

Obergericht des Kantons Zürich

I. Strafkammer



Geschäfts-Nr.: SU200024-O/U/jv

Mitwirkend: die Oberrichter lic. iur. Ch. Prinz, Präsident, lic. iur. B. Amacker
und Oberrichterin lic. iur. M. Knüsel sowie Gerichtsschreiberin
MLaw N. Hunziker

Urteil vom 15. Juni 2021

in Sachen

A._____,

Beschuldigte und Berufungsklägerin

verteidigt durch Rechtsanwalt lic. iur. X._____

gegen

1. **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV),**

2. **Staatsanwaltschaft Zürich-Limmat,**

Anklägerinnen und Berufungsbeklagte

betreffend **Hinterziehung von Verrechnungssteuern**

Berufung gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Zürich,

10. Abteilung - Einzelgericht, vom 18. August 2020 (GA200007)

Strafverfügung:

Die Strafverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 12. Juli 2019 (Urk. 190.100.069 ff.) ist diesem Urteil beigeheftet.

Urteil der Vorinstanz:

(Urk. 15 S. 53 f.)

"Es wird erkannt:

1. Die Einsprecherin ist schuldig der mehrfachen Hinterziehung der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 61 lit. a VStG.
2. Die Einsprecherin wird bestraft mit einer Busse von Fr. 50'000.—.
Die Einsprecherin wird darauf hingewiesen, dass die Busse bei Uneinbringlichkeit derselben in eine Freiheitsstrafe umgewandelt werden kann.
3. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 1'500.—. Allfällige weitere Auslagen bleiben vorbehalten.
4. Die Kosten gemäss vorstehender Ziffer sowie die Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens in der Höhe von Fr. 2'260.— werden der Einsprecherin auferlegt.
5. Über die Kosten gemäss Ziffer 3 stellt die Gerichtskasse Rechnung, während über die der Einsprecherin von der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV auferlegten Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens die Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV Rechnung stellt.
6. Der Einsprecherin wird keine Prozessentschädigung zugesprochen.
7. [Mitteilung]
8. [Rechtsmittel]"

Berufungsanträge:

- a) Des Verteidigers der Beschuldigten:
(Urk. 28 S. 2)

1. Es sei das angefochtene Urteil des Bezirksgerichts Zürich, 10. Abteilung, Einzelgericht vom 18. August 2020 vollumfänglich aufzuheben.
 2. Es sei auf die Anklage der ESTV gemäss Strafverfügung der ESTV vom 12. Juli 2019 nicht einzutreten.
 3. Eventuell es sei die Berufungsklägerin von Schuld und Strafe freizusprechen.
 4. Subeventuell es sei die Sache zur Ergänzung der Untersuchung an die ESTV zurückzuweisen. Eventualiter seien folgende Personen als Zeugen durch das Obergericht einzuvernehmen:
B.____, C.____, D.____, E.____, F.____, G.____.
 5. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen für das gesamte Verfahren inklusive erst- und zweitinstanzliche Gerichtsstellen zu Lasten der Staatskasse.
- b) Der eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV:
(Urk. 35 S. 2)
- I. Das Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 18. August 2020 sei vollumfänglich zu bestätigen und A.____ sei der vorsätzlichen Hinterziehung von Verrechnungssteuern (Art. 61 Abs. 1 Best. a VStG), begangen im Geschäftsbereich der H.____ AG in Liquidation betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 schuldig zu sprechen und zu verurteilen
 1. zu einer Busse von 50 000 Franken;
 2. zur Bezahlung der Kosten des Verwaltungsstrafverfahrens von total 2 260 Franken;
 3. zur Bezahlung der kantonalen gerichtlichen Verfahrenskosten.

- II. Der Eventualantrag auf Rückweisung an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung sei abzuweisen.
 - III. Der Eventualantrag auf weitere Einvernahmen sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zulasten des Beschuldigten.

Erwägungen:

I. Verfahrensgang

1.1. Zum Verfahrensgang bis zum vorinstanzlichen Urteil kann zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Urk. 15 S. 4 f. E. 1 ff.).

1.2. Mit begründetem Urteil der Vorinstanz vom 18. August 2020 wurde die Beschuldigte gemäss dem eingangs wiedergegebenen Urteilsdispositiv schuldig gesprochen und bestraft (Urk. 12/1-3). Innert Frist erklärte die Beschuldigte mit Eingabe vom 22. September 2020 Berufung (Urk. 16 f.). Mit Verfügung vom 13. Oktober 2020 ging die Berufungserklärung an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die Staatsanwaltschaft und wurde diesen Frist angesetzt, um zu erklären, ob Anschlussberufung erhoben wird oder um ein Nichteintreten auf die Berufung zu beantragen (Urk. 19). In der Folge verzichteten die Staatsanwaltschaft mit Eingabe vom 19. Oktober 2020 ausdrücklich (Urk. 21) und die ESTV stillschweigend auf eine Anschlussberufung. Mit Beschluss vom 17. November 2020 wurde das schriftliche Verfahren angeordnet und der Beschuldigten Frist angesetzt, um die Berufungsanträge zu stellen und zu begründen (Urk. 22). Die begründeten Anträge erfolgten fristgerecht mit Eingabe der Beschuldigten vom 19. Januar 2021 (Urk. 28 und 30/1-3). Mit Verfügung vom 29. Januar 2021 wurden der ESTV und der Staatsanwaltschaft Frist zur Erstattung der Berufungsantwort sowie der Vorinstanz zur freigestellten Vernehmlassung angesetzt (Urk. 31). Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung (Urk. 33) und die Staatsanwaltschaft auf eine Berufungsantwort (Urk. 34) verzichteten, reichte die ESTV mit Eingabe vom 23. Februar 2021 ihre Berufungsantwort ein (Urk. 35). Mit Verfügung vom 24. Februar 2021 wurde der Beschuldigten Frist

zur freigestellten Stellungnahme zur Berufungsantwort angesetzt (Urk. 37). Die Stellungnahme der Beschuldigten erfolgte mit Eingabe vom 9. März 2021 (Urk. 39). Die ESTV und die Staatsanwaltschaft verzichteten in der Folge auf eine weitere Stellungnahme (Urk 42 f.). Das Verfahren erweist sich als spruchreif.

II. Prozessuales

1. Anwendbares Recht

1.1. Gemäss Art. 67 Abs. 1 VStG (Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965) ist das Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 (VStrR) anwendbar (vgl. auch Art. 1 VStrR), welches sowohl materielle (Verwaltungsstrafrecht; Art. 2 ff. VStrR) als auch allgemeine Verfahrensvorschriften (Verwaltungsstrafverfahren; Art. 19 ff. VStrR) beinhaltet. Nach Art. 80 Abs. 1 VStrR können gegen Entscheide der kantonalen Gerichte die Rechtsmittel der StPO ergriffen werden. Zudem regelt Art. 82 VStrR, dass für das Verfahren vor den kantonalen Gerichten die entsprechenden Vorschriften der StPO gelten, soweit die Artikel 73-81 VStrR nichts anderes bestimmen. Darüber hinaus erklärt Art. 2 VStrR (im Übrigen auch Art. 333 Abs. 1 StGB) die allgemeinen Bestimmungen des StGB für anwendbar, soweit das VStrR oder das VStG nichts anderes bestimmen.

