

Entscheide

Direkte Bundessteuer

Unabhängigkeit der Steuerrekurskommission, Rückweisungsentscheid, Verjährung

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 27. November 1998

Richterliche Unabhängigkeit. Die baselstädtische Steuerrekurskommission, die vom Vorsteher des Finanzdepartementes präsidiert wird und in welcher Beamte dieses Departements als Gerichtsschreiber mitwirken, ist keine unabhängige Gerichtsbehörde im Sinne des Bundesrechts und der EMRK.

Rückweisungsentscheid. Hat die Beschwerdeinstanz die Beschwerdesache an die Vorinstanz zur Neuberechnung zurückgewiesen und in ihrem Entscheid die bestimmenden Steuerfaktoren rechtskräftig festgesetzt, so kann der Steuerpflichtige im anschliessenden Verfahren, in welchem die Steuern und Bussen gemäss den Anweisungen des Rückweisungsentscheides neu berechnet werden, nur noch rügen, die Vorinstanz habe sich über diese Anweisungen hinweggesetzt.

Absolute Veranlagungsverjährung nach BdBSt und DBG für Nachsteuern und Bussen, Ablauf der Verjährungsfrist bei einem Rückweisungsentscheid.

I. Sachverhalt

A.- Am 13. September 1989 eröffnete die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer gegenüber Dr. C. X. für die 20., 21. und 22. Wehrsteuerperiode Nach- und Strafsteuern. Mit Entscheid vom 17. November 1992 hiess die Kantonale Rekurskommission für eidgenössische Abgaben des Kantons Basel-Stadt die Beschwerde von C. X. (in zwei Nebenpunkten betreffend die Aufrechnung von Zuwendungen und eine Spesenpauschale) teilweise gut, reduzierte den Bussenbetrag auf 100 Prozent der hinterzogenen Steuern und wies die Sache zur Neubemessung der Nachsteuern und Bussen im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zurück. Im Übrigen wies sie die Beschwerde ab. Das Bundesgericht bestätigte diesen Entscheid mit Urteil vom 21. November 1994 (Verfahren 2A.318/1993). Ein dagegen eingereichtes Revisionsgesuch wies es mit Urteil vom 26. Oktober 1995 ab, soweit es darauf eintrat (Verfahren 2A.77/1995).

B.- Am 16. Februar 1995 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt die Nachsteuern und Bussen gestützt auf den Entscheid der Rekurskommission vom 17. November 1992 wie folgt neu fest:

Steuerjahre 1979/80	
Steuerbarer Betrag:	Fr. 168'000.–
Steuersatz:	9.182%
Nachsteuer:	Fr. 13'728.40
Busse:	Fr. 13'728.40
Steuerjahre 1981/82	
Steuerbarer Betrag:	Fr. 1'410'900.–
Steuersatz:	11.495%
Nachsteuer:	Fr. 295'783.20
Busse:	Fr. 295'783.20
Steuerjahre 1983/84	
Steuerbarer Betrag:	Fr. 395'100.–
Steuersatz:	11.464%
Nachsteuer:	Fr. 29'409.20
Busse:	Fr. 29'409.20

Dabei reduzierte sie nach der Weisung der Rekurskommission die Busse auf 100 Prozent der hinterzogenen Steuern und das steuerbare Einkommen gegenüber der Nachsteuerveranlagung vom 13. September 1989 wie folgt:

Bemessungsjahr 1980:	
Streichung der Aufrechnung für nicht anerkannte Zuwendungen:	Fr. 17'925.–
Bemessungsjahr 1981:	
Streichung der Aufrechnung für nicht anerkannte Zuwendungen:	Fr. 32'697.–
Bemessungsjahr 1982:	
Streichung der Aufrechnung für Spesenpauschale:	Fr. 2'400.–

Auf die dagegen erhobene Einsprache trat die Steuerverwaltung am 30. März 1995 nicht ein. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wies die Beschwerde von C. X. mit Entscheid vom 26. Juni 1997 (zugestellt am 9. März 1998) ab.

