach seiner Ansicht geschuldeten Steuer unter Beifügung einer Abrechnung fristgerecht einzubezahlen. Die Verantwortung für die Ablieferung und die Abrechnung der Verrechnungssteuer ist ausschliesslich dem Steuerpflichtigen auferlegt (vgl. Urteile des BVGer

A-1878/2014 vom 28. Januar 2015 E. 4.2.1, A-633/2010 vom 25. August 2010 E. 2.1.1).

**3.4.2** Jede inländische Aktiengesellschaft hatte gemäss Art. 21 Abs. 1 VStV in der bis 31. Dezember 2008 gültig gewesenen Fassung innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung der ESTV den Geschäftsbericht oder eine unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung sowie eine Aufstellung nach amtlichem Formular einzureichen, worin diverse in dieser Bestimmung genannte Angaben ersichtlich sind. Diese Vorschrift galt für steuerbare Leistungen, die vor dem 1. Januar 2009 fällig geworden sind (vgl. der Übergangsbestimmung zur Änderung der VStV vom 15. Oktober 2008 [AS 2008 5073]).

Art. 21 Abs. 2 VStV sieht vor, dass «[d]ie Steuer auf Erträgen, die nicht mit Genehmigung der Jahresrechnung fällig oder die nicht aufgrund der Jahresrechnung ausgerichtet werden (Interimsdividenden, Bauzinsen, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, Ablösung von Genussscheinen, geldwerte Leistungen anderer Art)», aufgrund der Abrechnung nach amtlichem Formular innert 30 Tagen nach Fälligkeit des Ertrages der ESTV zu entrichten ist.

Ist für einen Ertrag ein Fälligkeitstermin nicht bestimmt, beginnt nach Art. 21 Abs. 3 VStV der Lauf der 30-tägigen Abrechnungsfrist am Tag, an welchem die Ausrichtung beschlossen oder, mangels eines solchen Beschlusses, an dem der Ertrag ausgerichtet wird.

**3.5** Wer vorsätzlich oder fahrlässig, zum eigenen oder zum Vorteil eines anderen dem Bund Verrechnungssteuern vorenthält, wird, sofern nicht die Strafbestimmung von Art. 14 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) zutrifft, wegen Hinterziehung bestraft (Art. 61 Bst. a VStG).

**3.6** Art. 67 Abs. 1 VStG unter dem vierten Abschnitt («Strafbestimmungen») des Gesetzes erklärt das VStrR für anwendbar.

**3.7** Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden, so sind die Abgabe und der Zins, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit einer bestimmten Person, gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR nachzuentrichten oder zurückzuerstatten. Leistungs- oder rückleistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Ver-

pflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Ein Verschulden und erst recht eine Strafverfolgung ist nicht Voraussetzung der Nachleistungs- oder Rückleistungspflicht; es genügt, dass der durch die Nichtleistung der Abgabe entstandene unrechtmässige Vorteil seinen Grund in einer Widerhandlung im objektiven Sinn gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes hat (vgl. grundlegend Urteil des BGer vom 4. August 1999, ASA 68 S. 438 ff., E. 2b, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-4084/2007 vom 5. November 2008 E. 7.2).

**4.**

**4.1** Die Verjährung von Abgabeforderungen ist von Amtes wegen zu prüfen (vgl. BGE 133 II 366 E. 3.3, 73 I 129 E. 1; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.1, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 278).

Die Verjährung ist ein Institut des materiellen Rechts (vgl. Urteile des BVGer A-1449/2015 vom 2. November 2015 E. 3.2, A-7148/2010 vom 19. Dezember 2012 E. 4.2; BEUSCH, a.a.O., S. 282 f.). Aus diesem Grund richtet sich die Verjährung der Steuerforderung unter Vorbehalt abweichender Übergangsbestimmungen grundsätzlich nach demjenigen Recht, das im Zeitpunkt ihrer Entstehung Geltung hatte (vgl. BGE 126 II 1 ff. E. 2a; Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.1; a.M. STEFAN OESTERHELT, Verjährung im Steuerrecht, ASA 79, S. 817 ff., S. 852 f.).

**4.2** Die *Verrechnungssteuerforderung* verjährt gemäss Art. 17 Abs. 1 VStG fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem sie entstanden ist. Die Verjährung der Steuerforderung beginnt nicht oder steht still, solange die Steuerforderung sichergestellt ist oder keiner der Zahlungspflichtigen Wohnsitz im Inland hat (Art. 17 Abs. 2 VStG). Gemäss Art. 17 Abs. 3 VStG wird die Verjährung 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. Stillstand und Unterbrechung der Verjährung wirken gemäss Art. 17 Abs. 4 VStG gegenüber allen Zahlungspflichtigen. Zur Unterbrechung der Verjährung genügt 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 notwendigerweise bereits nach allen Richtungen hin abgeklärt sein muss. Ein einfacher Brief der ESTV kann genügen (siehe zum

Ganzen Urteile des BVGer A-1571/2006 vom 21. Januar 2010 E. 2.5.1, mit Hinweisen).

**4.3**

**4.3.1** Die Verjährung der Pflicht, Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR *nachzuleisten*, richtet sich nicht nach Art. 17 VStG, sondern nach Art. 12 Abs. 4 VStrR (Urteil des BVGer A-2078/2016 vom 1. November 2016 E. 4.2.2, mit Hinweisen). Nach dieser Vorschrift verjährt (soweit hier interessierend) die (Nach-)Leistungspflicht nicht, «solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind».

**4.3.2** Nach Art. 2 VStrR gelten die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) für Taten, die in der Verwaltungsgesetzgebung des Bundes mit Strafe bedroht sind, soweit das VStrR oder das einzelne Verwaltungsgesetz nichts anderes bestimmt.

Der Allgemeine Teil des StGB wurde am 13. Dezember 2002 revidiert (in Kraft seit 1. Januar 2007). Dabei wurden die am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen Neuerungen im Verjährungsrecht gemäss Art. 70 ff. aStGB (AS 2002 2993 und AS 2002 3146; vgl. zu diesen Neuerungen auch sogleich E. 4.3.3) bereits wieder ersetzt.

**4.3.3** Da das Nebenstrafrecht (insbesondere auch im VStrR) infolge der Neuerungen im Verjährungsrecht per 1. Oktober 2002 keine Anpassungen erfuhr, wurde für diesen Bereich Art. 333 Abs. 5 aStGB (sog. «Transformationsnorm»; Fassung vom 22. März 2002, in Kraft gewesen vom 1. Oktober 2002 bis 31. Dezember 2006; AS 2002 2986) bzw. Art. 333 Abs. 6 StGB (in Kraft seit 1. Januar 2007; AS 2006 4359) geschaffen.

Die Verfolgungsverjährungsfrist für Übertretungen im VStrR beträgt – entgegen dem Gesetzestext von Art. 11 Abs. 1 VStrR – vier Jahre (Art. 333 Abs. 5 Bst. b aStGB und Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB). Für qualifizierte Übertretungen in Form einer Hinterziehung oder einer Gefährdung von Abgaben nach Art. 11 Abs. 2 VStrR gilt gemäss der Rechtsprechung – und entgegen dem Wortlaut des Gesetzes – eine Verfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren entsprechend dem nach Art. 70 Abs. 1 Bst. c aStGB bzw. Art. 97 Abs. 1 Bst. c StGB für Vergehen (und damit auch für den Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR) geltenden Mass (eingehend: BGE 134 IV 328 E. 2.1; vgl. auch BGE 139 IV 62 E. 1.3.2; BVGE 2009/59 E. 4.3 ff.; vgl. ferner Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 2.6.2,

A-3638/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.2, A-566/2012 vom 24. Januar 2013 E. 3.7.2, A-6977/2009 vom 29. November 2010 E. 4.3, A-2293/2008 vom 28. Mai 2010 E. 2.4; zum Ganzen ANDREAS EICKER et al., Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, 2012, S. 83 f.; MICHAEL BEUSCH/JASMIN MALLA, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 54a).

**4.3.4** Der Beginn der Verjährung bei Nachforderungen gemäss Art. 12 VStrR richtet sich unter Vorbehalt abweichender Regelungen im VStrR und dem einzelnen Verwaltungsgesetz nach dem StGB (statt vieler: Urteile des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 2.6.1, A-566/2012 vom 24. Januar 2013 E. 3.7.1).

**4.3.5** Hinsichtlich des Beginns der Verjährungsfrist bestehen zwischen der früheren und der am 1. Oktober 2002 in Kraft getretenen neuen Fassung des StGB (vgl. E. 4.3.2) keine Unterschiede, ist doch dafür sowohl nach Art. 71 Bst. a aStGB als auch nach Art. 98 Bst. a StGB auf den *Zeitpunkt der Ausführung der deliktischen Handlung* abzustellen (vgl. Urteil des BVGer A-1381/2013 vom 27. März 2014 E. 2.6.1). Massgebend ist dabei der Zeitpunkt des tatbestandsmässigen Verhaltens, nicht der Zeitpunkt des Eintritts des allenfalls zur Vollendung des Delikts erforderlichen Erfolges (BGE 134 IV 297 E. 4.2, mit zahlreichen Hinweisen).

**4.3.6**

**4.3.6.1** Der Lauf der Verjährung ist grundsätzlich für jede Tathandlung gesondert zu beurteilen (vgl. BGE 131 IV 83 E. 2.4.5). Unter verjährungsrechtlichen Gesichtspunkten lassen sich mehrere tatsächliche Handlungen, nachdem in der Rechtsprechung die Rechtsfiguren des fortgesetzten Deliktes und der verjährungsrechtlichen Einheit aufgegeben wurden, nur noch ausnahmsweise als Einheit auffassen (BGE 133 IV 256 E. 4.5.3, mit Hinweisen; Urteil des BGer 6S.158/2005 vom 9. Juni 2006 E. 1.2). Rechtlich als Einheit qualifiziert können mehrere tatsächlichen Handlungen nach der neueren Rechtsprechung zum einen bei Fällen der *tatbestandlichen Handlungseinheit*, d.h., «wenn das tatbestandsmässige Verhalten schon begrifflich, faktisch oder doch typischerweise mehrere Einzelhandlungen voraussetzt» (BGE 131 IV 83 E. 2.4.5, mit Hinweis auf CLAUS ROXIN, Strafrecht, Allgemeiner Teil, Bd. II, München 2003, S. 801 ff.; vgl. auch BGE 132 IV 49 E. 3.1.1.3).

**4.3.6.2** Mehrere Einzelhandlungen können zum anderen im Sinne einer *natürlichen Handlungseinheit* zusammengefasst werden, wenn sie auf einem einheitlichen Willensakt beruhen und wegen des engen räumlichen sowie zeitlichen Zusammenhangs bei objektiver Betrachtung noch als ein einheitliches Geschehen erscheinen (z.B. eine «Tracht Prügel»; BGE 133 IV 256 E. 4.5.3, 131 IV 83 E. 2.4.5; Urteil des BVGer A-3060/2015 und A-3113/2015 vom 10. November 2015 E. 4.3.1). Eine natürliche Handlungseinheit ist freilich nur mit Zurückhaltung zu bejahen, da ansonsten das fortgesetzte Delikt oder die verjährungsrechtliche Einheit unter anderer Bezeichnung wieder eingeführt würde (BGE 133 IV 256 E. 4.5.3; Urteil des BGer 6S.158/2005 vom 9. Juni 2006 E. 1.2; BVGE 2009/59 E. 6.4.2).

**4.3.7** Gemäss Art. 333 Abs. 5 Bst. c aStGB und Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB werden grundsätzlich alle Regeln über die Unterbrechung und das Ruhen der Verfolgungsverjährung aufgehoben. Vorbehalten bleibt ausdrücklich die Regelung in Art. 11 Abs. 3 VStrR. Nach letzterer Vorschrift ruht die Verjährung bei (von der Behörde geltend gemachten) Vergehen und Übertretungen (soweit hier interessierend) «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». Ruhen bedeutet Anhalten einer bereits laufenden Verjährungsfrist für eine bestimmte Zeit, um nach Wegfall des Grundes weiterzulaufen, und ist auch bei absoluten Verjährungsfristen denkbar (BGE 119 IV 330 E. 3c; BEUSCH/MALLA, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 56). Die Beibehaltung der Sonderregel über das Ruhen der Verjährungsfrist ist nötig, weil insbesondere in Fiskalsachen oft über längere Zeit verwaltungsrechtliche Einsprache-, Beschwerde- oder Gerichtsverfahren betreffend die verwaltungsrechtliche Leistungspflicht geführt werden, deren Ergebnis das Strafverfahren (als Vorfrage) erheblich beeinflussen kann (EICKER et al., a.a.O., S. 84; siehe zum Ganzen Urteil des BVGer A-3680/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3).