1.2. Nach Art. 2 Abs. 2 StGB ist nach Inkrafttreten einer Gesetzesrevision auch bei der Beurteilung einer früher ausgeübten Straftat das neue Recht anzuwenden, wenn dieses für den Täter das mildere ist (Grundsatz der lex mitior). Dabei darf eine Tat nicht teilweise nach altem und teilweise nach neuem Recht beurteilt werden. Der Beschuldigten wird vorgeworfen, es als einzige Verwaltungsrätin pflichtwidrig unterlassen zu haben, die von der H. _____ AG für die Geschäftsjahre 2011 und 2012 geschuldete Verrechnungssteuer bis spätestens am 30. Juli 2012 bzw. am 30. Juli 2013 zu deklarieren und zu entrichten (Urk. 190.100.069 ff.). Vorwegnehmend ist festzuhalten, dass der Beschuldigten nur die Unterlassung der Deklaration der Verrechnungssteuer das Geschäftsjahr 2011 betreffend vorgeworfen werden kann (vgl. nachfolgend unter E. III.2.2.), mithin grundsätzlich das aVStG in seiner Fassung vom 1. Januar 2010 zur Anwendung gelangt. Bis heute erfolgten

zwar mehrere Revisionen des VStG, indes hatten allesamt keine Änderungen zugunsten des Beschuldigten zur Folge, weshalb sie vorliegend nicht von Relevanz sind bzw. nicht in Anwendung des Grundsatzes der *lex mitior* zur Anwendung gelangen. Damit ist das aVstG (Stand per 1. Januar 2010) anwendbar. Per 1. Januar 2018 ist das neue Sanktionenrecht des StGB in Kraft getreten, woraus sich indes ebenfalls keine Änderungen zugunsten der Beschuldigten ergeben.

2. Umfang der Berufung

Gemäss Art. 80 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 402 StPO hat die Berufung im Umfang der Anfechtung aufschiebende Wirkung. Die Rechtskraft des angefochtenen Urteils wird somit im Umfang der Berufungsanträge gehemmt, während die von der Berufung nicht erfassten Punkte in Rechtskraft erwachsen (vgl. EUGSTER, in: Niggli/Heer/Wiprächtiger [Hrsg.], BSK StPO II, 2. Auflage, Basel 2014, Art. 402 N 1 f.). Die Beschuldigte beschränkt ihre Berufung nicht und beantragt, das vorinstanzliche Urteil sei vollumfänglich aufzuheben (Urk. 28 S. 2). Damit bildet das ganze vorinstanzliche Urteil Berufungsgegenstand und ist mithin in keinem Punkt in Rechtskraft erwachsen (Art. 80 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 404 Abs. 1 StPO).

3. Kognition der Berufungsinstanz

Gemäss Art. 398 Abs. 1 StPO ist die Berufung zulässig gegen Urteile erstinstanzlicher Gerichte, mit denen das Verfahren ganz oder teilweise abgeschlossen worden ist. Die Berufungsinstanz überprüft den vorinstanzlichen Entscheid bezüglich sämtlicher Tat-, Rechts- und Ermessensfragen üblicherweise frei (Art. 398 Abs. 2 und 3 StPO). Bildeten jedoch ausschliesslich Übertretungen Gegenstand des erstinstanzlichen Hauptverfahrens, so schränkt Art. 398 Abs. 4 StPO die Kognition der Berufungsinstanz ein. In diesen Fällen wird das angefochtene Urteil lediglich dahingehend überprüft, ob es rechtsfehlerhaft ist oder ob eine offensichtlich unrichtige Feststellung des Sachverhaltes durch die Vorinstanz gegeben ist.

Relevant sind dabei klare Versehen bei der Sachverhaltsermittlung wie namentlich Irrtümer oder offensichtliche Diskrepanzen zur Akten- und Beweislage. Weiter

in Betracht kommen insbesondere Fälle, in denen die Sachverhaltsfeststellung auf einer Verletzung von Bundesrecht, in erster Linie von Verfahrensvorschriften der StPO selbst, beruht. Gesamthaft gesehen dürften regelmässig Konstellationen relevant sein, die als willkürliche Sachverhaltserstellung zu qualifizieren sind (vgl. SCHMID/JOSITSCH, StPO Praxiskommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 398 N 12 f. mit weiteren Hinweisen). Willkür bei der Beweiswürdigung liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist oder mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht. Dass eine andere Lösung oder Würdigung ebenfalls vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt für die Annahme von Willkür nicht (BGE 138 I 305 E. 4.3 mit Hinweisen). Eine vertretbare Beweiswürdigung ist daher auch dann noch nicht willkürlich, wenn die Berufungsinstanz anstelle des Vorderrichters allenfalls anders entschieden hätte. Es ist somit zu überprüfen, ob das vorinstanzliche Urteil im Bereich der zulässigen Kognition Fehler aufweist.

2. Verfolgungsverjährung

2.1. Parteistandpunkte

Wie bereits vor Vorinstanz (Urk. 8 S. 4 ff.) stellt sich die Beschuldigte auch im Berufungsverfahren auf den Standpunkt, dass die vorliegend zu beurteilende mehrfache Hinterziehung der Verrechnungssteuer verjährt sei (Urk. 28 S. 5 ff.; Urk. 39 S. 3 ff.). Die ESTV vertritt hingegen die Auffassung, die Verjährung sei bei Erlass der Strafverfügung vom 12. Juli 2019 noch nicht eingetreten gewesen, weshalb die mehrfache Übertretung auch heute nicht verjährt sei (Urk. 35 S. 2 f.). Die Parteien sind sich indes dahingehend einig, dass die Verjährungsfrist sieben Jahre beträgt (Urk. 28 S. 5; Prot. I S. 22), was der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung entspricht (BGE 143 IV 228 E. 4.4; vgl. auch OESTERHELT/FRACHEBOUD, in: Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, FRANK/EICKER/MARKWALDER/ACHERMANN [Hrsg.], Basel 2020, Art. 11 N 15 f. mit weiteren Hinweisen).

2.2. Wirkung einer Verjährung

Eine eingetretene Verjährung stellt ein Prozesshindernis dar, welches zu einem Nichteintreten sowie zur Einstellung des Verfahrens führt (Urteil des Bundesgerichts 6B_277/2012 E. 2.3). Gemäss Art. 333 Abs. 6 lit. d StGB und Art. 2 VStrR i.V.m. Art. 97 Abs. 3 StGB tritt die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

2.3. Strafverfügung als erstinstanzliches Urteil

Uneins sind sich die Parteien zunächst darüber, welcher Entscheid im vorliegenden Verfahren als "erstinstanzliches Urteil" zu gelten hat. Die Beschuldigte macht geltend, die Strafverfügung der ESTV beende den Lauf der Verfolgungsverjährung nicht, sondern erst ein gerichtliches Urteil (Urk. 28 S. 8 ff.; Urk. 39 S. 6 ff.). Die ESTV ist demgegenüber – mit der Vorinstanz (Urk. 15 S. 11 E. 1.5.1) – der Auffassung, mit Erlass der Strafverfügung habe die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintreten können (Urk. 35 S. 2 f.). Zur Begründung ihres Standpunkts brachte die Beschuldigte im Wesentlichen die im Schrifttum an der diesbezüglichen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausgeübten Kritik vor. Hierzu ist festzuhalten, dass sich das Bundesgericht mit dieser Kritik bereits eingehend auseinandergesetzt hat und der im Schrifttum vertretenen Meinung nicht folgte. Es sah keinen Anlass, von seiner ständigen Rechtsprechung abzuweichen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 6B_1304/2017 vom 25. Juni 2018 E. 2.4.2.; bestätigend Urteil des Bundesgerichts 6B_286/2018 vom 26. April 2019 E. 3.5.3.; Urteil des Bundesgerichts 6B_786/2020 vom 11. Januar 2021 E. 1.5. mit Verweis auf BGE 133 IV 112, 142 IV II). Demzufolge gilt die von einer Verwaltungsbehörde in einem kontradiktorischen Verfahren erlassene Strafverfügung nach wie vor als erstinstanzliches Urteil, welches den Eintritt der Verfolgungsverjährung verhindert.

2.4. Vorliegen einer Strafverfügung

Am 5. Februar 2019 erliess die ESTV zunächst einen Strafbescheid im Sinne von Art. 64 VStrR gegen die Beschuldigte (Urk. 190.100.030 ff.). Mit Eingabe vom 11. März 2019 verlangte die Beschuldigte von der ESTV die Aufhebung des

Strafbescheids und die Einstellung des Verwaltungsstrafverfahrens, eventualiter sei ihre Einsprache als Begehren um Beurteilung durch das Strafgericht zu behandeln (Urk. 190.100.040 ff.). Am 12. Juli 2019 erfolgte die begründete Strafverfügung der ESTV im Sinne von Art. 70 VStrR. Von der direkten Überweisung an die Staatsanwaltschaft zur Weiterweisung an das zuständige Strafgericht sah die ESTV zufolge drohender Verjährung der Übertretung betreffend das Geschäftsjahr 2011 ab (Urk. 190.100.069 ff.).