C.- Gegen diesen Entscheid hat C. X. mit Eingabe vom 30. März 1998 erneut Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Er stellt den Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die Sache zum Erlass von rechtsgültigen Veranlagungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

D.- Die Kantonale Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorinstanz hat sich nicht vernehmen lassen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

E.- An der parteiöffentlichen Hauptverhandlung vom 27. November 1998 wurde der Beschwerdeführer persönlich angehört. Der Beschwerdeführer und die Kantonale Steuerverwaltung hielten an ihren Anträgen fest.

II. Entscheidungsgründe

1.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117; 120 Ib 379 E. Ib S. 382; 121 III 274 E. 2c S. 275/276). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).

2.- Zum Verfahren macht der Beschwerdeführer geltend, die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (Vorinstanz) sei kein unabhängiges Gericht im Sinne der Bundesverfassung, der Europäischen Menschenrechtskonvention und der Kantonsverfassung.

a) Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, Vorsitzender der Steuerrekurskommission sei von Amtes wegen der Vorsteher des Finanzdepartements und damit der Steuerverwaltung (also ein Regierungsrat). Dieser amte zwar in eidgenössische Abgaben betreffenden Rekursen nicht und werde durch ein Mitglied oder Ersatzmitglied als ausserordentlicher Vorsitzender ersetzt. Er bleibe aber einziger ordentlicher Vorsitzender. Die fünf Mitglieder und fünf Ersatzmitglieder würden durch den Regierungsrat gewählt. Sie seien bloss Richter im Nebenamt und auch als Anwälte tätig. Sodann seien die Sekretäre der Steuerrekurskommission (Gerichtsschreiber) Angestellte des Finanzdepartements und damit der Verwaltung. Die Sekretäre bestimmten die Zusammensetzung der urteilenden Kommission und den Referenten, unterzeichneten die Entscheide mit Einzelunterschrift und führten und unterzeichneten selbständig wichtige Korrespondenzen für die Rekurskommission. Das Appellationsgericht, das ein echtes Gericht sei, sei nur für die kantonalen Abgaben zuständig. Für die eidgenössischen Abgaben fehle aber eine unabhängige Gerichtsinstanz.

b) Die Steuerrekurskommission findet ihre Grundlage in Art. 66 und 69 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; SR 642.11 a.F.) bzw. in den Art. 140 ff. des Bundesgesetzes

vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) in Verbindung mit § 29 des Steuergesetzes vom 22. Dezember 1949 (StG) und § 5 der Verordnung vom 29. April 1941 über den Vollzug der direkten Bundessteuer im Kanton Basel-Stadt sowie dem Verfahrensreglement vom 14. Februar 1961 der Kantonalen Rekurskommission für Eidgenössische Abgaben. Seit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer gilt die Verordnung vom 20. Dezember 1994 über den Vollzug der direkten Bundessteuer (SG 660.100). Die Mitglieder der Steuerrekurskommission werden nach § 29 Abs. 2 StG vom Regierungsrat gewählt.

Die Wahl der Richter durch den Regierungsrat ist – ebenso wie der Umstand, dass die Kommission lediglich nebenamtliche Mitglieder umfasst – kein Verstoß gegen die Garantie eines unabhängigen und unparteiischen Gerichts im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK, wenn sichergestellt ist, dass sie in der Ausübung ihres Amtes frei und niemandem unterstellt sind (Entscheid des Bundesgerichts vom 8. August 1994 i.S. J.S., publiziert in RDAT 1995 I 45 109, sowie Entscheid der Europäischen Kommission für Menschenrechte vom 31. August 1994 i.S. H.W.K. betreffend die Bundessteuer-Rekurskommission Zürich, nicht publiziert; vgl. Mark E. Villiger, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, N 413 ff.; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1992, N 2 ff. zu Art. 69 BdBST; BGE 119 Ia 81 E. 4 S. 85; Arthur Haefliger, Die Europäische Menschenrechtskonvention und die Schweiz, 1993, S. 136).

c) Nach Art. 140 Abs. 1 DBG kann der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde «bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission» Beschwerde führen. Nach Art. 98a Abs. 1 OG bestellen die Kantone «richterliche Behörden als letzte kantonale Instanzen, soweit gegen deren Entscheide unmittelbar die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig ist». Und auch nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK besteht – soweit die Strafsteuer in Frage steht – ein Anspruch auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiisches, auf Gesetz beruhendes Gericht.