Wie das Bundesgericht in seinem zur Publikation vorgesehenen Urteil 2C_1154/2015 vom 31. März 2017 (in E. 5.2 ff.) klargestellt hat, bedeutet das Ruhen der Verjährung während der «Dauer des Einspracheverfahrens» im Sinne von Art. 11 Abs. 3 VStrR, dass die Verjährungsfrist nach dieser Vorschrift bereits im Zeitpunkt der Eröffnung des Entscheids der Steuerbehörde, mit welcher die Leistungspflicht des Steuerpflichtigen verfügt wird, anhält.

Nicht mehr anwendbar ist aufgrund von Art. 333 Abs. 5 Bst. c aStGB und Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB die Regel über die Unterbrechung gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR letzter Halbsatz (Urteil des BVGer A-3680/2012 vom 21. März 2013 E. 2.4.3; EICKER et al., S. 84; BEUSCH/MALLA, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 54a f. [insbesondere betreffend die Möglichkeit der Unterbrechung für vor dem 1. Oktober 2002 begangene Straftaten]).

**4.4**

**4.4.1** Rechtsprechungsgemäss ist der objektive Tatbestand der Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 Bst. a VStG (vgl. E. 3.5) erfüllt und greift deshalb (unter Vorbehalt der Verjährung) die Nachleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 1 VStrR (vgl. E. 3.7), wenn eine Aktiengesellschaft eine für die Beteiligten ohne weiteres erkennbare geldwerte Leistung erbringt, ohne die Verrechnungssteuer spontan zu deklarieren und zu entrichten (Urteil des BGer vom 26. März 1987, ASA 56, S. 203 ff., E. 4; Urteil des BGer vom 6. März 1986, ASA 55, S. 285 ff., E. 2b und 2c; Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.1; vgl. auch BEUSCH/MALLA, a.a.O., Art. 61 N. 11).

**4.4.2** Das Bundesgericht befand in einem Urteil vom 26. März 1987 (ASA 56, S. 203 ff.), dass die Verjährungsfrist für die Leistungs- und Rückleistungspflicht nach Art. 12 Abs. 4 VStR bei zu Unrecht nicht erfolgter Entrichtung von Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär erst nach dem Termin zu laufen beginnt, an dem die unrichtige Jahresrechnung bei der ESTV eingereicht wurde. Es begründete dies im betreffenden Fall damit, dass sich die deliktischen Handlungen nicht in der Nichtdeklaration der geleisteten Zuwendungen bzw. im Nichterbringen der darauf geschuldeten Verrechnungssteuer erschöpft hätten, sondern bei der ESTV Jahresabschlüsse eingereicht worden seien, aus welchen die fraglichen Zuwendungen an den Aktionär bei korrekter Buchführung hätten ersichtlich sein müssen. Weil in diesen Jahresabschlüssen Anhaltspunkte für diese Zuwendungen fehlten, nahm das Bundesgericht an, dass die unrichtigen Jahresrechnungen dazu dienten, «die durch die nicht vollzogene Deklaration und Leistung des Steuerbetrages in die Wege geleitete Steuerhinterziehung zu vollenden» (E. 5 des Urteils). Durch die eingereichten unrichtigen Jahresrechnungen seien die deliktischen Handlungen sogar möglicherweise als Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR zu qualifizieren.

Mit Blick auf das erwähnte Urteil des Bundesgerichts geht auch das Bundesverwaltungsgericht in seiner Rechtsprechung davon aus, dass bei unterlassener Entrichtung geschuldeter Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an einen Aktionär die Verjährungsfrist erst nach dem Termin der Einreichung der unrichtigen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen beginnt. Gemäss dem Bundesverwaltungsgericht gilt in einer solchen Konstellation bei einer Zustellung der Jahresrechnung an die ESTV auf dem Postweg der Zeitpunkt der Übergabe der Sendung an die schweizerische Post als verjährungsrechtlich massgebender Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnung (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-5433/2015 und A-5505/2015 vom 2. März 2017 E. 4.3.3, mit weiteren Hinweisen).

In der Doktrin wird schliesslich aus dem genannten Urteil des Bundesgerichts vom 26. März 1987 (ASA 56, S. 203 ff.) ebenfalls abgeleitet, dass die Verjährung praktisch «wohl regelmässig nicht mit dem Ablauf des Geschäftsjahres beginnt, in welchem die geldwerte Leistung erfolgte, sondern zum späteren Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnung […] bei der ESTV» (so MARKUS WEIDMANN/STEFAN OESTERHELT, Nachentrichtung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 12 VStrR, in: SteuerRevue [StrR] 62/2007, S. 622 ff., S. 634).

**4.5**

**4.5.1** Im VStrR wird klar zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht (vgl. Art. 63 VStrR) zum einen und dem Strafverfahren (vgl. Art. 62 VStrR) zum anderen unterschieden: Während für die Strafverfolgung grundsätzlich das VStrR massgebend ist (vgl. Art. 67 Abs. 1 VStG), finden auf das Verfahren für die Festsetzung der nachzuentrichtenden oder zurückzuzahlenden Abgaben die Zuständigkeits- und Verfahrensvorschriften des betreffenden Verwaltungsgesetzes – also vorliegend die Bestimmungen des VStG – Anwendung (Art. 63 Abs. 1 VStrR; vgl. auch BGE 115 Ib 216 E. 3a, 114 Ib 94 E. 5b). Für das Verwaltungsverfahren gelten die strafprozessualen Garantien nicht, da es einzig der Festsetzung der Höhe der Leistungs- oder Rückleistungspflicht dient (vgl. BGE 115 Ib 216 E. 3b; ANDRÉ HAIBÖCK, Der Einfluss des Verwaltungsrechts auf das Verwaltungsstrafverfahren im Zollstrafrecht, in: Andreas Eicker [Hrsg.], Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, 2013, S. 70; WEIDMANN/OESTERHELT, a.a.O., S. 631 f.; siehe dazu aber auch nachfolgend E. 4.5.2). Die Pflicht zur Nachzahlung von Steuern ohne punitiven Charakter bildet keine strafrechtliche Anklage im Sinn von Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum

Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101; MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK], 2. Aufl. 1999, N. 399).

**4.5.2** Auch wenn zwischen dem Verfahren zur Festsetzung der Leistungs- oder Rückleistungspflicht einerseits und dem Strafverfahren andererseits zu unterscheiden ist, hindert dies die Verwaltungsbehörde nicht, sowohl über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht als auch über die Strafe im gleichen Verfahren und in einem einzigen Entscheid zu befinden, sofern sie in beiden Verfahren erstinstanzlich zuständig ist (vgl. Art. 63 Abs. 2 VStrR sowie Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2). Anders als das Recht der direkten Steuern (vgl. etwa Art. 153 Abs. 1 sowie Art. 183 Abs. 1 und 1$^{bis}$ des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [SR 642.11]; ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 183 N. 2) hat das Verwaltungsstrafrecht die Trennung zwischen Leistungs- (bzw. [in direktsteuerlicher Terminologie: Nachsteuer-) resp. Rückleistungsverfahren und Strafverfahren nicht vollzogen. Verbindet eine Verwaltungsbehörde die beiden Verfahren, muss sie im Hinblick auf den Strafentscheid die strafprozessualen Garantien zu Gunsten des Beschuldigten beachten (Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2). Ob die Rechte Beschuldigter verletzt worden sind und welche Folgen sich daraus ergeben, wäre zu prüfen, wenn ein Strafbescheid ergeht (so explizit Urteil des BGer 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 3.3; siehe zum Ganzen Urteil des BGer 2C_201/2013 vom 24. Januar 2014 E. 4.2).

Werden das Leistungs- bzw. Rückleistungsverfahren zum einen und das Strafverfahren getrennt durchgeführt, richten sich die Rechte und Pflichten der Beteiligten grundsätzlich allein nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Bestimmungen (vgl. – allerdings zur direkten Bundessteuer – SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 183 N. 5 ff., auch zum Folgenden). Freilich erklärt das Bundesgericht, dass in Konstellationen, bei welchen «parallel ein konnexes Strafverfahren geführt wird, eine Forcierung der Aussage- bzw. Mitwirkungspflicht im Verwaltungsverfahren mittels direktem oder indirektem Zwang (Androhung von Sanktionen bzw. eines negativen Beweisschlusses im Falle des Schweigens) problematisch sein könnte, da so dem strafprozessualen Schweigerecht des Beschuldigten entgegengewirkt würde» (Urteil des BGer 2C_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2). Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) kann ein Verstoss gegen das in Art. 6 Abs. 1 EMRK garantierte

Recht auf ein faires Verfahren vorliegen, wenn bei der Sachverhaltsermittlung im Verwaltungsverfahren Zwang oder Druck ausgeübt wird und die Möglichkeit besteht, die auf diesem Wege erlangten Informationen im Strafprozess gegen dieselbe Person zu verwenden (Urteil des EGMR Chambaz gegen Schweiz vom 5. April 2012, 11663/04, Ziff. 52 ff.; vgl. dazu auch Urteil des BGer 2C_901/2012 vom 30. Januar 2013 E. 2.2).

**4.5.3** Zwar dürfen Beweismittel, welche aufgrund der Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren erhoben werden konnten, im Verwaltungsstrafverfahren aufgrund des strafprozessualen, in Art. 14 Abs. 3 Bst. g des Internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) garantierten und aus Art. 6 Abs. 1 und 2 EMRK sowie Art. 32 Abs. 1 BV abgeleiteten Verbots des Selbstbelastungszwangs («nemo tenetur se ipsum accusare»; vgl. BGE 131 IV 36 E. 3.1; SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 182 N. 50) unter Umständen nicht verwendet werden. Hingegen ist es in der Regel unproblematisch, im Verwaltungsverfahren auf die Sachverhaltsfeststellung des Strafverfahrens abzustellen (vgl. zur Verwendung von im Strafverfahren sichergestellten Beweismitteln im Verwaltungsverfahren Urteile des BGer 2C_112/2010 vom 30. September 2010 E. 5.2, 2A.701/2006 vom 3. Mai 2007 E. 5.1; Urteile des BVGer A-3056/2015 vom 22. Dezember 2016 E. 3.1.7, A-3659/2012 vom 3. Februar 2014 E. 3.3.1, A-845/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.3; siehe zum Ganzen ferner ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 2037).

**5.**

**5.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist als selbständiges Grundrecht in Art. 29 Abs. 2 BV verankert und in den Art. 26-33 VwVG exemplarisch konkretisiert (Art. 30-33 VwVG finden freilich nach Art. 2 Abs. 1 VwVG im Steuerverfahren keine Anwendung). Der Gehörsanspruch umfasst im Wesentlichen das Recht einer Partei auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits und in Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes der Sachaufklärung, stellt andererseits aber auch ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass von Verfügungen dar, die in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreifen. Zu den Mitwirkungsrechten gehört insbesondere das Recht einer Partei, vor Erlass einer Verfügung orientiert zu werden und sich zur Sache zu äussern, Einsicht in die Akten zu nehmen und mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht mithin alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in

einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BGer 1C_77/2013 vom 19. Juli 2013 E. 3.2; Urteil des BVGer A-1251/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.2; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 29 N. 70 ff.).

**5.2** Nach der bundesgerichtlichen Praxis besteht grundsätzlich kein Anspruch darauf, zur rechtlichen Würdigung oder zur juristischen Begründung des Entscheids angehört zu werden (BGE 116 V 182 E. 1a; Urteile des BGer 8C_529/2016 vom 26. Oktober 2016 E. 4.2.2, 8C_294/2014 vom 23. September 2014 E. 5.1, 1C_584/2012 vom 4. Juli 2013 E. 4.1). Freilich ist zur Gehörswahrung dann eine vorgängige Anhörung (zu Rechtsfragen) geboten, wenn eine Behörde ihren Entscheid mit einer Rechtsnorm oder einem Rechtsgrund zu begründen beabsichtigt, die oder der im bisherigen Verfahren nicht herangezogen und von den beteiligten Parteien nicht angerufen wurde, sofern die Parteien mit der Erheblichkeit der Rechtsnorm oder des Rechtsgrundes im konkreten Fall nicht rechnen konnten (BGE 128 V 272 E. 5b/bb, mit Hinweisen).