2.5. Verzicht auf Durchführung des Einspracheverfahrens

Auf Antrag des Einsprechers kann die Verwaltungsbehörde das Verfahren direkt an die Staatsanwaltschaft und damit an das Strafgericht überweisen. Dadurch wird das Einspracheverfahren und damit der allfällige Erlass einer Strafverfügung übersprungen (Art. 71 VStrR). In diesem Fall ist erst der erstinstanzliche Gerichtsentscheid als erstinstanzliches Urteil zu qualifizieren, welches den Eintritt der Verfolgungsverjährung verhindert. Trotz entsprechenden Antrags des Einsprechers besteht indes keine Überweisungspflicht; der Verwaltungsbehörde kommt diesbezüglich ein Ermessen zu. Sie hat jedoch ihren Entscheid zu begründen und darf die direkte Überweisung nicht aus sachfremden Gründen ablehnen (RYSER, in: Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, a.a.O., Art. 71 N 2 und 8 ff. mit weiteren Hinweisen). Der Entscheid der ESTV, das Einspracheverfahren trotz gegenteiligen Antrags der Beschuldigten durchzuführen und eine Strafverfügung zu erlassen, wurde von ihr ausreichend begründet. Der von ihr angeführte drohende Verjährungseintritt stellt einen sachlichen Grund dar. Damit ist das Vorgehen der ESTV nicht zu beanstanden. Die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 ist folglich als erstinstanzliches Urteil zu qualifizieren, welches dem Eintritt der Verfolgungsverjährung entgegensteht.

2.6. Beginn bzw. Ende der Verjährungsfrist

2.6.1. Ebenfalls nicht einig sind sich die Parteien darüber, wann die Verjährungsfrist zu laufen begann und endete. Die Beschuldigte stellt sich zusammengefasst auf den Standpunkt, die Verrechnungssteuerforderung sei im Zeitpunkt der letzten angeblich steuerbaren Ausschüttung am 11. Mai 2012 entstanden und 30 Tage

später, am 10. Juni 2012, fällig geworden. Da die Steuer bei Fälligkeit unaufgefordert zu entrichten bzw. anzumelden sei, habe die Verjährungsfrist mit Fälligkeit der Steuerforderung zu laufen begonnen (Urk. 28 S. 6 ff.; Urk. 39 S. 5). Die ESTV vertritt demgegenüber – mit der Vorinstanz (Urk. 15 S. 8 ff. E. II.1.4.2 f.) – die folgende Auffassung: Würden, wie vorliegend, die Jahresrechnungen der Steuerbehörde nicht eingereicht, so werde zur Bestimmung des Zeitpunkts der Tatbegehung auf das späteste mögliche Datum für die ordentliche Generalversammlung, qua lege 6 Monate nach Geschäftsabschluss, abgestellt und die 30-tägige Frist zur Deklaration hinzugerechnet. Zu diesem Zeitpunkt sei die Hinterziehung von Verrechnungssteuern nach Art. 61 lit. a VStG vollendet. Die Verrechnungssteuerhinterziehung wäre folglich betreffend das Geschäftsjahr 2011 am 30. Juli 2019 und jene betreffend das Geschäftsjahr 2012 am 30. Juli 2020 verjährt (Urk. 35 S. 2; Prot. I S. 22; Urk. 190.100.078).

2.6.2. Vorliegend soll sich die Beschuldigte zufolge unterlassener Deklaration und Entrichtung von steuerbaren Leistungen der mehrfachen Hinterziehung der Verrechnungssteuer nach Art. 61 lit. a VStG schuldig gemacht haben. Die Hinterziehung von Verrechnungssteuern stellt ein Erfolgsdelikt dar. Auch bei den Erfolgsdelikten ist für den Beginn der Verfolgungsverjährungsfrist stets der Zeitpunkt der tatbestandsmässigen Handlung und nicht derjenige des Eintritts des zur Vollendung des Deliktes erforderlichen Erfolgs massgebend (BGE 134 IV 297). Die Frist für die Verfolgung eines Unterlassungsdelikts beginnt mit dem Tag, an welchem oder – wenn die Pflicht zum Handeln sich über eine bestimmte Zeitspanne erstreckt – bis zu welchem der Täter hätte handeln sollen (BGE 107 IV 9, 10).

2.6.3. Die Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen i.S.v. Art. 4 Abs. 1 lit. a VStG entsteht im Zeitpunkt der Fälligkeit der entsprechenden Leistung (Art. 12 Abs. 1 VStG) und wird innert 30 Tagen fällig (Art. 16 Abs. 1 lit. c VStG). Innert dieser Frist muss die Verrechnungssteuer gegenüber der ESTV unaufgefordert mittels einschlägigem Formular deklariert und abgeführt werden (Art. 38 Abs. 2 VStG). Die Tathandlung der Hinterziehung der Verrechnungssteuer nach Art. 61 lit. a VStG ist grundsätzlich die fehlende Deklaration und Entrichtung der Verrech-

nungssteuer. Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts wird das Delikt von Art. 61 lit. a VStG, welches durch die Nichtdeklaration und die ausgebliebene Leistung des Steuerbetrags in die Wege geleitet worden ist, erst dadurch bewirkt, dass der ESTV eine unrichtige Jahresrechnung eingereicht wird, welche die fraglichen, die Steuer auslösenden Vorgänge nicht abbildet oder sonst keine Anhaltspunkte hierfür enthält. Die Verfolgungsverjährung beginnt somit nach Auffassung des Bundesgerichts erst mit der Einreichung einer solchen Jahresrechnung bei der ESTV zu laufen (Urteil des Bundesgerichts 2C_1154/2015 vom 31. März 2017 E. 4.6.). Wird die Jahresrechnung in Missachtung von Art. 21 Abs. 1 lit. c VStV der ESTV indes gar nicht eingereicht, beginnt die Frist von sieben Jahren mit Ablauf der in Art. 21 Abs. 1 VStV vorgesehenen Frist von 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung zu laufen. Falls gar keine Generalversammlung stattgefunden hat, an welcher die Jahresrechnung abgenommen wurde, beginnt die Frist folgerichtig 30 Tage nach dem gemäss Art. 699 Abs. 2 OR spätesten Termin für die ordentliche Generalversammlung (d.h. sechs Monate nach Schluss des Geschäftsjahres) zu laufen (vgl. dazu Rechtsanwalt Stefan Oesterhelt, Verjährung der Verrechnungssteuer, Erweiterung von fünf auf sieben Jahre durch Art. 12 VStrR, erschienen in: Expert Focus, Ausgabe 2017 | 8 S. 536 f.).

2.6.4. Im vorliegenden Fall wurden betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 keine Jahresrechnungen bei der ESTV eingereicht. Gemäss Angaben der Beschuldigten im Untersuchungsverfahren fanden auch keine Generalversammlungen statt (Urk. 131.100.007 F/A 10). Dokumente, aus denen hervorgeht, dass die Geschäftsabschlüsse gemacht und sodann die ordentlichen Generalversammlungen stattfanden, an welchen die Jahresrechnungen abgenommen wurden, sind nicht aktenkundig. Demzufolge begann die Verfolgungsverjährungsfrist 30 Tage nach dem spätesten Termin für die ordentliche Generalversammlung, sprich – da das Geschäftsjahr jeweils am 31. Dezember endete – betreffend das Geschäftsjahr 2011 am 30. Juli 2012 und betreffend das Geschäftsjahr 2012 am 30. Juli 2013 zu laufen und endete somit am 30. Juli 2019 bzw. 30. Juli 2020. Die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 wurde damit vor Eintritt der Verfolgungsverjährung erlassen, womit die Verjährung nicht mehr eintreten konnte.