aa) Dass die Rekurskommission ordentlicherweise vom Vorsteher des Finanzdepartements präsiert wird, der politisch und administrativ auch für die Steuerverwaltung verantwortlich ist, ist mit der durch diese Bestimmungen geforderten Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der Rechtsmittelinstanz nicht vereinbar. Dass der Vorsteher des Finanzdepartements bei Streitigkeiten über Bundessteuern gemäss der Vorschrift in § 29 Abs. 2 StG in fine jeweils in den Ausstand treten muss, vermag den objektiven Anschein der Befangenheit und die Befürchtung, dass diese Kommission wegen ihrer engen institutionellen Bindung an das Finanzdepartement der erforderlichen Unabhängigkeit entbehren bzw. in einen Loyalitätskonflikt geraten könnte, nicht zu beseitigen (vgl. BGE 124 I 255 E. 5d).

Aber auch die Doppelfunktion der Sekretäre einerseits als Gerichtsschreiber der Rekurskommission und andererseits als Beamte des Finanzdepartementes widerspricht der durch die genannten Bestimmungen geforderten Unabhängigkeit der

Steuerrekurskommission. Wie das Bundesgericht erkannt hat, sind die die Unabhängigkeit und Unparteilichkeit des Gerichts gewährleistenden Garantien auch auf den Gerichtsschreiber anwendbar, wenn dieser an der Urteilsfällung mit einer gewissen Intensität beteiligt ist (BGE 115 Ia 224 E. 7a und b; 124 I 255 E. 4a-c, 5c/bb-e). Davon ist im vorliegenden Fall auszugehen. Gemäss eigener Darstellung der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wirken Beamte des Finanzdepartements als Gerichtsschreiber bei der Instruktion der Beschwerden mit und bestimmen das referierende Kommissionsmitglied. Sie haben ausserdem beratende Stimme und können damit das Urteil nicht unwesentlich beeinflussen (vgl. BGE 115 Ia 224 E. 7b und 124 I 255 E. 4c und 5c/bb).

Wie der Beschwerdeführer zu Recht vorbringt, erfüllt somit die Vorinstanz in ihrer gegenwärtigen Organisation in institutioneller Hinsicht die Anforderungen an ein unabhängiges und unparteiliches Gericht im Sinne von Art. 140 Abs. 1 DBG, Art. 98a OG und Art. 6 Ziff. 1 EMRK nicht.

bb) Ein unter Missachtung von Ausstandsvorschriften zustande gekommener Entscheid ist nach den angeführten Vorschriften grundsätzlich unabhängig von seiner inhaltlichen Richtigkeit aufzuheben (BGE 111 Ia 164 E. 2a; 115 Ia 8 E. 2a; ZBl 88/1989 E. 2 und 2a S. 368/369). Die Heilung von Mängeln in der Zusammensetzung des Gerichts muss jedenfalls die Ausnahme bleiben (vgl. BGE 114 Ia 143 E. 3b S. 145; Georg Müller, Kommentar zur Bundesverfassung, N 103 zu Art. 4 BV). Voraussetzung für die Heilung von Verfahrensmängeln im Rechtsmittelverfahren vor einer Gerichtsinstanz ist jeweils, dass diese den angefochtenen Entscheid in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht mit freier Kognition überprüfen kann (BGE 118 Ib 111 E. 4b; vgl. Jörg Paul Müller, Die Grundrechte der schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl. 1991, S. 270).

Das Bundesgericht ist im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 105 Abs. 2 OG an die Feststellung des Sachverhalts gebunden, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt hat. Diese Bestimmung gestattet es dem Bundesgericht, bei Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften von den Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz abzuweichen und den Sachverhalt von Amtes wegen selber zu überprüfen (Art. 105 Abs. 1 OG). Nach Art. 114 Abs. 2 OG kann das Bundesgericht in der Sache selber entscheiden, wobei es den angefochtenen Entscheid alsdann nicht nur in rechtlicher (Art. 114 Abs. 1 OG), sondern gestützt auf Art. 105 Abs. 2 OG auch in tatsächlicher Hinsicht frei zu überprüfen hat. Entscheidet das Bundesgericht mit freier Kognition, kann es Verletzungen des kantonalen Verfahrens heilen. Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde erlaubt unter diesen Umständen – wie die staatsrechtliche Beschwerde in den Fällen der so genannten «Oberschrot-Praxis» (vgl. BGE 117 Ia 497 E. 2d und e; 122 I 294 E. 2b) – eine Art. 6 Ziff. 1 EMRK, Art. 58 Abs. 1 BV, Art. 69 BdBSt, Art. 140 Abs. 1 DBG und Art. 98a OG genügende richterliche Kontrolle. Auf diese Weise wird durch das Verwaltungsgerichtsverfahren vor Bundesgericht dem Erfordernis der Beurteilung der Streitsache durch eine