Ein Anspruch darauf, die eigenen Anliegen mündlich vorbringen zu können, besteht unter Vorbehalt diesbezüglicher Sonderregelungen nicht (Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.1).

**5.3** Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich keine allgemeine Pflicht zur Abnahme aller angebotenen Beweise. Die Abweisung eines Beweisantrages ist namentlich dann zulässig, wenn sich die Behörde oder das Gericht die eigene Meinung aufgrund zuvor erhobener Beweise bereits bilden konnte und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen darf, die gewonnene Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht erschüttert (vgl. BGE 136 I 229 E. 5.2 f.; Urteil des BGer 2C_794/2013 vom 2. Mai 2014 E. 2; Urteile des BVGer A-227/2016 vom 7. Februar 2017 E. 3, A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.3).

**5.4**

**5.4.1** In gesetzlicher Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 26 Abs. 1 VwVG vor, dass die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf hat, in ihrer Sache die Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden, alle als Beweismittel dienenden Aktenstücke sowie die Niederschriften eröffneter Verfügungen am Sitz der verfügenden oder einer

durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Die Akteneinsicht ist auf Gesuch der Partei zu gewähren, sofern nicht wesentliche öffentliche oder private Interessen eine Geheimhaltung erfordern (vgl. Art. 27 VwVG).

Die genannte gesetzliche Konkretisierung des Gehörsanspruchs bzw. des Akteneinsichtsrechts gilt sinngemäss auch bei besonderen Untersuchungsmassnahmen der ESTV im Sinne von Art. 190 ff. DBG (vgl. Art. 191 Abs. 1 Satz 1 und Art. 192 Abs. 1 Satz 1 DBG in Verbindung mit Art. 36 VStrR).

**5.4.2** Die Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts durch den von einer Verfügung Betroffenen setzt eine Aktenführungspflicht der Verwaltung voraus. Die Behörden haben alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidwesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1). In der Regel ist ein Aktenverzeichnis zu erstellen, welches eine chronologische Auflistung sämtlicher in einem Verfahren gemachter Eingaben enthält (Urteil des BGer 2C_327/2010 und 2C_328/2010 vom 19. Mai 2011 E. 3.2). Hierzu gehört auch eine kurze Beschreibung der Dokumentart bzw. des Inhalts des jeweiligen Dokuments (Urteil des BGer 8C_319/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-5757/2015 vom 19. Februar 2016 E. 2.5, A-5275/2015 und A-5278/2015 vom 4. November 2015 E. 8.7.4).

**5.5** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt sodann als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht, dass die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; Urteil des BGer 2A.377/2000 vom 13. Februar 2001 E. 2b/bb; Urteil des BVGer A-5198/2013 vom 20. Oktober 2014 E. 3.2.1; WALDMANN/BICKEL, a.a.O., Art. 32 N. 21).

Auf eine Begründung verzichten kann die Behörde, wenn sie den Begehren der Parteien voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt (vgl. Art. 35 Abs. 3 VwVG).

**5.6** Eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern,

die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 127 V 431 E. 3d/aa). Soweit eine solche Möglichkeit eingeräumt werden kann, ist von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 387 E. 5.1; vgl. auch BGE 133 I 201 E. 2.2; Urteile des BVGer C-6143/2015 vom 8. Februar 2017 E. 5.3, A-1695/2015 vom 27. April 2016 E. 2.2.2).

**6.**

Im vorliegenden Fall erhebt die Beschwerdeführerin verschiedene verfahrensbezogene Rügen. Darauf wird vorab einzugehen sein (nachfolgend E. 7). Aus verfahrensökonomischen Gründen drängt es sich auf, im Anschluss daran zu prüfen, ob die von der Vorinstanz geltend gemachten (allfälligen) Steuerforderungen verjährt sind (nachfolgend E. 8).

**7.**

**7.1**

**7.1.1** Die Beschwerdeführerin bemängelt in verfahrensrechtlicher Hinsicht vorab, dass die Vorgehensweise der Behörden im vorliegenden Fall einer unzulässigen Vermengung von Veranlagungs- und Strafverfahren gleichkomme. Der Umstand, dass vorliegend das «Steuerveranlagungsverfahren mit den entsprechenden Mitwirkungspflichten» vorab bzw. vor einem allfälligen Hinterziehungs- bzw. Betrugsverfahren durchgeführt werde, sei mit den strafprozessualen Garantien nicht vereinbar (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 10, insbesondere S. 14). Die Vorinstanz habe auch verkannt, dass infolge der Strafuntersuchung der ASU bei allen nachfolgenden Verfahren, welche sich auf die beschlagnahmten Akten und die weiteren Untersuchungsergebnisse stützen, die strafprozessualen Garantien einzuhalten seien. Der angefochtene Entscheid sei daher wegen Verletzung dieser Garantien aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anweisung, die rechtskräftige Erledigung der strafrechtlichen Seite des vorliegenden Falles abzuwarten sowie alsdann neu zu entscheiden. Eventualiter sei das vorliegende Verfahren aus den genannten Gründen bzw. zur Wahrung der Grundrechte der Beschwerdeführerin (namentlich der Garantie von Art. 6 EMRK) bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Entscheide in dem von der ASU beantragten Strafverfahren zu sistieren.

**7.1.2** Vorauszuschicken ist, dass es nach der gesetzlichen Ordnung grundsätzlich zulässig ist, dass das Verwaltungsverfahren betreffend die Nachleistung von nicht entrichteten Verrechnungssteuern getrennt vom allfälligen (Steuer-)Strafverfahren (betreffend Hinterziehung von Verrechnungssteuern bzw. anderen Delikten) sowie ohne Voraberledigung des letzteren Verfahrens durchgeführt wird (vgl. E. 4.5.2). Dabei müssen die strafprozessualen Garantien im Verwaltungsverfahren grundsätzlich nicht eingehalten werden.

Eine Konstellation, bei welcher trotz Vorliegens eines Verwaltungsverfahrens ein Verstoss gegen Art. 6 Abs. 1 EMRK bzw. das strafprozessuale Schweigerecht gegeben sein könnte (vgl. E. 4.5.2), ist vorliegend nicht gegeben. Denn es ist weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass auf die Beschwerdeführerin im Verfahren, das zum Erlass der Verfügung der ESTV vom 11. Juni 2015 und des Einspracheentscheids vom 18. Dezember 2015 geführt hat, Druck zur Selbstbelastung ausgeübt worden oder eine von ihr (bzw. ihrer Vertretung) gemachte Verweigerung der Aussage negativ gewürdigt worden wäre. Auch hat die Beschwerdeführerin nicht dargelegt, inwiefern Informationen, welche sie im Verfahren betreffend die Nachleistung von Verrechnungssteuern entlasten könnten, im (Steuer-)Strafverfahren für sie nachteilig sein könnten (vgl. auch Urteil des BGer 2C_802/2014 und 2C_806/2014 vom 23. September 2014 E. 2.4.1).

Es erscheint überdies nicht als ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin in einem späteren Strafverfahren mit Erfolg geltend machen kann, bestimmte, im Verfahren betreffend die Nachentrichtung von Verrechnungssteuern erhobene Beweismittel dürften für den Strafentscheid nicht verwertet werden. Den strafprozessualen Garantien könnte (und müsste) im entsprechenden Strafverfahren gegebenenfalls dadurch Rechnung getragen werden, dass die Erkenntnisse aus dem Verfahren betreffend Nachleistung von Verrechnungssteuern «durch einen strafprozessualen Filter 'geläutert' werden» (in diesem Sinne zu im Anschluss an ein direktsteuerliches Nachsteuerverfahren durchgeführten Strafverfahren SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 183 N. 7). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin kann bei dieser Sachlage nicht angenommen werden, dass das Strafverfahren vorab durchgeführt werden muss oder die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren ruhen. Dies gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die sog. Normentheorie, zufolge welcher die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhö-

henden Tatsachen trägt und die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden sowie steuermindernden Tatsachen (objektiv) beweisbelastet ist, zwar im Veranlagungs- und Nachleistungsverfahren, nicht aber im Steuerstrafverfahren herrscht (vgl. Urteil des BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2).

**7.1.3** Im Übrigen hat das Bundesgericht festgehalten, dass in den am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Vorschriften von Art. 183 Abs. 1$^{bis}$ DBG und Art. 57a Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) die zutreffende Auffassung des Bundesgesetzgebers zum Ausdruck komme, dass aus dem Verbot des Zwangs zur Selbstbezichtigung kein Dahinfallen der Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren oder gar eine Pflicht zur Sistierung dieses Verfahrens in Hinblick auf ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung abgeleitet werden kann (Urteile des BGer 2C_175/2010 vom 21. Juli 2010 E. 2.4, 2C_70/2008 vom 27. Mai 2008 E. 2.2 f.; im gleichen Sinne jüngst auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden A 15 60 und A 15 61 vom 4. April 2017 E. 8b; vgl. auch FELIX RICHNER et al., Handkommentar zum DGB, 3. Aufl. 2016, Art. 182 N. 117; siehe ferner die Praxishinweise bei PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, Einführung zu Art. 174 ff. N. 7). Es ist nicht ersichtlich, weshalb diese dem Gesetzgeber zugeschriebene Wertung nicht auch der Regelung des Verfahrens betreffend die Nachleistung von Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR zugrunde liegen sollte. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, dass im VStrR und im VStG – anders als etwa im Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20; vgl. Art. 104 Abs. 3 MWSTG, wonach «die von der beschuldigten Person im Steuererhebungsverfahren erteilten Auskünfte […] oder Beweismittel aus einer [verwaltungsrechtlichen] Kontrolle […] in einem Strafverfahren nur dann verwendet werden [dürfen], wenn die beschuldigte Person in diesem hierzu ihre Zustimmung erteilt») – keine mit Art. 183 Abs. 1$^{bis}$ DBG und Art. 57a Abs. 2 StHG vergleichbare Vorschrift enthalten ist.

In der Literatur zu den direkten Steuern wird zwar mitunter angenommen, dass das Voranstellen des Steuerhinterziehungsverfahrens vor das Nachsteuerverfahren eine elegante Lösung des Problems des Aussagendilemmas zwischen der Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren zum einen und dem Schweigerecht bzw. dem Verbot des Selbstbelastungszwanges im (Steuer-)Strafverfahren zum anderen wäre (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 183 N. 17 und 25; RICHNER et al., a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 174-

195 N. 38; in ähnlichem Sinne schon [für das frühere Recht] CHRISTOPH AUER, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, ASA 66, S. 1 ff., S. 19). Das Bundesverwaltungsgericht verkennt die de lege ferenda für eine solche Lösung sprechenden Aspekte nicht. Indessen wird auch in der Literatur für die de lege lata geltende Lage regelmässig festgehalten, dass die Chronologie der voneinander getrennten Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren jedenfalls auf Gesetzesstufe nicht vorgegeben sei (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 183 N. 17; RICHNER et al., a.a.O., Art. 182 N. 25). Aus diesem Grund stösst die Beschwerdeführerin ins Leere, soweit sie aus der direktsteuerlichen Doktrin abzuleiten sucht, dass das Verfahren betreffend die Nachleistung von Verrechnungssteuern erst nach rechtskräftiger Erledigung damit zusammenhängender (Steuer-)Strafverfahren durchzuführen ist (vgl. dazu namentlich Beschwerde, S. 5; Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 7. September 2015 [in Akten Vorinstanz, act. 2], S. 2 ff., insbesondere S. 4 ff.).

Ebenso wenig lässt sich aus dem Umstand, dass dem vorliegenden Verfahren der Nacherhebung von Verrechnungssteuern ein Untersuchungsverfahren der ASU voranging, ableiten, dass im erstgenannten Verfahren die strafprozessualen Grundsätze zu beachten sind.

Eine unzulässige Vermischung von Straf- und Verwaltungsverfahren, wie sie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird, liegt nach dem Gesagten nicht vor.