3. Fehlender Entscheid über die Leistungspflicht

3.1. Die Beschuldigte macht zusammengefasst geltend, solange über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht (vorliegend die Veranlagung der Verrechnungssteuern), die dem Strafverfahren zugrunde liege, nicht rechtskräftig entschieden oder sie nicht durch vorbehaltlose Zahlung anerkannt worden sei, dürfe das gerichtliche Strafverfahren gestützt auf Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR nicht durchgeführt werden. Der rechtskräftige Veranlagungsentscheid sei Voraussetzung für die Gültigkeit der Überweisung an das Strafgericht und damit eine Prozessvoraussetzung. Vorliegend sei diese Prozessvoraussetzung nicht gegeben, weshalb auf die Anklage nicht einzutreten sei (Urk. 28 S. 16 ff.; Urk. 39 S. 16). Die ESTV verweist diesbezüglich auf die Ausführungen der Vorinstanz (Urk. 35 S. 3 f.). Die Vorinstanz kam zusammengefasst zum Schluss, Sinn und Zweck von Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR sei, divergierende Entscheide der Verwaltungs- und Strafbehörden über dieselbe Tatsache zu vermeiden. Demnach unterbleibe eine Überweisung des Strafverfahrens an das Strafgericht, bis über die für das Strafverfahren relevante verwaltungsrechtliche Vorfrage – vorliegend das Bestehen der Steuerpflicht – ein rechtskräftiger Entscheid vorliege, lediglich dann, wenn ein Entscheid über die Leistungspflicht im Sinne eine Veranlagungsverfügung erlassen worden sei und die betroffene Person dagegen ein Rechtsmittel ergriffen habe. Vorliegend sei indes keine Veranlagungsverfügung ergangen, weshalb die Überweisung der Strafsache an die Vorinstanz durch die ESTV nicht zu beanstanden sei (Urk. 15 S. 11 ff. E. II.2.).

3.2. Die Frage, ob der Straftatbestand der Hinterziehung der Verrechnungssteuer gemäss Art. 61 Ziff. 1 VStG erfüllt ist, hängt vom Entscheid über eine abgabenrechtliche Frage ab. Die Steuerhinterziehung setzt eine entsprechende Steuerpflicht voraus. Die Beantwortung der Fragen, ob und in welcher Höhe eine Leistungspflicht i.S.v. Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR besteht, ist den Organen der öffentlichen Rechtspflege überlassen. Vorgesehen ist, dass das (streitige) Verwaltungsverfahren dem Strafverfahren vorauszugehen hat. An den verwaltungsrechtlichen Entscheid der Organe der öffentlichen Rechtspflege ist die strafbeurteilende Bundesverwaltungsbehörde gebunden, ebenso (mit wenigen Ausnahmen) das

Strafgericht. Eine Mithaftung i.S.v. Art. 12 Abs. 3 VStrR ist im Strafverfahren zu beurteilen (vgl. zum Ganzen HAIBÖCK, in: Basler Kommentar Verwaltungsstrafrecht, a.a.O., Art. 63 N 3 mit Hinweisen auf die Rechtsgrundlagen).

3.3. Im vorliegenden Fall war die H._____ AG Steuersubjekt. Nachdem über die Aktiengesellschaft der Konkurs eröffnet und anschliessend mangels Aktiven eingestellt worden war, wurde sie am tt.mm 2015 im Handelsregister gelöscht. Mangels Fortbestehens des Steuersubjekts ist ein Verwaltungsverfahren, welches sich mit den abgabenrechtlichen Fragen befasste, undurchführbar. Die Haftung der Beschuldigten i.S.v. Art. 12 Abs. 3 VStrR ist zudem, wie gesagt, im Strafverfahren zu beurteilen. Der vorliegende Fall, in welchem keine Verfügung über die Leistungspflicht des Steuersubjekts mehr getroffen werden kann, ist damit nicht von Art. 73 Abs. 1 Satz 2 VStrR erfasst (vgl. in diesem Sinne auch BGE 116 IV 223). Die Überweisung des Strafverfahrens an das Strafgericht durch die ESTV ist deshalb nicht zu beanstanden. Eine vorgängige Veranlagung stellt hier keine Prozessvoraussetzung dar.

4. Anklagegrundsatz

Die Beschuldigte macht in prozessualer Hinsicht weiter – wie schon vor Vorinstanz (Urk. 8 S. 11 ff.) – eine Verletzung des Anklageprinzips geltend (Urk. 28 S. 23 ff.). Es rechtfertigt sich vorliegend, noch einmal in Erinnerung zu rufen, was im vorliegenden Strafverfahren als Anklage gilt: Ist eine gerichtliche Beurteilung der Straf- oder Einziehungsverfügung verlangt worden, überweist die Verwaltung die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts. Die Überweisung gilt als Anklage. Sie hat den Sachverhalt und die anwendbaren Strafbestimmungen zu enthalten oder auf die Strafverfügung zu verweisen (Art. 73 Abs. 1 und Abs. 2 VStrR). Die Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen des Anklagegrundsatzes grundsätzlich richtig wiedergegeben und korrekt festgehalten, dass in der Überweisung zur gerichtlichen Beurteilung der ESTV vom 27. Februar 2020 auch auf die Strafverfügung vom 12. Juli 2019 verwiesen werde. Weiter hat sie zusammengefasst zutreffend erwogen, dass im vorliegenden Fall die Umschreibung des Tatvorwurfs in sachlicher, örtlicher und zeitlicher Hinsicht genügend detailliert sei und die Anklage eine hinreichende Indivi-

dualisierung der mutmasslichen Taten erlaube, sowie dass die Beschuldigte und deren Verteidigung denn auch ohne Weiteres in der Lage gewesen seien, sich zum konkreten Vorwurf zu äussern (Urk. 15 S. 20 f. E. II.4.4 f.), auf diese Ausführungen kann vollumfänglich verwiesen werden. Es ist insgesamt nicht ersichtlich, inwiefern die Anklage mangelhaft sein sollte, ist der gesetzlichen Vorgabe von Art. 73 VStrR doch Genüge getan. Nach dem Gesagten liegt keine Verletzung des Anklageprinzips vor.

5. Verwertbarkeit der Einvernahmen bzw. der schriftlichen Auskünfte von Drittpersonen

5.1. Die Beschuldigte macht, wie schon vor Vorinstanz (Urk. 8 S. 14 ff.), zusammengefasst geltend, die im Untersuchungsverfahren erfolgten Einvernahmen von Drittpersonen seien mangels Wahrung der gesetzlichen Beschuldigtenrechte nicht verwertbar (Urk. 28 S. 31 ff.). Der beschuldigten Person stehen auch im Verwaltungsstrafverfahren Teilnahmerechte zu (Art. 35 Abs. 1 VStrR und Art. 41 Abs. 3 VStrR). Sie hat mithin ein Anwesenheitsrecht sowie das Recht, Ergänzungsfragen zu stellen (EICKER/FRANK/ACHERMANN, Verwaltungsstrafrecht und Verwaltungsstrafverfahrensrecht, Bern 2012, S. 186 und S. 240). Nach den Verfahrensgarantien von Art. 6 Ziff. 1 i.V.m. Art. 6 Ziff. 3 lit. d EMRK hat die beschuldigte Person ein Recht darauf, den Belastungszeugen zu befragen. Von gewissen Fällen abgesehen, in denen eine direkte Konfrontation aus objektiven, von den Strafverfolgungsbehörden nicht zu vertretenden Gründen nicht möglich war, ist eine belastende Aussage nur verwertbar, wenn die beschuldigte Person wenigstens einmal während des Verfahrens angemessene und hinreichende Gelegenheit hatte, die Aussagen des Belastungszeugen in Zweifel zu ziehen und Fragen zu stellen. Dieses unbedingte Recht, an Zeugen, auf deren belastende Aussagen abgestellt wird, wenigstens einmal während des Verfahrens in direkter Konfrontation ergänzende Fragen zu stellen, hat auch im Verwaltungsstrafverfahren zu gelten (BGE 144 II 427 E. 3.1.2 und 3.4.1; vgl. dazu auch BGE 134 IV 457 E. 1.6.1 f.). Diese Regelung hat auch Eingang in Art. 147 Abs. 1 StPO gefunden, wonach die Parteien das Recht haben, bei Beweiserhebungen anwesend zu sein und der einvernommenen Person Fragen zu stellen. Beweise, die in Verletzung

der Bestimmungen dieses Artikels erhoben worden sind, dürfen nicht zulasten der Partei verwertet werden, die nicht anwesend war (Art. 147 Abs. 4 StPO).