unabhängige und unparteiische Gerichtsinstanz (Art. 58 BV, Art. 6 Ziff. 1 EMRK) Genüge getan (vgl. BGE 111 Ib 227 E. 2e).

cc) Bei der Verletzung von Vorschriften über die Zusammensetzung eines Gerichts bzw. von Ausstandsvorschriften wird die ausnahmsweise Heilung nur dann als zulässig erachtet, wenn der Verfahrensverstoss geringes Gewicht hat und ein Einfluss auf den Inhalt der Entscheidung ausgeschlossen erscheint (Entscheid des Bundesgerichts vom 14. Februar 1997 i.S. X. und Kons. c. Direktion des Innern des Kantons Zug, teilweise publiziert in Pra 1997 631, nicht veröffentlichte E. 4, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 114 Ia 153 E. 3a/bb). Von Bedeutung ist somit, inwieweit der Vorinstanz bei ihrem Entscheid ein Ermessen zusteht. Eine Heilung kommt daher nur in Frage, wenn ohne weiteres davon auszugehen ist, dass der angefochtene Entscheid auch bei Befolgung der Vorschriften über den Ausstand oder die gerichtliche Zusammensetzung in gleicher Weise getroffen worden wäre und die Kassation deshalb auf einen leeren Formalismus hinausläufe (angeführter Entscheid des Bundesgerichts vom 14. Februar 1997, E. 4).

dd) Im vorliegenden Fall hat die Rekurskommission in ihrem Entscheid vom 17. November 1992, der in Rechtskraft erwachsen ist, sämtliche materiellen Streitfragen entschieden und die Sache bloss zur rechnerischen Neufestlegung der Nach- und Strafsteuern an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen. Streitgegenstand konnten somit im Einsprache- und Rekursverfahren gegen die neue Verfügung der Veranlagungsbehörde einzig die Fragen der Berechnung sowie der Verjährung der Nach- und Strafsteuern sein. Bei deren Beantwortung stand der Vorinstanz keinerlei Ermessen zu.

Unter diesen Voraussetzungen rechtfertigt es sich, dass das Bundesgericht seine Kognition im vorliegenden Fall gestützt auf Art. 105 Abs. 2 OG ausdehnt, nebst den Rechtsfragen auch die Sachverhaltsfeststellung (soweit diese vorliegend überhaupt umstritten ist) frei prüft und damit die Mängel im kantonalen Verfahren heilt.

Ob § 27 lit. e der Verfassung des Kantons Basel-Stadt vom 2. Dezember 1889 (KV; SR 131.222.1), wonach die Präsidenten und ständigen Mitglieder der kantonalen Gerichte vom Volk gewählt werden, auf die Steuerrekurskommission anwendbar ist, kann unter diesen Umständen offen bleiben.

d) Da vorliegend nebst den Nach- auch die Strafsteuern umstritten sind, wurde der Beschwerdeführer zur Wahrung der ihm aufgrund von Art. 6 Ziff. 1 EMRK zustehenden Verfahrensgarantien vom Bundesgericht an der heutigen Hauptverhandlung auch persönlich angehört.

3.- a) In der Sache bestreitet der Beschwerdeführer, dass im vorliegenden Fall anfechtbare Verfügungen vorgelegen hätten, und macht namentlich geltend, der Rechtsöffnungsrichter habe das Rechtsöffnungsbegehren der Steuerverwaltung mit der Begründung verweigert, der Instanzenzug beginne mit der Rückweisung an die Steuerverwaltung von Neuem. Ausserdem hätten die Steuerveranlagungen vom

16. Februar 1995 keine Rechtsmittelbelehrung enthalten bzw. sei diese durchgestrichen worden.

b) Nach Art. 88 Abs. 1 BdBSt setzt die Veranlagungsbehörde die Steuerfaktoren und den Steuerbetrag fest, nach Art. 95 BdBSt sind die Steuerfaktoren und der Steuerbetrag zu eröffnen. Art. 131 Abs. 1 DBG sieht vor, dass die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsverfügung nicht nur die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen, steuerbaren Reingewinn und steuerbares Eigenkapital) und den Steuerbetrag, sondern auch den Steuersatz festsetzt.

Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt am 16. Februar 1995 für die drei strittigen Perioden jeweils den steuerbaren Betrag (bzw. das steuerbare Einkommen, also die Steuerfaktoren), den Steuersatz, die Höhe der Nachsteuer und die Höhe der Busse festgelegt. Es kann kein Zweifel bestehen, dass es sich hierbei um verbindliche Verfügungen handelt. Die Rüge, dass keine anfechtbaren Verfügungen vorlägen, ist offensichtlich unbegründet.

Wie die Vorinstanz des Weiteren zu Recht angenommen hat, ist dem Beschwerdeführer, der gegen die Steuerrechnungen vom 16. Februar 1995 rechtzeitig den Rechtsmittelweg beschritten hat, aus dem Fehlen der Rechtsmittelbelehrung kein Rechtsnachteil erwachsen. Der Beschwerdeführer kann daraus demnach nichts zu seinen Gunsten ableiten.

c) Die Steuerrechnungen vom 16. Februar 1995 ergingen im Anschluss an den vom Bundesgericht am 21. November 1994 bestätigten Entscheid der Rekurskommission vom 17. November 1992, mit dem die Sache zur Neuberechnung der Nach- und Strafsteuern an die Steuerverwaltung zurückgewiesen worden war. Das steuerbare Einkommen und die die Strafsteuer bestimmenden Faktoren sind in diesen gerichtlichen Verfahren rechtskräftig festgesetzt worden. Somit konnte darauf im vorliegenden Verfahren, in dem nur noch die Höhe der Nach- und Strafsteuer Streitgegenstand sein konnte, nicht mehr zurückgenommen werden. Der Beschwerdeführer hat aber in der Einsprache keine Einwände gegen die einzig noch strittige Berechnung der Nachsteuern und Bussen erhoben bzw. nicht geltend gemacht, die Veranlagungsbehörde habe sich über den Rückweisungsentscheid der Rekurskommission vom 17. November 1992 hinweggesetzt. Da in diesem Zeitpunkt keine die Festsetzung der Steuerfaktoren betreffenden Rügen mehr erhoben werden konnten, ist die Veranlagungsbehörde auf die Einsprache zufolge der Rechtskraft der vorangegangenen gerichtlichen Entscheide zu Recht nicht eingetreten.

4.- Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die strittigen Nach- und Strafsteuern seien verjährt und das Strafverfahren habe zu lange gedauert.

a) Nach Art. 134 BdBSt ist das Nach- und Strafsteuerverfahren innert fünf Jahren nach Ablauf der in Frage kommenden Veranlagungsperiode einzuleiten. Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer kennt keine Vorschrift, wonach das einmal eingeleitete Verfahren wegen Hinterziehung der di-

rekten Bundessteuer innert einer bestimmten Frist abzuschliessen wäre. In der früheren Praxis wurde daraus der Schluss gezogen, dass im Hinterziehungsverfahren keine absolute Verjährung gilt (vgl. ASA 22 170). Das Bundesgericht hat neuerdings offen gelassen, ob an dieser Rechtsprechung festgehalten werden kann (vgl. BGE 119 Ib 311 E. 4 S. 320 ff.). In einem Entscheid vom 10. August 1998 (i.S. Z., der zur Publikation im Archiv für Schweizerisches Abgaberecht vorgesehen ist) hat das Bundesgericht erkannt, dass auf eine Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung nach dem Grundsatz der *lex mitior* (Art. 2 Abs. 2 StGB) der neue Art. 184 DBG anwendbar ist und nach Abs. 1 lit. a dieser Bestimmung die Strafverfolgung bei versuchter Steuerhinterziehung vier Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens verjährt, in dem sie begangen wurde.

b) Wenn bereits unter der Herrschaft des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer eine absolute Verjährungsfrist für die Veranlagung der Nachsteuer anzunehmen wäre (was weiterhin offen bleiben kann), müsste nach der eben zitierten Rechtsprechung Art. 120 DBG zur Anwendung gebracht werden. Abs. 1 dieser Vorschrift sieht für die Veranlagungsverjährung eine Frist von fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode vor. Nach Abs. 2 und 3 kann die Frist ruhen oder unterbrochen werden. Das Recht, die Steuer zu veranlagern, ist jedoch 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4).