**7.1.4** Es ist entsprechend dem Dargelegten kein Grund ersichtlich, das Verfahren betreffend die Nachleistungspflicht bis zur rechtskräftigen Erledigung der strafrechtlichen Seite des vorliegenden Falles zu sistieren. Folglich besteht weder Anlass, die Sache unter Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids zwecks Anordnung einer solchen Sistierung durch die Vorinstanz an diese Behörde zurückzuweisen, noch drängt es sich auf, das vorliegende Beschwerdeverfahren vorläufig einzustellen. Den dahingehenden Anträgen der Beschwerdeführerin ist somit nicht stattzugeben.

**7.2**

**7.2.1** Die Beschwerdeführerin rügt sodann, eine wirksame Verteidigung sei ihr nicht möglich, weil sie nur über einen Teil der von der ASU beschlagnahmten Dokumente verfüge. Dieser Teil der beschlagnahmten Aktenstücke sei ihr zwar von der ASU mittels einer Daten-CD zugänglich gemacht worden. Trotz mehrmaliger Nachfragen seien ihr aber die voll-

ständigen Dokumente nicht zurückgegeben worden. Die Verfahrensfairness sei unter diesen Umständen vorliegend nicht gewahrt, zumal selbst eine erst bei Eröffnung des Schlussprotokolls erfolgende vollständige Gewährung der Akteneinsicht klar gegen die Garantie eines fairen Verfahrens verstosse.

Weiter trägt die Beschwerdeführerin vor, die von der Vorinstanz angerufene Praxis der ASU, am Sitz der Behörde Akteneinsicht zu gewähren und die Akten erst nach Beendigung des Verfahrens herauszugeben, führe – namentlich dann, wenn (wie vorliegend) «ganze Lastwagen voller Akten» beschlagnahmt worden seien – zu einer Beeinträchtigung der Verteidigungsrechte. Es sei überdies davon auszugehen, dass das Verfahren bei der ASU bereits mit der Erstellung der Untersuchungsberichte seinen Abschluss gefunden habe und nicht erst mit der Erledigung sämtlicher Veranlagungs-, Steuerhinterziehungs- und/oder Steuerbetrugsverfahren betreffend die Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuern beendet werde (vgl. Replik, S. 8).

Die Beschwerdeführerin rügt nicht zuletzt auch, dass die Akten der ASU unvollständig und unter Verletzung des rechtlichen Gehörs zusammengestellt worden seien.

**7.2.2** Mit diesen Vorbringen beanstandet die Beschwerdeführerin im Wesentlichen die Aktenführung sowie die Handhabung des Akteneinsichtsrechts durch die ASU. Ob eine entsprechende Rechtsverletzung durch die ASU überhaupt für das vorliegende bzw. das vorinstanzliche Verfahren betreffend die Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern relevant wäre, kann hier dahingestellt bleiben. Denn es lässt sich gestützt auf die vorliegenden Akten keine Verfahrenspflichtverletzung durch die ASU im Zusammenhang mit der Aktenführung und dem Akteneinsichtsrecht feststellen:

Insbesondere hat die Beschwerdeführerin der Darstellung der Vorinstanz, wonach sich die ASU auf die Unterlagen aus der Nachlassliquidation nur insoweit gestützt habe, als diese in den beschlagnahmten Akten vorhanden gewesen seien (Vernehmlassung, S. 2), nicht substantiiert widersprochen.

Zu berücksichtigen ist auch, dass das Akteneinsichtsrecht lediglich einen Anspruch auf Einsichtnahme in Dokumente am Sitz einer Behörde umfasst (vgl. E. 5.4.1). Ein Anspruch auf Zustellung von Originalakten oder

von Kopien der Originalakten besteht grundsätzlich nicht. Eine allgemeine Übung, wonach die Originalakten den Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten der Parteien persönlich zugestellt werden, könnte zwar unter Umständen mit Blick auf das Gebot der Gleichbehandlung (vgl. Art. 8 Abs. 1 BV) einen Anspruch auf Zustellung der Akten an einen bestimmten Rechtsvertreter begründen (vgl. zum Ganzen BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 26 N. 80 und 86). Es ist aber weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich, dass bei der ASU in anderen Fällen als dem vorliegenden eine solche Übung bestand.

Allein aus dem Umfang der beschlagnahmten Unterlagen lässt sich ferner kein Anspruch auf deren Zustellung im Rahmen einer Gewährung der Akteneinsicht ableiten. Dies gilt schon deshalb, weil dem Aktenumfang dadurch Rechnung getragen werden kann, dass die Dauer der Einsichtnahme am Sitz der Behörde unter Berücksichtigung der Grösse des Dossiers festgelegt wird (vgl. WALDMANN/OESCHGER, a.a.O., Art. 26 N. 84).

Es bestehen sodann nach den dem Gericht vorliegenden Akten keine Anhaltspunkte für die Annahme, dass die ASU der Beschwerdeführerin die Akteneinsicht seit der Zustellung des Untersuchungsberichtes zu Unrecht verweigert hätte. Im Untersuchungsbericht wird denn auch ausdrücklich festgehalten, dass die während der Untersuchung durch die ASU bestehenden Einschränkungen des Akteneinsichtsrechts mit der Zustellung des Berichts entfallen (vgl. Akten Vorinstanz, act. 13 S. 9). Zudem hat die Beschwerdeführerin bei der ASU selbst erklärt, dass mit der Eröffnung des Untersuchungsberichtes die Geheimhaltung aufgehoben worden sei und «sämtliche Akten geöffnet» worden seien (Akten Vorinstanz, act. 12 S. 2).

Da nach dem Gesagten davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin die Möglichkeit hatte, in rechtsgenügender Form bei der ASU Einsicht in die beschlagnahmten Akten zu nehmen, spielt keine Rolle, ob die der Beschwerdeführerin von der ASU ausgehändigte Daten-CD alle beschlagnahmten Dokumente enthielt oder nicht.

Nicht hinreichend substantiiert dargetan wurde schliesslich, dass die Erhebung der Akten durch die ASU unvollständig gewesen wäre.

**7.3**

**7.3.1** Die Beschwerdeführerin macht ferner geltend, dass die ihr von der ASU übergebene Daten-CD nicht alle im angefochtenen Entscheid aufgelisteten Dokumente enthalte. In der Replik rügt die Beschwerdeführerin zudem, die Vorinstanz habe durch eine fehlende Offenlegung der für den Entscheid relevanten Akten das rechtliche Gehör im Veranlagungs- und Einspracheverfahren in schwerer Weise verletzt.

**7.3.2** Mit diesen Ausführungen bringt die Beschwerdeführerin zwar sinngemäss vor, sie habe ihren Standpunkt nicht wirksam zur Geltung bringen können, weil ihr die Vorinstanz in gehörsverletzender Weise nicht alle Dokumente zur Kenntnis gebracht habe. Indes ist zu berücksichtigen, dass sich die ESTV in ihrer Verfügung vom 11. Juni 2015 ausdrücklich auf den Bericht der ASU vom 11. Februar 2014 und die damit zusammenhängende Korrespondenz stützte (vgl. Entscheid Nr. […] der ESTV vom 11. Juni 2015, Abschnitt «Tatsachen», Ziff. 2). Deshalb könnte vertreten werden, dass die Beschwerdeführerin spätestens im Einspracheverfahren damit rechnen musste, dass für den Einspracheentscheid von der ASU beschlagnahmte Dokumente herangezogen würden. Unter dem Blickwinkel des rechtlichen Gehörs würde es alsdann reichen, dass die ESTV das Dossier für das Einspracheverfahren für die Beschwerdeführerin zur Einsichtnahme bereithielt (vgl. WALDMANN/BICKEL, a.a.O., Art. 29 N. 75 [zum Umfang der behördlichen Pflicht zur Information über einen Aktenbeizug]). Dies gälte umso mehr, als weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren ein Gesuch um Einsicht in die vollständigen Verfahrensakten gestellt hätte.

Wäre die Beschwerdeführerin vor Erlass der Verfügung der ESTV vom 11. Juni 2015 von dieser Behörde in gehörsverletzender Weise ungenügend über die für das Verfahren herangezogenen Akten informiert worden, könnte dieser Mangel – selbst wenn darin eine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs erblickt würde – jedenfalls als im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt gelten, da die Beschwerdeführerin inzwischen Kenntnis von den gesamten, von der Vorinstanz herangezogenen Unterlagen hat, dazu Stellung nehmen konnte, das Bundesverwaltungsgericht über umfassende Kognition verfügt (vgl. E. 1.3) und eine Rückweisung der Angelegenheit (allein) zur Einräumung einer (weiteren) Gelegenheit zur Stellungnahme zu diesen Akten und zu neuem Entscheid mit dem Interesse an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht in Einklang stehen würde (vgl. zu den Heilungsvoraussetzungen E. 5.6).

**7.4** Die Beschwerdeführerin vertritt sodann die Auffassung, ihr rechtliches Gehör sei verletzt worden, weil die Aufzählung der Akten im angefochtenen Entscheid oberflächlich und bezüglich der einzelnen Sachverhaltselemente unpräzise sei. Sie erklärt, die Sachverhaltsdarstellung im angefochtenen Entscheid sei nicht mit den jeweiligen Aktenstücken belegt worden.

Eine Verletzung der Begründungspflicht (vgl. E. 5.5), wie sie die Beschwerdeführerin mit den genannten Ausführungen sinngemäss geltend macht, kann in der Art und Weise der Bezugnahme auf die Akten im angefochtenen Einspracheentscheid nicht erblickt werden. Zum einen erscheinen die Bezeichnungen der einzelnen Dokumente auf der diesbezüglichen Liste in der Darstellung der Prozessgeschichte dieses Entscheids (Abschnitt I mit dem Titel «Tatsachen») als hinreichend präzise, um eine eindeutige Zuordnung zu den vorliegenden Akten ermöglichen. Zum anderen werden nicht nur bei den übrigen Teilen der Darstellung der Prozessgeschichte, sondern auch in den Erwägungen des Einspracheentscheids einzelne Aktenstücke genannt. Auf diese Weise hat die Vorinstanz in einer jedenfalls den Anforderungen der Begründungspflicht genügenden Weise nachvollziehbar gemacht, auf welche Dokumente sie ihre Sachverhaltsannahmen stützt.

**7.5**

**7.5.1** Die Beschwerdeführerin hatte mit ihrer Einsprache verlangt, dass ihr eine Nachfrist zur ergänzenden Stellungnahme angesetzt wird, falls «die Verrechnungssteuerbehörden den Nachweis der Unterbrechung der Verjährungsfrist für die Jahre 2006, 2007 und 2008 doch noch erbringen können» (Akten Vorinstanz, act. 3 S. 14). Mit Schreiben vom 11. November 2015 räumte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin eine Nachfrist zur Stellungnahme ein, und zwar mit der Begründung, es könne im momentanen Stadium der Bearbeitung nicht ausgeschlossen werden, dass die verrechnungssteuerrechtlichen Ansprüche für die Steuerjahre 2006-2008 nicht verjährt seien (Akten Vorinstanz, act. 2).

Vor dem Bundesverwaltungsgericht sieht die Beschwerdeführerin eine Gehörsverletzung darin, dass die Vorinstanz im erwähnten Schreiben vom 11. November 2015 auf nähere Ausführungen, weshalb die geltend gemachten Steuerforderungen nicht verjährt sein könnten, verzichtet hat. Das Vorgehen, ohne solche Ausführungen sowie nach Ansetzung einer bloss zweiwöchigen, nicht erstreckbaren Frist zur Stellungnahme den Einspracheentscheid zu erlassen, sei nicht nur als Verletzung des rechtlichen Gehörs zu werten. Vielmehr sei darin eine Missachtung aller Verteidigungs-

rechte, (aufgrund der Verursachung eines unnötigen Aufwandes bei eingetretener Verjährung) ein Verstoss gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip und eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu sehen. Zu berücksichtigen sei in diesem Zusammenhang nämlich nicht zuletzt, dass die ESTV seit einer im Juni 2007 seitens der Steuerverwaltung des Kantons W._____ erstatteten Anzeige acht Jahre bis zur Eröffnung der Verfügung vom 11. Juni 2015 habe verstreichen lassen (Beschwerde, S. 9).