5.2. Die Beschuldigte wurde nicht mit F._____, I._____, B._____ und E._____ (Urk. 131.200.002 ff.; Urk. 132.100.003 ff.; Urk. 132.110.003 ff.; Urk. 132.120.004 ff.) konfrontiert, weshalb ihr Recht auf Teilnahme verletzt wurde. Die Einvernahmen dieser Personen sind deshalb gemäss Art. 147 Abs. 4 StPO nicht zu Ungunsten der Beschuldigten verwertbar. Ebenso verhält es sich in Bezug auf die schriftlichen Auskünfte der J._____ Treuhand AG, der K._____ AG und von D._____ (Urk. 125.010.003 ff.; Urk. 125.012.003 ff.; Urk. 125.013.003). Die Vorinstanz hat bei der Erstellung des der Beschuldigten vorgeworfenen Sachverhaltes die Aussagen bzw. schriftlichen Auskünfte der soeben genannten Personen denn auch nicht zu Ungunsten der Beschuldigten verwertet (Urk. 15 S. 23 und 25 ff. E. II.2.3 und 4.).

6. Rückweisung des Verfahrens an die ESTV und Beweisanträge

6.1. Die Beschuldigte beantragt – wie schon von vor Vorinstanz (Urk. 8 S. 1 und 14 ff.) –, subeventualiter (d.h. falls auf die Anklage der ESTV eingetreten und die Beschuldigte nicht von Schuld und Strafe freigesprochen werde) sei die Sache zur Ergänzung der Untersuchung an die ESTV zurückzuweisen. Eventualiter seien B._____, C._____, D._____, E._____, F._____ und G._____ durch das hiesige Gericht einzuvernehmen. Ihre Anträge begründet sie im Wesentlichen damit, dass die (von ihr geltend gemachten) Darlehensgeber B._____, C._____ und D._____ sowie diejenigen Personen, welche namentlich im Zusammenhang mit dem Erwerb und Verkauf der Liegenschaften und deren Finanzierung für die Aktiengesellschaft tätig gewesen seien, nämlich E._____, F._____ sowie G._____, entweder gar nicht oder zumindest nicht in ihrer Anwesenheit einvernommen worden seien. Die angerufenen Zeugen vermöchten, weil sie vom massgebenden Sachverhalt direkt betroffen gewesen seien, die Beschuldigte vollständig zu entlasten. Es handle sich um den Beweis objektiv feststellbarer Tatsachen, die genau das streitige Prozessthema beschlagen würden, also für den Entscheid von wesentlicher Bedeutung seien. Die Vorinstanz habe in verbotener antizipierter Beweiswürdigung erwogen, die Befragungen seien nicht von massgebender Be-

deutung und habe deshalb fälschlicherweise von einer Rückweisung des Verfahrens an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung abgesehen (Urk. 28 S. 31 ff.).

6.2. Sowohl das erstinstanzliche Gericht als auch das Berufungsgericht weist eine Anklage zur Ergänzung oder Berichtigung ausnahmsweise an die Untersuchungsbehörde zurück, wenn Beweise zu ergänzen sind (Art. 329 Abs. 2 i.V.m. Art. 379 StPO i.V.m. Art. 82 VStrR; Urteil des Bundesgerichts 6B_1370/2019 vom 11. März 2019 E. 1.3). Die Rückweisung an die Untersuchungsbehörde ist aufgrund von Art. 329 Abs. 2 StPO zur Erhebung unverzichtbarer Beweise zulässig (BGE 141 IV 39 E. 1.6.2). Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gehört, dass die Behörde alle erheblichen und rechtzeitigen Vorbringen der Parteien würdigt und die ihr angebotenen Beweise abnimmt, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Umgekehrt folgt daraus, dass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil sie aufgrund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde bzw. das Beweismittel sei ungeeignet, das Beweisergebnis zu beeinflussen (Art. 107 Abs. 1 lit. e StPO; Urteil des Bundesgerichts 6B_689/2019 vom 25. Oktober 2019; Urteil des Bundesgericht 6B_583/2009 E. 1.5.2; E. 2.5).

6.3. Den Vorbringen der Beschuldigten lässt sich nicht unmittelbar entnehmen, welche konkreten Tatsachen bzw. Umstände (so genannte Beweistatsachen) sie mit den Befragungen der oben genannten Personen nachzuweisen gedenkt. Sinngemäss lässt sich ihren Ausführungen immerhin entnehmen, dass es ihr im Wesentlichen um den Nachweis geht, dass die Leistungen der H.____ AG an B.____, C.____ und D.____ Darlehensrückzahlungen und damit keine verrechnungssteuerpflichtigen Leistungen waren – daher erachtet sie die Befragungen der von ihr behaupteten Darlehensgeber(-innen) wohl als notwendig. Die weiteren zu befragenden Personen (E.____, F.____ und G.____) sollen – gemäss der Beschuldigten – in die Geschäftstätigkeit der H.____ AG involviert gewesen sein und wohl Auskunft darüber geben können, wie deren Geschäftstätig-

keit (Liegenschaftskäufe etc.) finanziert (mit Darlehen etc.) und ausgeübt (Verwendung von Barbezügen etc.) wurde.

6.3. Die Vorinstanz hat sachlich nachvollziehbar begründet, weshalb im vorliegenden Verfahren von (erneuten) Befragungen der von der Beschuldigten genannten Personen abgesehen werden kann und demzufolge auf eine Rückweisung der Sache an die ESTV zu verzichten ist. Auf diese Ausführungen kann vorab verwiesen werden (Urk. 15 S. 16 f. E. II.3.4. f.). Ergänzend ist festzuhalten, dass B._____, D._____ und die K._____ AG mündlich bzw. schriftlich befragt wurden und diese allesamt – in Übereinstimmung mit der Darstellung der Beschuldigten – angaben, bei den fraglichen Leistungen der H._____ AG habe es sich um Darlehensrückzahlungen gehandelt und sie seien nie Aktionäre gewesen (Urk. 132.110.003 ff.; Urk. 125.012.003 ff.; Urk. 125.013.003). Die Aussagen sind ohne Weiteres zu Gunsten der Beschuldigten verwertbar – was die Vorinstanz zutreffend erkannt hat. Zudem hat sie die Aussagen im Rahmen der Beweiswürdigung berücksichtigt (Urk. 15 S. 17 und 30 ff. E. II.3.4 und III.4.3.2). Auch die offenbar in die Geschäftstätigkeit der H._____ AG involvierten und von der Beschuldigten angeführten F._____ und E._____ (Urk. 131.200.002 ff.; Urk. 132.120.004 ff.) wurden bereits befragt. Soweit sie überhaupt etwas Sachdienliches anzugeben vermochten, wurde dies von der Vorinstanz ebenfalls zugunsten der Beschuldigten berücksichtigt (Urk. 15 S. 30 ff. E. III.4.3.2). Es ist nicht einsehbar und wurde denn auch von der Beschuldigten nicht konkret vorgebracht, inwiefern diese Personen zusätzliche sachdienliche Angaben zu machen vermöchten, was umso mehr gilt, als die mutmassliche mehrfache Übertretung in zwischen rund neun Jahre zurückliegt. In Bezug auf G._____ gilt zudem, dass dieser gemäss den Angaben der Beschuldigten für die Liegenschaftsverkäufe der H._____ AG zuständig war (Urk. 130.100.008 F/A 27; Urk. 131.100.009 F/A 23). Anhaltspunkte dafür, dass er auch in die vorliegend interessierenden Geldabflüsse der Aktiengesellschaft involviert war, liegen hingegen nicht vor. Es ist deshalb nicht einsehbar und wurde denn auch von der Beschuldigten nicht konkret vorgebracht, inwiefern dieser sachdienliche Angaben zu machen vermöchte. Damit sind (neuerliche) Befragungen der genannten Personen nicht geeignet, sich massgeblich auf die Beweiswürdigung auszuwirken. Eine (neuerliche) Befragung dieser

Personen ist somit nicht angezeigt. Folglich ist der beantragten Rückweisung der Sache an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung nicht zu folgen.