In Bezug auf die Veranlagung der Strafsteuer wegen vollendeter Steuerhinterziehung ist nach der zitierten Rechtsprechung Art. 184 Abs. 1 lit. b DBG anzuwenden. Danach verjährt die Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige unvollständig veranlagt worden ist, wobei diese Frist durch Unterbrechung insgesamt um nicht mehr als die Hälfte der ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden kann (Art. 184 Abs. 2 a.E.). Die Frist beträgt damit ebenfalls höchstens 15 Jahre.

c) Die Rekurskommission hat in ihrem Entscheid vom 17. November 1992 über sämtliche Elemente der Nachsteuern und Bussen abschliessend entschieden bzw. die hierfür massgeblichen Faktoren selber festgesetzt. In der Folge mussten die Nachsteuern und Bussen nur noch durch eine rechnerische Operation betragsmässig bestimmt werden. Das Bundesgericht hat den Entscheid der Rekurskommission mit Urteil vom 21. November 1994 bestätigt. Es kann offen bleiben, ob die Veranlagung damit bereits abgeschlossen wurde und die an die gerichtliche Festsetzung der Steuerfaktoren anschliessende, bloss rechnerische Festlegung der Höhe der Nachsteuern und Bussen zum Bezugsverfahren zu rechnen ist, in dem eine eigene Verjährungsordnung besteht (vgl. Art. 128 BdSt und Art. 121 DBG). Im vorliegenden Fall hat die Veranlagungsbehörde am 16. Februar 1995 nebst den bereits früher feststehenden Steuerfaktoren auch den Steuersatz sowie die Höhe der Nach- und Strafsteuern festgesetzt, dem Beschwerdeführer eröffnet und ihn damit rechtsgültig veranlagt (vgl. Art. 131 Abs. 1 DBG). Dies geschah noch vor Ablauf der Verjährungsfrist: Da die Steuerverwaltung auf die Einsprache mit Entscheid vom 30. März 1995 zu Recht nicht eingetreten ist (oben E. 3c), wurde das Veranlagungsverfahren spätestens im Februar 1995 rechtskräftig abgeschlossen. Die Rechtskraft der Veranlagung wurde

durch die unzulässige Einsprache nicht gehemmt (vgl. auch Art. 54 Abs. 2 OG). Die Fristen von 15 Jahren begannen nach Ablauf der drei strittigen Steuerperioden 1979/80, 1981/82 und 1983/84, also jeweils am 1. Januar der Jahre 1981, 1983 und 1985. Mit den Veranlagungen, die spätestens am 16. Februar 1995 rechtskräftig geworden sind, wurden diese Fristen gewahrt.

d) Das Strafverfahren wurde am 9. Dezember 1983 eingeleitet. Es folgten umfangreiche Untersuchungen gegen die vom Beschwerdeführer beherrschte X. AG, deren Ergebnisse dem Beschwerdeführer am 8. Februar 1985 mitgeteilt wurden. Anschliessend wurden von den Steuerbehörden auch die persönlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers überprüft und in einem Bericht vom 9. Dezember 1986 dargestellt. Die Nach- und Strafsteuern wurden am 13. September 1989 eröffnet und später im kantonalen Verfahren und vor Bundesgericht überprüft, das erstmals am 21. November 1994 entschieden hat. Angesichts der Komplexität der Verhältnisse und der Tatsache, dass das Verfahren nie über längere Zeit grundlos ruhte, kann nicht gesagt werden, dass das Strafverfahren, das demnach spätestens am 16. Februar 1995 abgeschlossen wurde, zu lange gedauert habe und das Beschleunigungsgebot von Art. 6 Ziff. 1 EMRK verletzt worden sei.

5.- Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.