**7.5.2** Unter dem Blickwinkel des Gehörsanspruches bedurfte es im Schreiben der ESTV vom 11. November 2015 zur Begründung der Anordnung, die erwähnte Nachfrist zur ergänzenden Stellungnahme anzusetzen, keiner Hinweise auf konkrete Umstände, welche gegen einen Verjährungseintritt sprachen oder hätten sprechen können. Denn mit dieser Anordnung hat die Vorinstanz dem Begehren der Beschwerdeführerin um Ansetzung einer Nachfrist für eine Stellungnahme voll entsprochen; zudem hatte die Beschwerdeführerin für eine solche Anordnung keine Begründung verlangt (vgl. E. 5.5).

Der Anspruch auf rechtliches Gehör erheischte auch keine Anhörung der Beschwerdeführerin zur (möglichen) rechtlichen Würdigung der Verjährungsfrage im ausstehenden Einspracheentscheid (vgl. E. 5.2). Zur gehörswahrenden Einräumung einer Gelegenheit zur Stellungnahme genügte vorliegend der mit dem Schreiben vom 11. November 2015 gemachte Hinweis, dass die ESTV seinerzeit einen Nichteintritt der Verjährung als möglich erachtete. Es kann mit Blick auf diesen Hinweis keine Rede davon sein, dass die ESTV den Gehörsanspruch dadurch verletzte, dass sie den angefochtenen Einspracheentscheid ohne vorgängige Einräumung einer diesbezüglichen Äusserungsmöglichkeit der Beschwerdeführerin mit einer Rechtsnorm oder einem Rechtsgrund begründete, welche oder welcher zuvor nicht herangezogen oder angerufen worden war und mit deren oder dessen Beizug die Beschwerdeführerin im konkreten Fall nicht rechnete. Ebenso wenig lässt sich mit Erfolg behaupten, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin vor Erlass des angefochtenen Einspracheentscheids in Missachtung des Gehörsanspruches nicht hinreichend über die entscheidrelevanten tatsächlichen Grundlagen – insbesondere was die Frage der Verjährung betrifft – orientiert hätte (vgl. zum Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör bildenden Recht auf Orientierung über die entscheidrelevanten tatsächlichen Grundlagen anstelle vieler WALDMANN/BICKEL, a.a.O., Art. 29 N. 75).

Sodann lässt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch keine anderweitige Rechtsverletzung im Zusammenhang mit dem Schreiben der Vorinstanz vom 11. November 2015 ausmachen. Insbesondere erscheint es als rechtskonform, dass die Vorinstanz in diesem Schreiben auf die Benennung konkreter Gründe, welche gegen einen Verjährungseintritt sprachen, verzichtete und eine nicht erstreckbare Frist zur freigestellten Stellungnahme bis zum 26. November 2015 gewährte. Es lag im pflichtgemässen Ermessen der Vorinstanz, auf eine einstweilige Beschränkung des Prozessthemas auf die Verjährungsfrage zu verzichten und der Beschwerdeführerin nicht mehr als die genannte (Nach-)Frist zuzugestehen. Dies gilt (auch unter Berücksichtigung der Dauer des Untersuchungsverfahrens bei der ASU und des vorinstanzlichen Verfahrens bis zum Einspracheentscheid) schon deshalb, weil die Beschwerdeführerin bereits bei Erhebung der Einsprache nach Treu und Glauben damit rechnen musste, dass alles, was Gegenstand der Verfügung der Vorinstanz Nr. […] vom 11. Juni 2015 bildete, potentiell auch Thema des Einspracheverfahrens sein würde.

**7.6**

**7.6.1** Die Vorinstanz hat auf die Durchführung einer mündlichen Anhörung verzichtet (vgl. E. 4 des angefochtenen Einspracheentscheids). Darin sieht die Beschwerdeführerin ebenfalls eine Verletzung ihres Anspruches auf rechtliches Gehör (vgl. Beschwerde, S. 15; Replik, S. 3).

**7.6.2** Wie ausgeführt, besteht unter Vorbehalt abweichender Vorschriften kein Anspruch auf eine mündliche Anhörung (vgl. E. 5.2 am Ende). Eine entsprechende Sonderbestimmung, welche im verrechnungssteuerrechtlichen Einspracheverfahren ein Recht auf eine mündliche Anhörung einräumen würde, existiert nicht (vgl. auch Urteil des BVGer A-710/2007 vom 24. September 2009 E. 3.2). Dies wird denn auch von der Beschwerdeführerin konzediert (vgl. Beschwerde, S. 15). Soweit sie geltend macht, es hätte gleichwohl eine mündliche Anhörung stattfinden müssen, weil das Einspracheverfahren auch zur «Klärung des Verhältnisses zum Strafverfahren» gedient habe (vgl. Beschwerde, S. 15) und die ASU vorgängig eine umfassende Aktenbeschlagnahme vorgenommen habe (vgl. Replik, S. 3), verkennt sie, dass das vorinstanzliche Verfahren entsprechend den vorstehenden Ausführungen nicht unter Wahrung der strafprozessualen Garantien durchgeführt werden musste (vgl. E. 7.1.2).

**7.7**

**7.7.1** Die Beschwerdeführer rügt auch, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie darauf verzichtet habe, die vor der ASU beantragten Beweismassnahmen – insbesondere die Einvernahme von K._____ im Beisein N._____s und des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin – durchzuführen (Beschwerde, S. 10, mit dem Hinweis, dass sich die Vorinstanz auf Behauptungen K._____s «insbesondere [zu] dem fehlenden Mittelfluss von CHF 171 Mio. von ihm an die Beschwerdeführerin, fehlendem Darlehen und 'blossem Papierkreislauf' der Mittel von CHF 171 Mio. bei der U._____» stütze).

**7.7.2** In einem aktenkundigen Schreiben vom 7. September 2015 hat die Beschwerdeführerin beantragt, dass verschiedene, von der ASU unterlassene Beweismassnahmen nachzuholen seien, nämlich die Einvernahme von K._____ unter Anwesenheit N._____s und des Anwaltes der Beschwerdeführerin sowie die Einvernahme verschiedener weiterer Personen. Zwar ist das Schreiben in erster Linie an das Kantonale Steueramt J._____ gerichtet. Unter den Adressaten des Schreibens finden sich aber auch die Steuerverwaltung des Kantons W._____ und der Chef der Abteilung Recht der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der ESTV. Da die Beschwerdeführerin dieses Schreiben zudem unter Bezugnahme auf das Einspracheverfahren mit Eingabe vom 26. November 2015 der ESTV zustellte (vgl. Akten Vorinstanz, act. 2), ist davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die erwähnten Beweisanträge (auch) im Einspracheverfahren gestellt hat.

Die Vorinstanz hat diese Beweisanträge im angefochtenen Einspracheentscheid sinngemäss abgewiesen, indem sie zum einen ausführte, dass sie im Einspracheverfahren Zeugeneinvernahmen nur zulasse, soweit dies für die Sachverhaltsabklärung als notwendig erscheine, und zum anderen erklärte, die Beteiligten seien mehrmals im Verlauf des Verfahrens einvernommen worden (vgl. E. 4 des angefochtenen Einspracheentscheids).

Ob die auf diese Weise von der Vorinstanz vorgenommene antizipierte Beweiswürdigung zulässig war, wird – ebenso wie die Frage, ob den im vorliegenden Verfahren gestellten Beweisanträgen stattzugeben ist – im Rahmen der materiellen Beurteilung des vorliegenden Falles noch zu prüfen sein.

**7.8** In der Replik rügte die Beschwerdeführerin, in einem Dokument der Verfahrensakten werde eine nicht zu ihrem Fall gehörende Dossiernummer erwähnt. Dabei stellte sie in Rz. 4 der Replik den Antrag, die ESTV sei aufzufordern, zu diesem Umstand Stellung zu nehmen.

Mit Blick darauf, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 15. Juli 2016 nunmehr erklärt, die Vorinstanz habe zur «Aufforderung in Rz. 4 der Replik nicht Stellung genommen» (Stellungnahme vom 15. Juli 2016, S. 10), erübrigen sich hier weitere Ausführungen zum Begehren, die ESTV sei zu einer entsprechenden Stellungnahme aufzufordern. Erst bei der materiellen Würdigung des Falles wird zu klären sein, ob das angeblich mit einer falschen Dossiernummer versehene Dokument überhaupt entscheidwesentlich ist und ob sowie gegebenenfalls in welchem Umfang darauf abgestellt werden kann.

**8.**

**8.1**

**8.1.1** Im vorliegenden Fall liegt im Streit, ob die Beschwerdeführerin in den Jahren 2005-2008 der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen erbracht, die aufgrund dieser Leistungen geschuldeten Verrechnungssteuerbeträge zu Unrecht nicht entrichtet und diese Beträge infolgedessen inkl. Verzugszins nachzuleisten hat. Die Beschwerdeführerin macht dabei insbesondere geltend, dass die Pflicht zur Nachentrichtung der Verrechnungssteuern, sollten die von der ESTV geltend gemachten Steuerforderungen tatsächlich entstanden sein, verjährt sei.

Es rechtfertigt sich, vorliegend in materieller Hinsicht vorab lediglich über die Frage der Verjährung der streitbetroffenen allfälligen Nachleistungspflicht zu befinden (vgl. auch E. 6).

**8.1.2** Die ESTV stellte sich im angefochtenen Einspracheentscheid noch auf den Standpunkt, dass sie die Verjährung in Bezug auf die Verrechnungssteuerforderung auf den (angeblich) im Jahr 2005 erbrachten geldwerten Leistungen mit Schreiben vom 7. Dezember 2010 unterbrochen habe. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht räumt die ESTV in ihrer Vernehmlassung demgegenüber zu Recht ein, dass das genannte Schreiben in Bezug auf vorliegend streitige Nachforderungen auf angeblich im Jahr 2005 erbrachten geldwerten Leistungen in Form einer Up-front fee und der Bezahlung von nicht an die Beschwerdeführerin adressierten Dritt-

rechnungen die Verjährung von vornherein nicht zu unterbrechen vermochte, da die entsprechenden Sachverhalte in diesem Schreiben nicht erwähnt sind.

Hingegen verwies die ESTV in ihrem Schreiben vom 7. Dezember 2010 auf ein in der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2005 ausgewiesenes, nach damaliger Einschätzung der Vorinstanz mutmasslich simuliertes Aktionärsdarlehen von Fr. 188'022'941.53, um hinsichtlich damit im Zusammenhang stehender Verrechnungssteuerforderungen die Verjährung zu unterbrechen. Zu Recht stellt die Beschwerdeführerin nicht in Abrede, dass die ordentliche fünfjährige Verjährungsfrist für die entsprechenden allfälligen Verrechnungssteuerforderungen zu diesem Zeitpunkt nicht abgelaufen war: Zunächst wurde der entsprechende Fristenlauf, der nach Ablauf des Kalenderjahres 2005 begann (vgl. Art. 17 Abs. 1 VStG), innert der Fünfjahresfrist durch das erwähnte Schreiben der Vorinstanz vom 7. Dezember 2010 unterbrochen (vgl. Art. 17 Abs. 3 VStG). Die neue fünfjährige Verjährungsfrist, welche mit dieser Verjährungsunterbrechung zu laufen begann, wurde alsdann ebenfalls unterbrochen, und zwar spätestens mit dem Entscheid der ESTV Nr. […] vom 11. Juni 2015. Die dritte Verjährungsfrist, welche mit der zweiten Verjährungsunterbrechung zu laufen begann, ist noch nicht verstrichen (vgl. zum Ganzen E. 4.2).

Im vorliegenden Verfahren macht die Vorinstanz nunmehr unter anderen Verrechnungssteuern auf angeblichen, sich auf einen Betrag von Fr. 156'012'605.55 belaufenden geldwerten Leistungen im Kalenderjahr 2005 geltend. Dabei stehen diese geldwerten Leistungen nach Ansicht der Vorinstanz in Zusammenhang mit Darlehensverbindlichkeiten in der Höhe des erwähnten Betrages von (gerundet) Fr. 188'022'941.55, die in den Büchern der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2005 unter dem Konto Nr. […] verbucht wurden (vgl. E. 2.1 des angefochtenen Einspracheentscheids sowie E. 3.1 des Entscheids Nr. […] der ESTV vom 11. Juni 2015).