6.4. Soweit die Beschuldigte in ihrem Eventualstandpunkt sodann beantragt, dass das Berufungsgericht die oben genannten Personen befragt, ist festzuhalten, dass ihr im vorliegenden Strafverfahren lediglich eine mehrfache Übertretung vorgeworfen wird. Im Berufungsverfahren können deshalb keine neuen Beweise vorgebracht werden (Art. 398 Abs. 4 StPO). Die Beschuldigte hat vor Vorinstanz keine eigentlichen Beweisanträge gestellt, sondern einzig die Rückweisung der Sache an die ESTV zur Ergänzung der Untersuchung beantragt (Urk. 8 S. 1). Damit sind die im Berufungsverfahren von der Beschuldigten neu gestellten Beweisanträge, es seien B.____, C.____, D.____, E.____, F.____ und G.____ als Zeugen zu befragen, bereits deshalb abzuweisen (vgl. EUGSTER, in: Basler Kommentar StPO, NIGGLI/HEER/WIPRÄCHTIGER [Hrsg.], 2. Aufl., Basel 2014, Art. 398 N 3a). Im Übrigen wäre ihnen auch aufgrund der obigen Erwägungen nicht zu folgen.

III. Sachverhalt und rechtliche Würdigung

1. Sachverhalt

1.1. Die Beschuldigte bringt im Berufungsverfahren zusammengefasst vor, die Vorinstanz habe in Verletzung der Unschuldsvermutung eine verbotene Beweislastumkehr vorgenommen, indem sie der Beschuldigten den Beweis ihrer Sachdarstellung (keine Ausschüttung sei ohne Gegenwert vorgenommen worden bzw. mit den liquiden Mittel seien lediglich Verbindlichkeiten der Aktiengesellschaft befriedigt worden) auferlegt habe. Die von der Vorinstanz angeführten Sachbeweise vermöchten lediglich die unbestrittenen Tatsachen zu beweisen, nicht hingegen die strittigen (steuerbare Ausschüttungen oder nicht). Die Vorinstanz habe mangels Vorliegens entsprechender Beweise willkürlich angenommen, dass Ende 2010 keine Darlehensschulden der H.____ AG gegenüber B.____, D.____ und die K.____ AG bestanden hätten und die vorgebrachten Erklärungen für den Mittelabfluss nicht zu überzeugen vermöchten. In Bezug auf ihre Aussagen sei relevant, dass sie nur kurze Zeit Verwaltungsrätin gewesen sei, weshalb sie nur

über beschränktes eigenes Wissen verfüge (bspw. bezüglich Aktionäre, Herkunft der finanziellen Mittel für Liegenschaftskäufe, Inhalt und Zustandekommen Jahresrechnung 2010, Geschehnisse nach Beendigung des Verwaltungsratsmandats). Sie habe schon frühzeitig die gesamte Buchhaltung abgegeben und das Erstellen des Jahresabschlusses 2012 sei zufolge Ausscheidens aus dem Verwaltungsrat nicht mehr in ihren Verantwortungsbereich gefallen (Urk. 28 S. 25 ff.).

1.2. Wie bereits gesagt (vgl. dazu vorne unter I.4.), kann vorliegend mit der Berufung nur geltend gemacht werden, die Feststellung des Sachverhalts sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung (Art. 398 Abs. 4 StPO). Die Rüge der offensichtlich unrichtigen oder auf Rechtsverletzungen beruhenden Feststellungen des Sachverhalts entspricht Art. 97 Abs. 1 BGG. Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung, wenn sie willkürlich ist. Nur dann sind Korrekturen möglich (Urteil des Bundesgerichts 6B_362/2012 vom 29. Oktober 2012 E. 5.2). Die grundsätzliche Bindung an den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt kann nicht umgangen werden, indem anstelle der Willkür rüge die Rüge erhoben wird, die vorinstanzliche Beweiswürdigung verletze die gesetzliche Unschuldsvermutung. Die in dubio-Regel (Art. 10 Abs. 3 StPO) schränkt die freie Würdigung (Art. 10 Abs. 2 StPO) der Beweise und Indizien nicht ein. Als Beweiswürdigungsregel verlangt der Grundsatz in dubio pro reo, dass sich der Strafrichter nicht von der Existenz eines für den Angeklagten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, wenn bei objektiver Betrachtung erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat. Dem Grundsatz in dubio pro reo kommt in seiner Funktion als Beweiswürdigungsregel keine über das Willkürverbot von Art. 9 BV hinausgehende Bedeutung zu (Urteil des Bundesgerichts 6B_1370/2019 vom 11. März 2021 E. 2.3; Urteil des Bundesgerichts 6B_299/2020 vom 13. November 2020 E. 2.2.1).

1.3. Die Vorinstanz kam zunächst aufgrund der verschiedenen Sachbeweise zu Recht zum Schluss, dass die H._____ AG in den Jahren 2011 und 2012 faktisch liquidiert wurde, indem sämtliche Liegenschaften verkauft und der daraus resultierte Liquidationsüberschuss von rund 2.5 Mio. Franken anschliessend an verschiedene (natürliche und juristische) Personen im Umfeld der H._____ AG floss.

Insbesondere kamen fünfstellige Beträge B._____, der K._____ AG und D._____ zu. F._____ – der Bruder des (ehemaligen) Aktionärs L._____ und späterer Verwaltungsrat – machte Barbezüge von insgesamt rund 1.1 Mio. Franken von den Bankkonti der H._____ AG, dies mit einer von der Beschuldigten ausgestellten Vollmacht. Auch vom Postkonto der H._____ AG wurden insbesondere mit auf die Beschuldigte lautenden Karten regelmässig Barbezüge getätigt. Aufgrund dieser Geldabflüsse verfügte die H._____ AG per Ende 2012 über keine wesentlichen Aktiven mehr. Dies wird auch von der Beschuldigten nicht in Abrede gestellt. (vgl. in diesem Sinne auch Urk. 15 S. 25 ff. E. III.4.1 f.). Von der Beschuldigten wird hingegen bestritten, dass es sich bei diesen Geldabflüssen um steuerbare Leistungen handelte. Diesbezüglich liegen keine direkten Beweise vor, indes ist nach der ständigen Rechtsprechung auch der Indizienbeweis zulässig und dem direkten Beweis gleichgestellt (Urteil des Bundesgerichts 6B_299/2020 vom 13. November 2020 E. 2.2.). Die Vorinstanz hat die einschlägigen Indizien, welche dafür sprechen, dass es sich hierbei – entgegen der Darstellung der Beschuldigten – um steuerbare Leistungen handelte (insbesondere die fehlende buchhalterische Erfassung der diversen angeblichen mehrjährigen Darlehen und die angeführten Zahlungsgründe für die Geldüberweisungen), sachlich nachvollziehbar gewürdigt und den diesbezüglichen Vorbringen der Beschuldigten, der angeblichen Darlehensgeber sowie von E._____ gegenübergestellt. In Bezug auf die weiteren Geldabflüsse kam die Vorinstanz weiter sachlich haltbar zum Schluss, dass den Vorbringen der Beschuldigten, wonach die liquiden Mittel namentlich zur Begleichung von Steuerforderungen verwendet worden seien, offene Schulden von rund Fr. 400'000.– (welche schlussendlich abgeschrieben werden mussten) entgegen zu halten seien (vgl. in diesem Sinne auch Urk. 15 S. 29 ff. E. III.4.3.1 ff.). Ergänzend ist anzuführen, dass es sich bei den Geldüberweisungen an B._____, der K._____ AG und D._____ aufgrund der obligationenrechtlichen Schranken beim Erwerb eigener Aktien (Art. 659 OR) auch nicht um Aktienrückkäufe handeln konnte, wie dies in den Zahlungsanweisungen jeweils als Zahlungsgrund angeführt wurde (vgl. Urk. 120.010.033; Urk. 120.010.037; Urk. 120.010.044; Urk. 120.010.058; Urk. 120.010.066). Die Anzahl der angeblich zurückgekauften Aktien hätte die obligationenrechtliche Schranke für den Erwerb

eigener Aktien um ein Vielfaches überstiegen. Der Umstand, dass all diese Zahlungen (bewusst) fälschlicherweise als Aktienrückkäufe betitelt wurden, ist ein weiteres gewichtiges Indiz für eine bewusste Verschleierung der tatsächlichen Natur der Leistungen. Auch in Anbetracht dessen, dass die ursprünglich gesunde Aktiengesellschaft in knapp zwei Jahren quasi vollständig faktisch liquidiert wurde, sodass anschliessend der Konkurs über sie eröffnet und dieser schliesslich mangels Aktiven eingestellt werden musste und die wesentlichen Geldabflüsse allesamt an Personen im Umfeld der Aktiengesellschaft erfolgten, kam die Vorinstanz in willkürfreier Beweiswürdigung zum Schluss, dass es sich um keine geschäftsmässig begründeten Leistungen handeln konnte. Aufgrund des Gesagten sind die tatsächlichen Schlussfolgerungen der Vorinstanz, wonach es sich beim Liquidationsüberschuss von rund 2.5 Mio. Franken um geldwerte Leistungen handelte, die der Verrechnungssteuer unterliegen (vgl. Urk. 15 S. 33 ff. E. III.4.3.4 ff.), nicht zu beanstanden.

Auch soweit die Beschuldigte in den Erwägungen der Vorinstanz eine unzulässige Beweislastumkehr und damit eine Verletzung der Unschuldsvermutung erblickt, kann ihr nicht gefolgt werden. Wie bereits gesagt, hat die Vorinstanz – entgegen der Darstellung der Beschuldigten – nicht eine Beweislosigkeit zu ihren Ungunsten gewürdigt, sondern im Wesentlichen die belastenden Indizien ihren Vorbringen und derjenigen der weiteren involvierten Personen (jedenfalls zu ihren Gunsten) gegenübergestellt und sachlich haltbar gewürdigt. Sodann kann auch in die Beweiswürdigung einbezogen werden, wenn es an objektiven Anhaltspunkten für die Darstellung der beschuldigten Person mangelt, und wenn von ihr substantiierte Ausführungen erwartet werden können (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 6B_299/2020 vom 13. November 2020 E. 2.3.3.). So verfährt der Einwand der Beschuldigten nicht, wonach sie nur über beschränktes Wissen in Bezug auf die H._____ AG verfügt habe und deshalb nicht nähere Angaben machen könne. Namentlich wurden die Steuererklärungen 2000 bis 2010 von ihr selbst gemacht (Prot. I S. 11) und als Steuervertreterin fungierte die M._____ Treuhand, ein Einzelunternehmen der Beschuldigten (Urk. 121.100.027; vgl. Handelsregister). Sodann war sie in die Liegenschaftsverkäufe massgeblich involviert und stellte teilweise Vollmachten aus. Zudem erteilte sie – wie bereits erwähnt – an F._____ ei-

ne Vollmacht für die beiden Bankkonti und wurden mit ihren Postkarten diverse Barbezüge vom Postkonto getätigt. Insgesamt sind die tatsächlichen Schlussfolgerungen im angefochtenen Urteil nicht willkürlich zustande gekommen. Unter dem Aspekt der Unschuldsvermutung werfen die Ergebnisse der vorinstanzlichen Beweiswürdigung, mit folgender Ausnahme, keine Fragen auf.

Indem die Vorinstanz auf den von ihr errechneten – grundsätzlich nicht beanstandenden – Liquidationsüberschuss und die daraus resultierende Verrechnungssteuer abgestellt hat (Urk. 15 S. 34 f.), hat sie die sich aus dem Anklagegrundsatz (Art. 9 StPO) ergebende Fixierungs- und Umgrenzungsfunktion verletzt. Zugunsten der Beschuldigten wäre deshalb auf den tieferen Liquidationsüberschuss gemäss Überweisungsverfügung der ESTV vom 27. Februar 2020 (mit Hinweis auf die Strafverfügung der ESTV vom 12. Juli 2019) in der Höhe von Fr. 2'589'239.– und die daraus resultierende, geschuldete Verrechnungssteuer in der Höhe von Fr. 906'233.65 abzustellen (Urk. 3; Urk. 190.100.069 ff.). Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, kann die Beschuldigte jedoch nur für die unterlassene Deklaration der Verrechnungssteuer das Geschäftsjahr 2011 betreffend verantwortlich gemacht werden (vgl. dazu nachfolgend unter E. III.2.2.), was eine entsprechende Neuberechnung des Liquidationsüberschusses und der geschuldeten Verrechnungssteuer nach sich zieht (vgl. dazu nachfolgend unter E. IV.1.).

2. Rechtliche Würdigung

2.1. Die Vorinstanz hat einlässliche und zutreffende Ausführungen zum objektiven und subjektiven Tatbestand der Hinterziehung der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 61 lit. a VStG gemacht und richtig festgestellt, dass weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschlussgründe vorliegen (Urk. 15 S. 35 f. und 39 ff. E. IV.1 f. und 4. f.). Darauf kann vollumfänglich verwiesen werden. Ergänzend ist lediglich festzuhalten, dass das aVStG (Stand per 1. Januar 2010) zur Anwendung gelangt (vgl. dazu vorne unter E. II.1.2.), was jedoch keinen Einfluss auf die vorliegende rechtliche Würdigung hat. Die von der Vorinstanz vorgenommene rechtliche Würdigung wurde denn von der Beschuldigten – abgesehen von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit – zu Recht auch nicht in Abrede gestellt.

2.2. Bezüglich der strafrechtlichen Verantwortlichkeit der Beschuldigten hat die Vorinstanz zusammengefasst ebenfalls zutreffend erwogen, dass sie als in der relevanten Zeit einzige Verwaltungsrätin dafür verantwortlich war, die steuerbaren Leistungen zu deklarieren und die Verrechnungssteuer zu entrichten. Auf diese zutreffenden Ausführungen kann grundsätzlich ebenfalls verwiesen werden (Urk. 15 S. 37 ff. E. IV. 3.). Indes ist der Beschuldigten beizupflichten (Urk. 28 S. 12 ff.; Urk. 39 S. 11 ff.), dass sie per 19. Februar 2013 aus dem Verwaltungsrat austrat (Urk. 121.100.012 f.). Wie eingangs dargelegt, wurde in Bezug auf das Steuerjahr 2012 die Verrechnungssteuerhinterziehung im Sinne von Art. 61 lit. a aVStG erst dadurch bewirkt, dass die geschuldete Verrechnungssteuer aufgrund der im genannten Steuerjahr erfolgten steuerbaren Leistungen 30 Tage nach dem gemäss Art. 699 Abs. 2 OR spätesten Termin für die ordentliche Generalversammlung (d.h. sechs Monate nach Schluss des Geschäftsjahres) nicht deklariert bzw. entrichtet wurde (vgl. dazu vorstehend unter E. II.1.6.3. f.). Die Tat wurde folglich erst am 30. Juli 2013 bewirkt. Da die Beschuldigte indes bereits am 19. Februar 2013 aus dem Verwaltungsrat austrat, kann sie für die unterlassene Deklaration des Geschäftsjahrs 2012 betreffend nicht verantwortlich gemacht werden. Soweit die ESTV suggeriert, die Beschuldigte habe ihren Nachfolger vor vollendete Tatsache gestellt, indem sie es unterlassen habe, den Mittelabfluss buchhalterisch festzuhalten bzw. dies in Auftrag zu geben (Urk. 35 S. 3), ist ihr entgegenzuhalten, dass keine Anhaltspunkte für eine solche Annahme bestehen. Ihr diesbezüglicher Standpunkt geht nicht über reine Spekulationen hinaus.