Aus dem Gesagten folgt, dass in Bezug auf die genannten allfälligen Verrechnungssteuerforderungen auf den geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55, welche die Beschwerdeführerin nach Auffassung der ESTV im Zusammenhang mit den per Ende 2015 unter dem Konto Nr. […] verbuchten Darlehensverbindlichkeiten von Fr. 188'022'941.55 erbracht haben soll, die Verjährung noch nicht eingetreten ist.

Im Schreiben der ESTV betreffend die Verjährungsunterbrechung vom 7. Dezember 2010 ist auch von dem in der Bilanz 2005 der Beschwerdeführerin verbuchten Darlehen an die D._____ AG im Betrag von Fr. 163'354'325.90 die Rede. Nach der seinerzeitigen Einschätzung der ESTV handelte es sich bei diesem Darlehen um eine mutmassliche geldwerte Leistung an die Aktionäre der Beschwerdeführerin (Akten Vorinstanz, act. 14). Bezüglich dieses Sachverhalts hat die Vorinstanz indessen mit ihrem Entscheid Nr. […] vom 11. Juni 2015 und dem angefochtenen Einspracheentscheid keine Verrechnungssteuer(nach)forderung erhoben (vgl. dazu auch Replik, S. 3), so dass sich diesbezügliche weitere Ausführungen erübrigen.

**8.1.3** Es ist zu Recht unbestritten, dass die hiervor genannten allfälligen Verrechnungssteuern auf den erwähnten (möglichen) geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 (E. 8.1.2) bereits gemäss der ordentlichen Verjährungsordnung (mit der fünfjährigen Verjährungsfrist von Art. 17 Abs. 1 VStG [E. 4.2]) als unverjährt zu qualifizieren sind. Entsprechendes gilt freilich nicht für die übrigen streitigen Steuer(nach)forderungen. Im Folgenden bleibt deshalb die Frage der Verjährung nur noch in Bezug auf die letzteren (allfälligen) Steuer(nach)forderungen geklärt zu werden.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes aufgrund der Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG (Vorenthalten der Verrechnungssteuer) gegeben sei, indem in den Jahren 2005-2008 entrichtete geldwerte Leistungen nicht ordnungsgemäss deklariert und die entsprechenden Steuerbeträge nicht entrichtet worden seien (vgl. E. 2.2.3 Bst. bb und cc des angefochtenen Einspracheentscheids). Ihrer Auffassung nach hat die Beschwerdeführerin deshalb gemäss Art. 12 VStrR Verrechnungssteuern nachzuentrichten.

Die vorliegende Konstellation betrifft vor diesem Hintergrund – soweit die Verjährung hier noch zu prüfen ist – die Frage nach der Verjährung der (allfälligen) Pflicht, infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht entrichtete Verrechnungssteuern nach Art. 12 VStrR nachzuleisten. Insoweit ist deshalb nicht die Verjährungsvorschrift von Art. 17 VStG, sondern Art. 12 Abs. 4 VStrR massgebend (vgl. E. 4.3.1). Die Beschwerdeführerin stösst daher ins Leere, soweit sie unter Berufung auf die fünfjährige Verjährungsfrist von Art. 17 Abs. 1 StGB und das angebliche Fehlen eines Fristenstillstands- oder Verjährungsunterbrechungsgrundes im Sinne von Art. 17 Abs. 2 und 3 VStG den

Eintritt der Verjährung der hier in Frage stehenden (allfälligen) Verrechnungssteuer(nach)forderungen geltend zu machen sucht (vgl. dazu Beschwerde, S. 15 f.).

Weil vorliegend unbestrittenermassen noch kein Strafurteil ergangen ist, richtet sich die Verjährung der (allfälligen) Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR nach dem Zeitpunkt des Eintrittes der Strafverfolgungsverjährung (vgl. zum Ganzen E. 4.3.1).

**8.1.4** Sollte die Beschwerdeführerin entsprechend der Darstellung der ESTV in den Jahren 2005-2008 tatsächlich für die Beteiligten ohne weiteres erkennbare geldwerte Leistungen erbracht haben, ohne die Verrechnungssteuer spontan zu deklarieren und zu entrichten, wäre jedenfalls der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung nach Art. 61 Bst. a VStG (vgl. E. 3.5) erfüllt und läge damit eine Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes vor, für welche rechtsprechungsgemäss eine Verfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren gilt. Ob die allfällige Ausrichtung geldwerter Leistungen infolge Einreichung unrichtiger Jahresrechnungen stattdessen unter den (objektiven) Tatbestand des Abgabebetruges von Art. 14 Abs. 2 VStrR fallen würde, kann hier offen gelassen werden. Denn auch bei letzterem Delikt beträgt die Frist für die Verjährung der Strafverfolgung sieben Jahre (vgl. E. 4.3.3).

**8.1.5** Fraglich ist, wann die siebenjährige Verjährungsfrist vorliegend zu laufen begonnen hat. Massgebend ist hierbei der Zeitpunkt der Ausführung der (allfälligen) deliktischen Handlung (vgl. E. 4.3.5). Dabei ist zu beachten, dass sich die deliktischen, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 Bst. a VStG erfüllenden Handlungen bei zu Unrecht nicht erfolgter Entrichtung von Verrechnungssteuern auf geldwerten Leistungen einer inländischen Gesellschaft an Aktionäre bzw. diesen nahestehende Personen nicht nur in der Nichtdeklaration der geleisteten Zuwendungen und dem Nichtentrichten der darauf geschuldeten Verrechnungssteuer bestehen, sondern dazu auch das Einreichen (mangels Anhaltspunkten für die geleisteten Zuwendungen) unrichtiger Jahresrechnungen gehört. Rechtsprechungsgemäss ist deshalb als Zeitpunkt der Ausführung der Tathandlung bei solchen Konstellationen – auch bei (allfälliger) Annahme eines Abgabebetruges im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR – der Zeitpunkt der Einreichung der unrichtigen Jahresrechnung bei der ESTV zu betrachten und beginnt die siebenjährige Verjährungsfrist am Folgetag zu laufen (vgl. vorn E. 4.4.2; zur Fristberechnung BGE 107 Ib 74 E. 3a sowie BEUSCH/MALLA, a.a.O., Vorbemerkungen zu Art. 61-67 N. 52).

Vor diesem Hintergrund nicht massgebend für den Beginn des hier interessierenden Fristenlaufes sind – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – der Zeitpunkt der Ausrichtung der (allfälligen) geldwerten Leistungen und der Zeitpunkt der Fälligkeit, zu welchem die Steuer gemäss Art. 38 Abs. 2 VStG unaufgefordert abzurechnen gewesen wäre.

Zwar macht die Beschwerdeführerin geltend, die Praxis der Verrechnungssteuerbehörden, bezüglich Verrechnungssteuern auf verdeckten Gewinnausschüttungen bereits im Jahr der jeweiligen Ausschüttung verjährungsunterbrechende Handlungen vorzunehmen, würde obsolet, wenn für den Beginn der Verjährungsfrist auf den Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnung abgestellt würde. Aus einer entsprechenden Praxis lässt sich aber weder schliessen, dass bei den hier interessierenden Konstellationen nach bisheriger Ansicht der Verwaltungsbehörden ein früherer Zeitpunkt (wie derjenige der Fälligkeit der Steuerforderung) als fristauslösend zu betrachten ist, noch ableiten, dass der Beginn der Verjährung nach den einschlägigen Vorschriften anders als entsprechend dem vorn in E. 4.4.2 erwähnten höchstrichterlichen Urteil vom 26. März 1987 und der in dieser Erwägung genannten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts festzulegen ist. Dies gilt umso mehr, als es der Verwaltung unbenommen sein muss, beim Verdacht des Vorliegens unversteuerter geldwerter Leistungen (vorsorglich) Handlungen vorzunehmen, die im Falle der Anwendbarkeit der (in E. 4.2 genannten) regulären Verjährungsordnung für die *Steuerforderung* verjährungsunterbrechend wirken würden. Aus letzterem Grund kann im Übrigen der Vorinstanz auch nicht mit Recht vorgeworfen werden, sie habe sich widersprüchlich verhalten, indem sie sich zunächst noch nicht ausdrücklich auf die abweichende Verjährungsordnung des VStrR gestützt habe (in diese Richtung jedoch Beschwerde, S. 16).

**8.2**

**8.2.1** Aufgrund des Ausgeführten steht fest, dass vorliegend in Bezug auf die Verjährung der in Frage stehenden Ansprüche auf den Zeitpunkt der Einreichung der Jahresrechnungen 2005-2008 der Beschwerdeführerin bei der ESTV abzustellen ist (anders verhält es sich nur bei den in E. 8.1.2 genannten allfälligen [unverjährten] Verrechnungssteuerforderungen auf mutmasslichen geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 im Zusammenhang mit im Jahr 2005 verbuchten Darlehensverbindlichkeiten von Fr. 188'022'941.55).

**8.2.2**

**8.2.2.1** Die Jahresrechnungen 2005-2008 wurden unbestrittenermassen zu verschiedenen Zeitpunkten bei der ESTV eingereicht, so dass mehrere, über verschiedene Jahre verteilte einzelne strafrechtlich relevante Handlungen vorliegen. Es stellt sich die Frage, ob deshalb die Einreichung jeder einzelnen Jahresrechnung verjährungsrechtlich als gesondert zu betrachtende Tathandlung zu gelten hat oder ob stattdessen von einer Handlungseinheit auszugehen ist (vgl. E. 4.3.6). Wäre Letzteres der Fall, hätte die siebenjährige Verjährungsfrist für alle streitbetroffenen (allfälligen) Verrechnungssteuernachforderungen der Steuerjahre 2005-2008 erst am Tag zu laufen begonnen, welcher dem Tag der letzten Einreichung einer Jahresrechnung betreffend diese Jahre folgt.

**8.2.2.2** Vorliegend liesse sich die Einreichung der Jahresrechnungen 2005-2008 zu je nach Jahresrechnung unterschiedlichen Zeitpunkten nicht als *tatbestandliche Handlungseinheit* im Sinne einer einmaligen Steuerhinterziehung gemäss Art. 61 Bst. a VStG zusammenfassen, selbst wenn die objektiven Tatbestandsmerkmale dieses Straftatbestandes – wie die Vorinstanz annimmt – als erfüllt zu betrachten wären. Denn der Hinterziehungstatbestand des Vorenthaltens der Verrechnungssteuer von Art. 61 Bst. a VStG bedingt weder begrifflich, noch faktisch oder typischerweise Einzelhandlungen, welche die Verrechnungssteuer bzw. Jahresrechnungen verschiedener Jahre betreffen (vgl. E. 4.3.6.1). Entsprechendes gilt auch für die weiteren vorliegend in Frage kommenden Delikte bzw. namentlich den Abgabebetrug im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR.

**8.2.2.3** Unter den Verfahrensbeteiligten streitig ist hingegen, ob vorliegend bei Bejahung der objektiven Tatbestandsmerkmale von Art. 61 Bst. a VStG bzw. Art. 14 Abs. 2 VStrR von einer natürlichen Handlungseinheit auszugehen wäre:

Die Vorinstanz nimmt in ihrer beim Bundesverwaltungsgericht eingereichten Vernehmlassung eine solche Handlungseinheit an. Deshalb betrachtet sie in der Vernehmlassung (soweit es nicht um die im verjährungsunterbrechenden Schreiben der ESTV vom 7. Dezember 2010 genannten Sachverhalte geht) für die Verjährung der Verrechnungssteuer im Zusammenhang mit den streitbetroffenen geldwerten Leistungen der Steuerjahre 2005-2008 die Einreichung der letzten Jahresrechnung als fristauslösend. Nach Angabe der ESTV hat die Beschwerdeführerin dabei zuletzt die Jahresrechnung 2008 eingereicht, und zwar am 11. März 2010.

Demgegenüber bestreitet die Beschwerdeführerin sinngemäss das Vorliegen einer natürlichen Handlungseinheit, indem sie geltend macht, dass es grundsätzlich an einem Zusammenhang zwischen den einzelnen von der Vorinstanz geltend gemachten geldwerten Leistungen fehle.

**8.2.2.4** Eine natürliche Handlungseinheit im Sinne der neueren verjährungsrechtlichen Rechtsprechung setzt – wie erwähnt – insbesondere voraus, dass die Einzelhandlungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang stehen (vgl. E. 4.3.6.2).