2.3. Aufgrund des Gesagten folgt, dass sich die Beschuldigte zufolge unterlassener Deklaration der geschuldeten Verrechnungssteuer betreffend das Geschäftsjahr 2011 der (einfachen) Hinterziehung der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 61 lit. a aVStG schuldig gemacht hat.

IV. Sanktion

1. Vorbemerkungen

Die Vorinstanz hat die anwendbaren Rechtsnormen, die Strafart und die allgemeinen Strafzumessungsregeln zutreffend dargelegt (Urk. 15 S. 47 ff. E. V 1. und

3.), darauf kann verwiesen werden. Ergänzend ist auf die vorstehenden Erwägungen zum neuen Sanktionenrecht des StGB zu verweisen (vgl. dazu vorne unter E. II.1.2.). Auch die theoretischen Ausführungen der Vorinstanz zum Strafrahmen sind korrekt (Urk. 15 S. 48 E. V. 2.1.), worauf ebenfalls zu verweisen ist, wobei der Strafrahmen aufgrund dessen, dass die Beschuldigte nur für die Nichtdeklaration der Verrechnungssteuer betreffend das Geschäftsjahr 2011 verantwortlich ist, entsprechend anzupassen ist. Die steuerbaren Leistungen im Geschäftsjahr betragen über 1.7 Mio. Franken (vgl. insbesondere die Barbezüge von F._____, Urk. 120.010.029 ff., und die Leistungen an die K._____ AG, B._____ und D._____, Urk. 15 S. 26), woraus eine Verrechnungssteuer von mindestens Fr. 600'000.– resultiert. Die maximale Busse beträgt damit 1.8 Mio. Franken.

2. Konkrete Strafzumessung

Die Vorinstanz hat zunächst das objektive und subjektive Tatverschulden und sodann die Täterkomponente abgehandelt und dazu grundsätzlich zutreffende Ausführungen gemacht, auf die ebenfalls verwiesen werden kann (Urk. 15 S. 49 ff. E. V.4. f.). Die von der Vorinstanz angeführte Vorstrafe der Beschuldigten (Urk. 15 S. 50 f. E. V.5.1.2. mit Verweis auf Urk. 5) wurde zwischenzeitlich aus dem Strafregister entfernt (Urk. 18). Damit darf sie der Beschuldigten nicht mehr entgegengehalten werden (Art. 369 Abs. 7 StGB), was jedoch die Vorinstanz ohnehin nicht getan hat (Urk. 15 S. 51 E. V.5.1.3.). Die von der Vorinstanz festgesetzte hypothetische Einsatzstrafe erscheint aufgrund des gesamten, nicht mehr leichten Tatverschuldens angemessen. Da der Beschuldigten nur eine einfache Hinterziehung der Verrechnungssteuer angelastet werden kann und in Berücksichtigung des geringeren hinterzogenen Steuerbetrages – welcher aber immerhin Fr. 600'000.– beträgt – erscheint eine hypothetische Einsatzstrafe von Fr. 50'000.– angemessen. Die eher lange Verfahrensdauer ist – mit der Vorinstanz (Urk. 15 S. 51 E.V.6.) – immerhin leicht strafmindernd zu berücksichtigen, auch wenn sie nicht zuletzt auch darauf zurückzuführen ist, dass sämtliche Geschäftsunterlagen der H._____ AG nicht mehr vorhanden waren und editiert werden mussten, wofür die Untersuchungsbehörde keine Verantwortung trägt.

3. Auszufällende Strafe

In Würdigung aller relevanten Strafzumessungsgründe ist die Beschuldigte mit einer Busse von Fr. 40'000.– zu bestrafen. Die Busse ist zu bezahlen.

4. Vollstreckung der Busse

Gestützt auf Art. 91 VstrR ist eine Ersatzfreiheitsstrafe nicht schon mit heutigem Urteil, sondern erst in einem Nachverfahren, d.h. nach Rechtskraft des Bussenentscheidendes und Nachweis der Uneinbringlichkeit der Busse, festzusetzen, wobei zur Umwandlung der Richter, der die Widerhandlung beurteilt hat oder zur Beurteilung zuständig gewesen wäre, zuständig ist.

V. Kosten- und Entschädigungsfolgen

1. Gemäss Art. 97 Abs. 1 VStrR bestimmen sich die Kosten des gerichtlichen Verfahrens und deren Verlegung, vorbehältlich Art. 78 Abs. 4 VStrR, nach den Artikeln 417-428 StPO.

2. Bei diesem Verfahrensausgang hat es bei der vorinstanzlichen Kostenverteilung sein Bewenden. Das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv (Dispositivziff. 3-6) ist deshalb zu bestätigen.

3. Die Kosten des Rechtsmittelverfahrens tragen die Parteien nach Massgabe ihres Obsiegens oder Unterliegens (Art. 97 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 428 Abs. 1 StPO). Die zweitinstanzliche Gerichtsgebühr ist auf Fr. 1'500.– festzusetzen. Die Beschuldigte unterliegt mit ihren Anträgen überwiegend, erreicht aber insofern einen Teilerfolg, als ihr nur eine einfache Tatbegehung angelastet werden kann, was eine tiefere Busse zur Folge hat. Angesichts dieses Verhältnisses von Obsiegen und Unterliegen ist es gerechtfertigt, der Beschuldigten die Kosten des Berufungsverfahrens zu drei Fünfteln aufzuerlegen und im Übrigen auf die Gerichtskasse zu nehmen. Angesichts des Ausgangs des Verfahrens und der von der Beschuldigten geltend gemachten Aufwendungen für das Berufungsverfahren (Urk. 41) ist ihr zudem für das Berufungsverfahren eine Pauschalentschädigung

von Fr. 1'500.– (inkl. MwSt.) für anwaltliche Verteidigung aus der Gerichtskasse zuzusprechen.

Es wird erkannt:

1. Die Beschuldigte ist schuldig der Hinterziehung der Verrechnungssteuer im Sinne von Art. 61 lit. a aVStG.
2. Die Beschuldigte wird mit Fr. 40'000.– Busse bestraft. Die Busse ist zu bezahlen.
3. Das erstinstanzliche Kosten- und Entschädigungsdispositiv (Ziff. 3-6) wird bestätigt.
4. Die zweitinstanzliche Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 1'500.–.
5. Die Kosten des Berufungsverfahrens werden der Beschuldigten zu drei Fünfteln auferlegt und im Übrigen auf die Gerichtskasse genommen.
6. Der Beschuldigten wird für das Berufungsverfahren eine Prozessentschädigung von Fr. 1'500.– für anwaltliche Verteidigung aus der Gerichtskasse zugesprochen.
7. Schriftliche Mitteilung in vollständiger Ausfertigung an
 - die erbetene Verteidigung im Doppel für sich und zuhanden der Beschuldigten
 - die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
 - die Staatsanwaltschaft Zürich-Limmatsowie nach Ablauf der Rechtsmittelfrist bzw. Erledigung allfälliger Rechtsmittel an
 - die Vorinstanz
 - die Koordinationsstelle VOSTRA mit Formular A
 - die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV mit Vermerk der Rechtskraft

8. Gegen diesen Entscheid kann **bundesrechtliche Beschwerde in Strafsachen** erhoben werden.

Die Beschwerde ist innert **30 Tagen**, von der Zustellung der vollständigen, begründeten Ausfertigung an gerechnet, bei der Strafrechtlichen Abteilung des Bundesgerichtes (1000 Lausanne 14) in der in Art. 42 des Bundesgerichtsgesetzes vorgeschriebenen Weise schriftlich einzureichen.

Die Beschwerdelegitimation und die weiteren Beschwerdevoraussetzungen richten sich nach den massgeblichen Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes.

Obergericht des Kantons Zürich
I. Strafkammer

Zürich, 15. Juni 2021

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ch. Prinz

MLaw N. Hunziker