Nach den nicht substantiiert bestrittenen Angaben im angefochtenen Einspracheentscheid hat die Beschwerdeführerin die Jahresrechnungen 2006-2008 (gestaffelt) am 26. September 2008 (Jahresrechnung für das Steuerjahr 2006), 10. Dezember 2008 (Jahresrechnung für das Steuerjahr 2007) und 11. März 2010 (Jahresrechnung für das Steuerjahr 2008) bei der ESTV eingereicht (vgl. E. 2.2.3 Bst. cc des Einspracheentscheids).

Was die Jahresrechnung für das Steuerjahr 2005 betrifft, wurde im angefochtenen Einspracheentscheid zwar nicht ausdrücklich festgehalten, wann diese bei der ESTV eingereicht wurde. Indessen hat die ESTV mit ihrer Eingabe vom 11. April 2016 Kopien der Jahresrechnungen 2005-2008 der Beschwerdeführerin vorgelegt und stimmen die darin enthaltenen Faxübermittlungsdaten, was die Jahresrechnungen 2006-2008 betrifft, mit den unbestrittenen Daten der Einreichung dieser Jahresrechnungen bei der ESTV überein (26. September 2008, 10. Dezember 2008 und 11. März 2010). Deshalb ist davon auszugehen, dass das auf der Kopie der Jahresrechnung 2005 aufgedruckte Faxübermittlungsdatum (*23. Februar 2007*) dem Zeitpunkt der Einreichung dieser Jahresrechnung bei der ESTV entspricht.

Die in Frage stehenden allfälligen Tathandlungen erstrecken sich damit in Bezug auf die möglichen geldwerten Leistungen der Steuerjahre 2005-2008 über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren, wobei die zeitlichen Intervalle zwischen den einzelnen Handlungen zwischen rund zweieinhalb Monaten und rund neunzehn Monaten betrugen. Bei dieser Sachlage kann jedenfalls keine Rede davon sein, dass die allfälligen Tathandlungen betreffend die Steuerjahre 2005-2008 in einem hinreichend engen zeitlichen Zusammenhang stehen, um sie als eine einzige natürliche Handlungseinheit zu qualifizieren.

Der hier gezogene Schluss rechtfertigt sich auch unter Berücksichtigung der Kasuistik zum massgebenden Erfordernis eines engen zeitlichen Zusammenhanges. Das Bundesgericht verneinte nämlich einen für eine natürliche Handlungseinheit genügend engen zeitlichen Zusammenhang zum einen bei einem Fall, bei welchem zwischen einzelnen im Zeitraum von 1996 bis 2002 begangenen Fälschungshandlungen betreffend Bilanzen jeweils rund ein Jahr lag (Urteil des BGer 6B_25/2008 vom 9. Oktober 2008 E. 3.4.3), und zum anderen «[a]ngesichts des langen Tatzeitraums» bei jährlicher Erfüllung eines Straftatbestandes des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG, SR 831.30) durch positives Tun im Zeitraum vom März 1992 bis März 1998 (BGE 131 IV 83 E. 2.4.6). Das Bundesgericht hat ferner – wenn auch nicht im verjährungsrechtlichen Kontext – eine Handlungseinheit bei einem Sachverhalt verneint, bei welchem zwischen Vorbereitungshandlungen gemäss Art. 260$^{bis}$ StGB und einer Geiselnahme nach Art. 185 Ziff. 1 StGB mehr als ein Monat vergangen war (BGE 111 IV 147 E. 3 [nach Ansicht des Bundesgerichts gingen deshalb die Vorbereitungshandlungen nicht im schliesslich vollendeten Tatbestand auf]; vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-1691/2006 vom 15. Mai 2007 E. 3.3. Zur hier genannten Judikatur zum Erfordernis des engen zeitlichen Zusammenhanges passt im Übrigen, dass nach dem Bundesverwaltungsgericht bei einer gewerbs- oder gewohnheitsmässigen Hinterziehung von Mineralölsteuern im Sinne von Art. 38 Abs. 2 Bst. b des Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 [MinöStG, SR 641.61] die tatbestandsmässigen Einzelhandlungen verjährungsrechtlich nicht per se als Handlungseinheit zu behandeln sind [vgl. BVGE 2009/59 E. 6.4]).

**8.2.3** Als Zwischenergebnis ergibt sich somit, dass vorliegend grundsätzlich mangels tatbestandlicher oder natürlicher Handlungseinheit der Lauf der Verjährung für jede Tathandlung bzw. jede einzelne Jahresrechnung gesondert zu beurteilen ist (vgl. E. 4.3.6.1). Dies bedeutet, dass die siebenjährige(n) Verjährungsfrist(en) vorliegend (entsprechend dem in E. 8.1.5 Dargelegten) jeweils an dem der Einreichung der betreffenden Jahresrechnung folgenden Tag zu laufen begann(en), d.h. am 24. Februar 2007 (Jahresrechnung 2005), am 27. September 2008 (Jahresrechnung 2006), am 11. Dezember 2008 (Jahresrechnung 2007) und am 12. März 2010 (Jahresrechnung 2008; vgl. E. 8.2.2.4. Dieser Schluss stimmt im Übrigen mit der Auffassung überein, welche die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid in Bezug auf die Jahresrechnungen 2006-2008 noch vertrat [vgl. E. 2.2.3 Bst. cc des Einspracheentscheids]).

**8.3** Da die siebenjährige Strafverfolgungsverjährungsfrist mit Bezug auf allfällige, den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung nach Art. 61 Bst. a VStG oder des Abgabebetruges im Sinne von Art. 14 Abs. 2 VStrR erfüllende Handlungen im Zusammenhang mit dem Steuerjahr 2005 am 24. Februar 2007 zu laufen begann (vgl. E. 8.2.3) und die Frist unbestrittenermassen nicht ruhte, ist diesbezüglich die Strafverfolgungsverjährung und damit auch die Verjährung einer allfälligen Pflicht im Sinne von Art. 12 VStrR zur Nachleistung von Verrechnungssteuern betreffend dieses Steuerjahr am 24. Februar 2014 eingetreten.

Bezüglich des Steuerjahres 2005 hat die ESTV somit, soweit es nicht um in ihrem Schreiben vom 7. Dezember 2010 angesprochene Sachverhalte geht (vgl. E. 8.1.2), infolge Verjährung zu Unrecht Verrechnungssteuern und den darauf von ihr geltend gemachten Verzugszins nachgefordert. Der auf diese Weise nicht rechtmässig nachgeforderte *Steuerbetrag* beläuft sich auf Fr. 2'896'291.60 (35 % von Fr. 8'275'118.85 [Fr. 3'568'580.- + Fr. 3'082'050.- + Fr. 1'624'488.85; vgl. E. 2 des angefochtenen Einspracheentscheids]).

**8.4**

**8.4.1** Ohne zwischenzeitliches Ruhen der siebenjährigen Verjährungsfristen wäre bezüglich der Steuerjahre 2006-2008 die Verjährung der Strafverfolgung sowie der (allfälligen) Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern am 27. September 2015 (Steuerjahr 2006), am 11. Dezember 2015 (Steuerjahr 2007) und am 12. März 2017 (Steuerjahr 2008) eingetreten (vgl. E. 8.2.3). Indessen ruhten diese Verjährungsfristen seit der Eröffnung der Verfügung vom 11. Juni 2015 (vgl. E. 4.3.7). Die allfälligen Steuernachforderungen betreffend die Steuerjahre 2006-2008 sind folglich nicht verjährt. Daran können die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin – wie im Folgenden aufgezeigt wird – nichts ändern.

**8.4.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Strafverfolgungsverjährung von allfälligen «Widerhandlungen der Kalenderjahre 2008 [sei] […] am 31.12.2015 ein[getreten], solche der vorangehenden Jahre entsprechend früher» (Beschwerde, S. 17). Damit verkennt die Beschwerdeführerin, dass die siebenjährige Verjährungsfrist – soweit vorliegend interessierend – nicht bereits mit Ende des Steuerjahres zu laufen beginnt, in welchem der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen erbracht wurden. Wie dargelegt, ist für den Beginn des Fristenlaufes vielmehr massgebend, zu welchem Zeitpunkt die allenfalls mangels Erwähnung der

geldwerten Leistungen unrichtigen Jahresrechnungen bei der ESTV eingereicht wurden (vgl. E. 4.4.2).

**8.4.3**

**8.4.3.1** Nach Meinung der Beschwerdeführerin hätte sodann die Strafverfolgungsverjährungsfrist von sieben Jahren für allfällige Delikte im Zusammenhang mit Verrechnungssteuern (namentlich) der Steuerjahre 2006-2008 nur geruht, wenn bis Ende 2015 ein diesbezügliches Strafverfahren eingeleitet worden wäre (Beschwerde, S. 17). Weil dies nicht geschehen sei, seien auch allfällige Leistungspflichten nach Art. 12 Abs. 4 VStrR für Verrechnungssteuern der Steuerjahre 2006-2008 verjährt. In diesem Kontext behauptet die Beschwerdeführerin zudem, Art. 11 Abs. 3 VStrR betreffend das Ruhen der Verjährung beziehe sich nur auf den Strafanspruch, welcher während des hängigen Veranlagungsverfahrens ruhen solle (Beschwerde, S. 29 f.).

**8.4.3.2** Weder aus dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 3 VStrR noch aus dem Sinn und Zweck dieser Vorschrift ergibt sich, dass das an dieser Stelle des Gesetzes vorgesehene Ruhen der strafrechtlichen Verjährung voraussetzt, dass im Zeitpunkt des Eintritts des Grundes für das Anhalten der bereits laufenden Verjährungsfrist (Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtliches Verfahren über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage; Verbüssung einer Freiheitsstrafe im Ausland) bereits ein Strafverfahren eingeleitet wurde.

Nicht gefolgt werden kann auch der Darstellung der Beschwerdeführerin, wonach die Regelung des Ruhens der strafrechtlichen Verjährung in Art. 11 Abs. 3 VStrR bei der Verjährung der Nachleistungspflicht im Sinne von Art. 12 VStrR nicht massgebend ist. Dies gilt schon deshalb, weil Art. 12 Abs. 4 VStrR für die Verjährung der Nachleistungspflicht – ohne einen Vorbehalt in Bezug auf Art. 11 Abs. 3 VStrR – die Verjährung der Strafverfolgung und Strafvollstreckung für massgebend erklärt.

Es kommt hinzu, dass das Ruhen der Verjährung gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR auch für absolute Verjährungsfristen denkbar ist (E. 4.3.7). Aus diesem Grund stösst die Beschwerdeführerin ins Leere, soweit sie geltend macht, die Annahme eines Ruhens der vorliegend streitigen Verjährung ab dem «Zeitpunkt der Einspracheerhebung» (recte: ab dem Zeitpunkt der Eröffnung der Verfügung vom 11. Juni 2015 [vgl. E. 4.3.7]) komme praktisch

einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Abschaffung der Verjährung gleich (vgl. Beschwerde, S. 30).

**8.4.4** Die Beschwerdeführerin vertritt zwar auch die Ansicht, es würde der Neuordnung der Verjährung im StGB widersprechen, wenn Art. 11 Abs. 3 VStrR vorliegend auf die allfälligen Verrechnungssteuernachforderungen betreffend die Steuerjahre 2006-2008 angewendet würde (vgl. Beschwerde, S. 30). Art. 11 Abs. 3 VStrR gilt indessen auch unter dem neuen Recht weiter; diese Bestimmung wird durch Art. 333 Abs. 6 Bst. c StGB nicht aufgehoben. Das neue Verjährungsrecht kann also diesbezüglich nicht milder sein (vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-1691/2006 vom 15. Mai 2007 E. 4.3).

**9.**

**9.1** Die Beschwerdeführerin verlangte in ihrer Eingabe vom 22. März 2016 noch, die Vorinstanz sei aufzufordern, «die gesamten Akten seien vorzulegen, insbesondere auch die Steuererklärungen der Gesellschaft für die betreffenden Jahre» (S. 2 der Eingabe). Sie begründete dies damals damit, dass sich die Vorinstanz auf nicht aktenkundige «Steuererklärungen» der Beschwerdeführerin berufen habe, um den Nichteintritt der Verjährung zu begründen.

Weil die Beschwerdeführerin in der Replik nunmehr selbst festhält, dass ihr seitens des Bundesverwaltungsgerichts Einsicht in die Akten der Vorinstanz gewährt worden sei (Replik, S. 2), ist davon auszugehen, dass sie am genannten Verfahrensantrag nicht mehr festhält. Folglich erübrigen sich grundsätzlich weitere Ausführungen zu diesem Punkt. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die (Gewinn- und Kapital-)Steuererklärungen der Beschwerdeführerin für die Verjährungsfrage von vornherein nicht relevant sind, sondern es stattdessen – wie dargelegt – auf die Daten der Einreichung der Jahresrechnungen bei der ESTV ankommt (vgl. E. 8.2.1).

**9.2** In ihrer Beschwerde und ihrer Eingabe vom 22. März 2016 fordert die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den gemäss den vorstehenden Ausführungen nicht verjährten allfälligen Verrechnungssteuerforderungen auf (möglichen) geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 im Jahr 2005 die Edition von Unterlagen betreffend eine Buchprüfung zum Geschäftsjahr 2005 beim Kantonalen Steueramt J._____. Über diesen Verfahrensantrag wird – ebenso wie über die weiteren, im vorliegenden Verfahren gestellten und hiervor noch nicht gewürdigten Verfahrensanträge

(insbesondere Beweisanträge) – zu einem späteren Zeitpunkt zu befinden sein (vgl. dazu auch sogleich E. 10 am Ende).

**10.**
Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich, bezüglich eines Teils der streitbetroffenen Steuerforderungen des Steuerjahres 2005 ein Teilurteil zu fällen. Der angefochtene Einspracheentscheid ist unter entsprechender teilweiser Gutheissung der Beschwerde insoweit aufzuheben, als die Vorinstanz damit (sinngemäss) angeordnet hat, dass die Beschwerdeführerin ihr für dieses Steuerjahr gemäss den vorstehenden Erwägungen verjährte Verrechnungssteuerforderungen im Betrag von Fr. 2'896'291.60 sowie Verzugszins von 5 % auf diesem Betrag schulde und unverzüglich zu entrichten habe.

Ferner ist im Sinne eines Zwischenentscheids festzustellen, dass die von der ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid nebst dem erwähnten Betrag von Fr. 2'896'291.60 für das Steuerjahr 2005 geltend gemachten allfälligen Verrechnungssteuerforderungen auf angeblichen geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 im Zusammenhang mit verbuchten Darlehensverbindlichkeiten, die streitige Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern betreffend die Steuerjahre 2006-2008 und die allfälligen Verzugszinsforderungen im Zusammenhang mit den entsprechenden Steuer(nach)forderungen noch nicht verjährt sind.

Da die hiervor gewürdigten verfahrensbezogenen Rügen der Beschwerdeführerin unter Vorbehalt der noch offenen Frage, ob die ESTV zu Recht in antizipierter Beweiswürdigung auf die Durchführung der im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 7. September 2015 genannten Beweismassnahmen verzichtet hat, nicht stichhaltig sind, sind sodann die Begehren der Beschwerdeführerin, welche sich ausschliesslich auf diese unbegründeten Rügen stützen, abzuweisen.

Wie ausgeführt, sind vorliegend die Feststellungen zu treffen, dass die Verjährung der streitigen Verrechnungssteuerforderungen des Jahres 2005 teilweise nicht und die Verjährung der allfälligen Nachleistungspflicht betreffend die Steuerjahre 2006-2008 nicht eingetreten sind. Es rechtfertigt sich, erst zu einem späteren Zeitpunkt darüber zu befinden, ob der Beschwerdeführerin (entsprechend ihrem Antrag in der Beschwerdebegründung [vgl. vorn Bst. E am Ende]) bezüglich dieser allfälligen Ansprüche des

Fiskus eine Frist zur ergänzenden materiell-rechtlichen Stellungnahme anzusetzen ist. Diesbezügliche und weitere verfahrensleitende Anordnungen bleiben vorbehalten (vgl. auch E. 9.2).

**11.**
Es bleibt noch über die Kosten- und Entschädigungsfolgen zu befinden, soweit es sich vorliegend um ein Teilurteil handelt.

**11.1** Die Beschwerdeführerin erscheint als obsiegend, soweit über die vorliegende Streitigkeit mit Teilurteil befunden wurde. Sie hat deshalb insoweit keine Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Soweit der Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 50'000.- im Zusammenhang mit den mit diesem Teilurteil entschiedenen Punkten einbezahlt wurde, ist er der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Teilurteils zurückzuerstatten. Der entsprechende Betrag ist mit Blick darauf, dass die Beschwerde Steuerforderungen in der Höhe von Fr. 60'449'899.80 betrifft und davon gemäss dem vorliegenden Teilurteil Forderungen im Betrag von Fr. 2'896'291.60 verjährt sind, sowie mit Blick auf die Komplexität der noch zu klärenden Fragen auf Fr. 2'000.- festzusetzen (vgl. auch Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

Der Vorinstanz sind ebenfalls keine Verfahrenskosten für das vorliegende Teilurteil aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**11.2** Die ESTV hat der Beschwerdeführerin, die hinsichtlich des hier mit einem Teilurteil gewürdigten Teils der Streitigkeit als obsiegend zu betrachten ist, die ihr erwachsenen notwendigen Kosten für das vorliegende Teilurteil zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE).

Nach Art. 8 VGKE umfasst die Parteientschädigung die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei. Zu den Kosten der Vertretung zählen unter anderem das Anwaltshonorar und die darauf entfallende Mehrwertsteuer (Art. 9 Abs. 1 Bst. a und c VGKE). Gemäss Art. 10 Abs. 1 VGKE wird das Anwaltshonorar nach dem «notwendigen Zeitaufwand des Vertreters» bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.- und höchstens Fr. 400.- zuzüglich Mehrwertsteuer (Art. 10 Abs. 2 VGKE); bei Streitigkeiten mit Vermögensinteressen kann das Anwaltshonorar angemessen erhöht werden (Art. 10 Abs. 3

VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht setzt die Parteientschädigung aufgrund einer detailliert einzureichenden Kostennote fest. Wird eine solche nicht vorgelegt, setzt es die Entschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

Die Beschwerdeführerin reichte für das vorliegende Beschwerdeverfahren am 8. November 2016 eine Kostennote in der Höhe von insgesamt Fr. 45'311.75 (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag) ein. Diese Kostennote erweist sich als ausreichend detailliert (vgl. ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 4.85), so dass von ihr ausgegangen werden kann. Der vorliegend verrechnete Ansatz von Fr. 400.- pro Stunde für die anwaltliche Vertretung fällt in den vorgegebenen Rahmen und erscheint angesichts der Komplexität der Angelegenheit sowie mit Blick auf die Spezialisierung des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin als angemessen (vgl. auch PHILIPPE WEISSENBERGER/ASTRID HIRZEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 10 VGKE N. 3). Die Parteikosten für das gesamte Verfahren sind – unter Vorbehalt der folgenden Ausführungen (E. 11.3) – auch als notwendig zu betrachten (Art. 7 ff. VGKE), da sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen.

**11.3**

**11.3.1** Der Umstand, dass die Parteientschädigung auf der Basis der in der Kostennote des Prozessvertreters abgerechneten Stunden bemessen wird (Art. 10 und 14 VGKE), bedeutet nicht, diese unbesehen übernommen werden muss. Vielmehr sind nur die notwendigen Kosten bzw. ist einzig der notwendige Zeitaufwand zu ersetzen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 1 VGKE; Urteil des BGer 2C_445/2009 vom 23. Februar 2010 E. 5.3).

**11.3.2** In der eingereichten Kostennote aufgelistet sind unter anderem zwei Positionen mit einem Vertretungsaufwand von insgesamt 70 Minuten, bei welchen von «Einspracheentscheide[n]» bzw. «[…]-Einsprachentscheide[n]» die Rede ist.

Insoweit, als sich dieser Zeitaufwand zur Hälfte offenkundig auf das Parallelverfahren mit der F._____ AG (Beschwerdeverfahren A-550/2016) bzw. auf den diesem Verfahren zugrunde liegenden Einspracheentscheid bezieht, ist dieser Vertretungsaufwand vorliegend nicht zu ersetzen.

**11.3.3** Weil aufgrund des Eintrages der Beschwerdeführerin im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen bei der ESTV davon auszugehen ist, dass die Beschwerdeführerin vorsteuerabzugsberechtigt ist und damit bei Überwälzung der Mehrwertsteuer wirtschaftlich nicht belastet bleibt, umfasst die zuzusprechende Parteientschädigung sodann entgegen ihrem Antrag keinen Mehrwertsteuerzuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE (vgl. dazu Urteil des BGer 4A_465/2016 vom 15. November 2016 E. 3).

**11.3.4** Für das gesamte Beschwerdeverfahren könnte der Beschwerdeführerin gemäss den vorstehenden Erwägungen im Falle des vollumfänglichen Obsiegens eine um den Aufwand der Vertretung der F._____ AG von 35 Minuten bzw. (gerundet) Fr. 233.35 sowie den in der Kostennote veranschlagten Mehrwertsteuerzuschlag von insgesamt Fr. 3'356.40 gekürzte Parteientschädigung von Fr. 41'722.- zugesprochen werden.

**11.4** Der auf das vorliegende Teilurteil entfallende Anteil an der im Falle einer vollumfänglichen Gutheissung der Beschwerde denkbaren Parteientschädigung von Fr. 41'722.- beträgt – entsprechend dem für die Kostenverlegung angewendeten Verteilungsschlüssel (1/25; vgl. E. 11.1) – (gerundet) Fr. 1'670.-. Der Beschwerdeführerin ist somit für das vorliegende Teilurteil eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'670.- zuzusprechen.

**12.**
Soweit es sich vorliegend um einen Zwischenentscheid handelt, ist über die Kosten- und Entschädigungsfolgen mit dem Endentscheid zu befinden.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

**1.**
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 18. Dezember 2015 wird insoweit aufgehoben, als die ESTV damit sinngemäss angeordnet hat, dass die Beschwerdeführerin ihr für das Steuerjahr 2005 im Sinne der vorstehenden Erwägungen verjährte Verrechnungssteuerforderungen im Betrag von Fr. 2'896'291.60 sowie Verzugszins von 5 % auf diesem Betrag schulde und unverzüglich zu entrichten habe.

**2.**
Im Sinne der Erwägungen wird festgestellt, dass die von der ESTV mit dem angefochtenen Einspracheentscheid für das Steuerjahr 2005 geltend gemachten allfälligen Verrechnungssteuerforderungen (samt Verzugszins) auf angeblichen geldwerten Leistungen von Fr. 156'012'605.55 im Zusammenhang mit verbuchten Darlehensverbindlichkeiten und die streitige allfällige Pflicht zur Nachleistung von Verrechnungssteuern (samt Verzugszins) betreffend die Steuerjahre 2006-2008 noch nicht verjährt sind.

**3.**
Die Begehren der Beschwerdeführerin, welche sich ausschliesslich auf die in den Erwägungen als nicht stichhaltig gewürdigten verfahrensbezogenen Rügen stützen, werden abgewiesen.

**4.**
Im Sinne der Erwägungen bleiben weitere verfahrensleitende Anordnungen vorbehalten.

**5.**
Im Sinne der Erwägungen werden für das vorliegende Teilurteil keine Verfahrenskosten auferlegt. Der Beschwerdeführerin wird der von ihr geleistete Kostenvorschuss von Fr. 50'000.- im Umfang von Fr. 2'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Teilurteils zurückerstattet.

**6.**
Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Teilurteil nach Eintritt seiner Rechtskraft eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'670.- zu bezahlen.

**7.**
Im Sinne der Erwägungen wird über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Zwischenentscheids mit dem Endentscheid betreffend die als nicht verjährt beurteilten allfälligen Steuer(nach)forderungen der Steuerjahre 2005-2008 befunden.

**8.**
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde;
  Beilage: Rückerstattungsformular)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. […]; Gerichtsurkunde; Beilage: Kopie der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 8. November 2016 [Kostennote und Begleitschreiben])

| Der vorsitzende Richter: | Der Gerichtsschreiber: |
|---|---|
| Michael Beusch | Beat König |

## Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: