



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkular-Urteil vom 11. Mai 2021

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 20 67 O2V 20 69
Angeschuldigte Person (Verfahren O2V 20 67) / Beschwerdeführer (Verfahren O2V 20 69)	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene (Verfahren O2V 20 69)	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Versuchte Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2011 Gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 29. Oktober 2020

Dispositiv Strafverfügung vom 29. Oktober 2020

1. Infolge der versuchten Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2011 wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 6'000** auferlegt.
2. Infolge der versuchten Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2011 wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 3'100** auferlegt.
3. Die Verfahrenskosten werden auf **Fr. 350** festgesetzt.

Rechtsbegehren von A.

1. Die Einsprache gegen die Strafverfügung betreffend die Direkte Bundessteuer 2011 sei gestützt auf Art. 182 Abs. 3 i.V.m. Art. 132 Abs. 2 Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG) als Beschwerde an das Obergericht des Kantons Appenzell A.Rh. weiterzuleiten und die Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 sowie betreffend die Direkte Bundessteuer 2011 seien gleichzeitig zu beurteilen;
2. Die Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 sei aufzuheben, der Beschuldigte sei vom Vorhalt der versuchten Steuerhinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2011 freizusprechen und es sei von der Erhebung einer Busse abzusehen;
3. Die Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 sei aufzuheben, der Beschuldigte sei vom Vorhalt der versuchten Steuerhinterziehung der Direkten Bundessteuer 2011 freizusprechen und es sei von der Erhebung einer Busse abzusehen;
4. Eventualiter sei bei Verurteilung des Beschuldigten wegen versuchter Steuerhinterziehung im Jahr 2011 die Busse für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 auf CHF 1'355.30 und die Busse für die Direkte Bundessteuer 2011 auf CHF 698.00 festzusetzen.

Sachverhalt

- A. A. (nachfolgend auch: Angeschuldigter) und seine Ehefrau erbringen gemeinsam Beratungsdienstleistungen [...]. In der von den vorliegenden Verfahren betroffenen Steuerperiode 2011 wurden die Leistungen über die Unternehmung C. mit Sitz in D. erbracht. Während sich die Ehegatten gemäss eigenen Angaben ausschliesslich um das operative Geschäft dieser Unternehmung kümmerten, wurde die Administration und das Rechnungswesen der C. durch den Treuhänder E. bzw. dessen Unternehmung F. (nachfolgend auch: F.; ursprünglicher Firmenname: G.) besorgt. E. war zudem auch persönlicher Steuerberater des Ehepaars.
- B. In der Steuerperiode 2011 waren der Angeschuldigte und seine Ehefrau in H. wohnhaft und somit in Appenzell Ausserrhoden persönlich steuerpflichtig. Die Ehegatten reichten ihre Steuerdeklaration für die Steuerperiode 2011 im März 2013 bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend auch: Vorinstanz) ein und deklarierten für das Jahr 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. [...].-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. [...].-- (KStV.AR.act. 3).
- C. Im Mai 2012 erstattete die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: EStV), Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (nachfolgend: ASU), eine Meldung über die Treuhandgesellschaft F. sowie deren Aktionär und Geschäftsführer E.

Der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen war aufgefallen, dass seit über zehn Jahren im Umfeld von E. und der F. immer wieder Gesellschaften gegründet worden waren, die wiederholt ihr Domizil und ihre Firma wechselten. Verschiedentlich stimmten die Angaben zu angeblich von solchen Firmen erbrachten Leistungen gar nicht mit dem jeweils für die betroffene Gesellschaft im Handelsregister eingetragenen Geschäftszweck überein. Es drängte sich der Verdacht auf, dass diverse im Einfluss von E. stehende Gesellschaften fiktive Leistungen und fingierte Lieferungen verbucht hatten, wodurch sie mutmasslich zu tiefe Gewinne bzw. regelmässig einen Verlust auswiesen. Kurz darauf wurde dann Konkurs über diese Gesellschaften eröffnet, was jeweils dazu führte, dass mangels Aktiven keine Besteuerung mehr möglich war. Daraufhin wurden wieder neue Gesellschaften mit ähnlichem Namen gegründet.

Im Rahmen der in der Folge eingeleiteten umfangreichen Untersuchungen durch die ASU wurde unter anderem auch die Geschäftstätigkeit der C. genauer überprüft. Die ASU

gelangte zum Schluss, dass bei der C. Gewinnsteuern in grossem Umfang hinterzogen worden waren.

Die Untersuchungsergebnisse der ASU sind im Bericht vom 31. Mai 2017 (KStV.AR.act. 1) festgehalten. Gemäss Ermittlungen der ASU waren der Angeschuldigte und seine Ehefrau zunächst als Aktionäre der I. mit Sitz in J. bzw. später in K. im Handelsregister eingetragen gewesen; diese Unternehmung war im gleichen Geschäftsbereich tätig gewesen wie später die C. Im März 2007 wurden die Kunden der I. darüber informiert, dass die Leistungen neu über die (unter Mitwirkung von E. bzw. dessen Mitarbeiterin) gegründete C. angeboten würden. Der Angeschuldigte und seine Ehefrau deklarierten zwar die Aktien der C. erst im Rahmen der hier betroffenen Steuererklärung 2011 offiziell als ihr Vermögen, die ASU ging aber aufgrund ihrer Untersuchungen davon aus, dass sie bereits ab Gründung der C. im September 2006 die tatsächlichen Aktionäre der Gesellschaft gewesen waren und schon damals eine faktische Organschaft ausgeübt hatten.

Die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen leitete aufgrund der im ASU-Bericht festgestellten Ungereimtheiten gegen die in D. ansässige C. ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein. Gegen E. wurden in verschiedenen Kantonen Ermittlungen eingeleitet im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.

- D. Am 18. November 2013 reichten der Angeschuldigte und seine Ehefrau bei der Vorinstanz eine Selbstanzeige wegen Steuerhinterziehung ein und schickten der Vorinstanz am 10. März 2014 und 20. Januar 2016 weitere Unterlagen in diesem Zusammenhang zu (KStV.AR.act. 4). Betreffend die bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden bis und mit Steuerjahr 2010 ergingen in der Folge mehrere Nachsteuerverfügungen. Die erhobenen Nachsteuern wurden vom Angeschuldigten und seiner Ehefrau ohne weiteres akzeptiert und bezahlt. Die von den vorliegenden Verfahren betroffene Steuerperiode 2011 war noch nicht rechtskräftig veranlagt, weshalb eine Korrektur der in der Steuerklärung 2011 deklarierten Faktoren direkt im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vorgenommen werden konnte. Bei der definitiven Veranlagung 2011 vom 30. Oktober 2018 ging die Vorinstanz anstelle des in der Steuererklärung deklarierten steuerbaren Einkommens im Betrag von Fr. [...]-- von einem deutlich höheren steuerbaren Einkommen von insgesamt Fr. [...]-- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. Fr. [...]-- bei der direkten Bundessteuer und einem steuerbaren Vermögen von Fr. [...]-- (anstatt wie deklariert Fr. [...]-- aus, nachdem beim Einkommen diverse nicht deklarierte geldwerte Leistungen der C. berücksichtigt und beim Vermögen die Steuerwerte für nicht kotierte Titel angepasst und eine in der Steuererklärung nicht deklarierte Lebensversicherung berücksichtigt wurde (vgl. KStV.AR.act. 3).

- E. Am 21. Dezember 2018 leitete die Vorinstanz ein Steuerstrafverfahren gegen den Angeeschuldigten und dessen Ehefrau ein wegen vollendeter Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2008 bis 2010 bzw. wegen versuchter Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2011. Die Vorinstanz warf dem Angeschuldigten vor, dass er während der Steuerperioden 2008 bis 2010 insgesamt Einkommen von rund Fr. 538'000.-- sowie Vermögen von über Fr. 2.7 Mio. nicht korrekt deklariert habe. Bezüglich Steuerperiode 2011 ging die Vorinstanz davon aus, dass in der bei ihr eingereichten Steuererklärung Einkommen von rund Fr. 60'000.-- nicht deklariert worden seien (KStV.AR.act. 5).

Nachdem dem Angeschuldigten und seiner Ehefrau das rechtliche Gehör eingeräumt und Einsicht in die Akten gewährt worden war (siehe betreffend das hier interessierende Steuerjahr 2011 insbesondere KStV.AR.act. 6 bis 12), wurden die Vorwürfe betreffend die Steuerperiode 2008 infolge zwischenzeitlichem Verjährungseintritt nicht weiterverfolgt. Für die übrigen Steuerperioden 2009 bis 2011 erliess die Vorinstanz je zwei separate Strafverfügungen an den Angeschuldigten einerseits und seine Ehefrau andererseits.

Am 17. Dezember 2019 erging eine erste Strafverfügung gegen den Angeschuldigten betreffend vollendete Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2009 und 2010 (KStV.AR.act. 17). Gegenstand der vorliegenden Verfahren ist die zweite Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 gegen den Angeschuldigten (im Beilagenordner der Vorinstanz, ohne Nummerierung). Mit dieser Strafverfügung fällt die Vorinstanz wegen versuchter Steuerhinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern bzw. direkten Bundessteuern in der Steuerperiode 2011 die eingangs angeführten und in den vorliegenden Verfahren angefochtenen Bussen aus.

- F. Mit Schreiben vom 1. Dezember 2020 (act. 2) reichte der Angeschuldigte bei der Vorinstanz ein Begehren um gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 durch das Obergericht ein bzw. erhob, insoweit der Bundessteuerbereich betroffen war, gleichzeitig Einsprache gegen die Strafverfügung, verbunden mit dem Antrag auf Weiterleitung dieser Einsprache als Sprungbeschwerde ans Obergericht.

- G. Am 3. Dezember 2020 überwies die Vorinstanz dem Obergericht die Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 zur gerichtlichen Beurteilung. Aufgrund der im Bundessteuerbereich gleichzeitig erhobenen Sprungbeschwerde wurden direkt zwei Verfahren zur Beurteilung der angefochtenen Strafverfügung eröffnet:

Das *Verfahren O2V 20 67* betrifft die gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung, insoweit es um die dem Angeschuldigten vorgeworfene versuchte Hinterziehung der *Staats- und Gemeindesteuern* 2011 geht; das *Verfahren O2V 20 69* betrifft die gerichtliche Beurteilung der

Strafverfügung im Zusammenhang mit der dem Angeschuldigten vorgeworfenen versuchten Hinterziehung der *direkten Bundessteuer* 2011.

- H. Nachdem beim Angeschuldigten für beide Verfahren ein Kostenvorschuss angefordert und ihm anschliessend Akteneinsicht gewährt worden war, verzichtete er mit Schreiben vom 18. Dezember 2020 in beiden Verfahren ausdrücklich auf eine mündliche Verhandlung. Die Vorinstanz und die im Verfahren O2V 20 69 beigeladene EStV erhoben dagegen keine Einwendungen und verzichteten stillschweigend auf Einreichung einer materiellen Stellungnahme zur Angelegenheit.

Aufgrund der Corona-Pandemie wurde beim Obergericht bereits im ersten Halbjahr 2020 von Beratungen vor Ort weitgehend abgesehen. Als nach bloss vorübergehender Wiederaufnahme des ordentlichen Verhandlungs- und Sitzungsbetriebs im Spätsommer 2020 infolge der weiteren Entwicklung der Pandemie bereits ab Herbst 2020 erneut soweit möglich von Beratungen vor Ort abgesehen werden musste, fällten die Richter, um einem Aufschub der Behandlung der Angelegenheit entgegenzuwirken, schliesslich einstimmig das vorliegende Zirkular-Urteil.

- I. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

1.1 Die von der kantonalen Steuerverwaltung in der Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 wegen versuchter Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2011 ausgesprochenen Bussen beziehen sich einerseits auf die Staats- und Gemeindesteuern sowie andererseits auf die direkte Bundessteuer. Mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen im kantonalen Recht einerseits und im Bundessteuerrecht andererseits hat das Obergericht, wie dies praxisgemäss üblich ist, zwei Verfahren zur Beurteilung der in Frage stehenden Strafverfügung vom 29. Oktober 2020 eröffnet (O2V 20 67 betreffend Staats- und Gemeindesteuern, O2V 20 69 betreffend direkte Bundessteuer). Weil sich in der Sache allerdings inhaltlich gesehen - unabhängig davon, ob es um Staats- und Gemeindesteuern oder um direkte Bundessteuern geht - dieselben Rechtsfragen stellen, können die beiden Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 vom Obergericht auch gemeinsam behandelt werden (so auch Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 1.1 m.w.H.). Eine gemeinsame Behandlung der Verfahren erscheint im konkreten Fall sinnvoll, weshalb das Obergericht die Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 vereinigt und mit vorliegendem Entscheid gemeinsam beurteilt.

1.2 Der Entscheid über Steuerstreitsachen - wozu auch die Anfechtung von wegen Steuerhinterziehung ausgefallenen Bussen gehört (Art. 261 Abs. 1 i.V.m. Art. 262 Steuergesetz [StG, bGS 621.11], Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. im konkreten Fall, wo im Bundessteuerbereich eine Sprungbeschwerde erhoben wurde, ausserdem Art. 132 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des DBG [bGS 625.11]) - fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario).

Das Gesamtgericht hat Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 zuständig ist.

Da die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung auch der übrigen Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese erfüllt sind, ist in beiden Verfahren auf die Streitsache einzutreten.

2. Materielles

- 2.1 Wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (Art. 243 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG). Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist im kantonalen und im Bundessteuerrecht übereinstimmend dahingehend geregelt, dass eine solche anzunehmen ist, wenn
- a) eine Steuer geschuldet ist, wobei
 - b) der Täter herbeiführt, dass die Veranlagung unvollständig vorgenommen wird.

Die Steuerhinterziehung kann als Sonderdelikt nur von der steuerpflichtigen Person selbst begangen werden. Als Erfolgsdelikt ist beim Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung vorausgesetzt, dass es zu einem Steuerausfall gekommen und eine richtige Veranlagung im ordentlichen Verfahren nicht mehr möglich ist, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 22 ff. zu Art. 175 DBG).

In den vorliegend zu beurteilenden Verfahren steht keine vollendete Steuerhinterziehung zur Diskussion: Der Angeschuldigte und seine Ehefrau hatten die Steuererklärung 2011 zwar bereits bei der Vorinstanz eingereicht, aber waren noch nicht rechtskräftig veranlagt worden, als die Vorinstanz feststellte, dass entgegen der Steuerdeklaration diverse Aufrechnungen sowohl beim Einkommen als auch beim Vermögen vorzunehmen waren. Somit ist keine Steuerverkürzung eingetreten.

- 2.2 Gemäss Art. 244 StG bzw. Art. 176 DBG ist allerdings auch bereits der Versuch einer Steuerhinterziehung strafbar:
- a. Der Versuch ist sowohl im Bundessteuerrecht als auch im kantonalen Recht als eigenständiger Steuerübertretungstatbestand ausgestaltet, wobei das geschützte Rechtsgut demjenigen von Art. 243 StG bzw. Art. 175 DBG entspricht. Anstelle einer (bereits eingetretenen) Steuerverkürzung, welche zu den Tatbestandsmerkmalen der vollendeten Steuerhinterziehung gehört, genügt beim Versuch eine blosser Steuergefährdung.
 - b. Die versuchte Steuerhinterziehung ist gemäss Rechtsprechung und Lehre nur bei Vorsatz strafbar, wobei schon Eventualvorsatz genügt (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.1 m.w.H.). Der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung setzt also eine zumindest eventualvorsätzliche Gefährdung des gesetzlichen Steueranspruchs voraus. Ob ein (Eventual-)vorsatz vorliegt oder nicht, beurteilt sich nach

allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen, also namentlich Art. 12 Abs. 2 und 3 Strafgesetzbuch (StGB, SR 311; Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 104 StGB).

- c. Gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB begeht ein Verbrechen oder Vergehen *vorsätzlich*, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Vorsätzlich handelt nach der Definition des Gesetzgebers aber auch bereits, wer die Verwirklichung der Tat bloss für möglich hält. Ein solcher Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Bloss *fahrlässig* begeht ein Verbrechen oder Vergehen dagegen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB).

2.3

- a. Beim Verfahren, das zur Sanktionierung einer Steuerhinterziehung führt, handelt es sich um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.5 m.w.H.), womit die Unschuldsvermutung zum Tragen kommt. Im Sinne einer Beweiswürdigungsregel ergibt sich aus der Unschuldsvermutung, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 4.2 m.w.H.).
- b. Der Nachweis der subjektiven Tatbestandsmerkmale, welche auf (Eventual-)Vorsatz oder Fahrlässigkeit schliessen lassen, obliegt grundsätzlich der Steuerbehörde: Dem Grundsatz *in dubio pro reo* entsprechend, hat die Steuerbehörde in der Funktion als Anklagebehörde die Umstände nachzuweisen, welche eine Steuerbusse begründen, und zwar auch dann, wenn Schuldausschlussgründe von der gebüssten Person lediglich behauptet werden und / oder zweifelhaft erscheinen (SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 28 zu Art. 175 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 121 und 129 f. zu Art. 182 DBG). Da das Verschulden immer auf einem inneren Vorgang beim Täter gründet, muss dieses bei fehlendem Eingeständnis gestützt auf konkrete äussere Tatsachen und Abläufe bzw. anhand von überzeugenden Indizien dargelegt werden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 36 ff. zu Art. 175 DBG). Der Nachweis eines Hinterziehungsvorsatzes erfordert somit immer eine sorgfältige Abklärung der Verhältnisse des Einzelfalls. Selbst wenn die steuerpflichtige Person jeglichen Vorsatz bestreitet, ist von Eventualvorsatz auszugehen, wenn sich der steuerpflichtigen

Person der Erfolg ihres Verhaltens als so wahrscheinlich aufdrängt, dass ihr Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 3 f. zu Art. 176 DBG). Eine absolute Gewissheit über die Schuld der betroffenen Person wird also nicht verlangt (Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2 m.w.H.). Auch bei Berücksichtigung des Grundsatzes *in dubio pro reo* genügt es, wenn mit *hinreichender Sicherheit* feststeht, dass sich die einer Steuerhinterziehung beschuldigte Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war: Ergibt die Abklärung der Verhältnisse, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen nur mit der Absicht, eine gesetzeswidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann - was voraussetzt, dass die Steuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts für die steuerpflichtige Person erkennbar oder zumindest mit vertretbarem Aufwand festzustellen war -, so ist davon auszugehen, dass die Person auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, solange kein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben zumindest möglich erscheint (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.4 m.w.H.). Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend ist namentlich dann der auf eine Steuerverkürzung gerichtete Wille zu bejahen, wenn aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung wesentlich eine unvollständige Steuererklärung eingereicht wird. Das Wissen um die Unvollständigkeit der Deklaration beurteilt sich sodann insbesondere auch nach der Erkennbarkeit der Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen, weshalb immer auch das Quantitative zu berücksichtigen ist (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 28 ff. zu Art. 175 DBG).

- c. Die Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs unterscheidet den Eventualvorsatz von der *bewussten Fahrlässigkeit*, bei welcher der Täter darauf zählt oder leichtfertig darauf vertraut, dass der - als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte - Erfolg nicht eintritt; der Täter braucht den Eintritt des Erfolgs dabei nicht begünstigt zu haben. Nach Auffassung des Bundesgerichts ist Eventualvorsatz in Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit im Allgemeinen umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 32 ff. zu Art. 175 DBG).

2.4 Der Angeschuldigte bestreitet die zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsene Steuerveranlagung für die Steuerperiode 2011 bzw. die dort von der Vorinstanz zusätzlich zur Deklaration

vorgenommenen Aufrechnungen nicht und anerkennt ausdrücklich, dass durch Nichtdeklaration von Einkommens- und Vermögenswerten in der Steuererklärung 2011 Verfahrenspflichten verletzt worden seien. Er bestreitet jedoch, dass diese Verletzung wissentlich und willentlich erfolgt sei und macht geltend, nicht er und seine Ehefrau, sondern der von ihnen beigezogene Treuhänder E. habe die versuchte Steuerhinterziehung herbeigeführt, dies durch eine höchst unprofessionelle Buchführung. Die Verantwortung für die Entstehung der geldwerten Leistungen liege daher zur Hauptsache bei E., während der Angeschuldigte und seine Ehefrau, wenn auch leichtgläubig, darauf vertraut hätten, dass der mandatierte Treuhänder seine Tätigkeit nach den Vorschriften der Gesetze ordnungsgemäss ausübe.

2.5 Im konkreten Fall ist von erheblicher Bedeutung, dass das einer steuerpflichtigen Person zurechenbare Wissen um die Unvollständigkeit einer Deklaration gemäss Rechtsprechung und Lehre entscheidend von der Erkennbarkeit der Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen abhängt (vgl. dazu SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 31 zu Art. 175 DBG, m.w.H.). Diese Erkennbarkeit war im Fall des Angeschuldigten klar gegeben, jedenfalls, was die offensichtlich zu tiefe Deklaration von Einkommens- und Vermögenswerten in der hier in Frage stehenden Steuererklärung 2011 betrifft:

- a. Der Angeschuldigte und seine Ehefrau gaben in der Steuererklärung 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. [...]-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. [...]-- an. In der definitiven Steuerveranlagung ging die Vorinstanz bei den Staats- und Gemeindesteuern dagegen von einem über einem Drittel höheren steuerbaren Einkommen im Betrag von Fr. [...]-- und einem annähernd zwei Drittel höheren steuerbaren Vermögen von Fr. [...]-- aus; bei der definitiven Veranlagung der direkten Bundessteuer ergab sich ein steuerbares Einkommen von Fr. [...]-- (vgl. dazu die Unterlagen in KStV.AR.act. 3). Diese schliesslich von den Ehegatten akzeptierten definitiv veranlagten Einkommens- und Vermögenssteuerwerte 2011 waren damit allesamt deutlich höher als die vom Angeschuldigten und seiner Ehefrau selber deklarierten Werte.
- b. Es ist unter diesen Umständen schlichtweg unvorstellbar, dass der Angeschuldigte, als ihm die Steuererklärung 2011 vom Treuhänder zur Unterzeichnung vorgelegt wurde, nicht bemerkt haben soll, dass etwas mit der abgegebenen Deklaration so nicht stimmen konnte. Sowohl beim Einkommen als auch beim Vermögen ist die erhebliche quantitative Abweichung der Deklaration von den Werten der definitiven Veranlagung als geradezu augenfällig zu qualifizieren. Unter den gegebenen Umständen - der Angeschuldigte hatte in der Steuererklärung 2011 nun auch die Aktien der C. aufgeführt, allerdings wurden die Steuerwerte im Rahmen der Veranlagung noch angepasst - verzichtete die Vorinstanz auf eine weitere Prüfung einer Bestrafung des Angeschuldigten wegen versuchter Steuerhinterziehung von

Vermögenssteuern. Die im vorliegenden Verfahren angefochtene Bussenauflage betrifft einzig den Vorwurf der versuchten Hinterziehung von Einkommenssteuern.

- 2.6 Die massive Abweichung der deklarierten von den tatsächlichen Einkommensverhältnissen spricht *per se* dafür, dass der Angeschuldigte die Steuerhinterziehung zumindest eventualvorsätzlich begangen hat:
- a. Eventualvorsätzlich handelt bereits, wer die Verwirklichung einer Tat bloss für möglich hält und in Kauf nimmt. Je höher die Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, umso mehr ist anzunehmen, die Tatbestandsverwirklichung werde in Kauf genommen. In einer Konstellation, wie sie beim Angeschuldigten vorliegt, drängt sich der Erfolg seines Verhaltens für eine Steuerhinterziehung als derart wahrscheinlich auf, dass schon allein aufgrund des Quantitativen auf Eventualvorsatz zu erkennen ist: Da dem Angeschuldigten selbst bei einer lediglich summarischen Prüfung der deklarierten Faktoren in der Steuererklärung 2011 nicht verborgen bleiben konnte, dass sich die tatsächlichen Einkommensverhältnisse ganz anders präsentierten als in der Steuerdeklaration, ist eine andere Erklärung, als dass er mit der Einreichung der somit offensichtlich falschen Steuererklärung eine Steuerverkürzung zumindest in Kauf genommen hat, kaum denkbar (vgl. etwa auch Urteil des Bundesgerichts 2C_682/2018 vom 14. Mai 2019 E. 6.3).
 - b. Dass der Angeschuldigte einen Treuhänder und Steuerberater beigezogen hat, ändert daran nichts: Von der Sorgfaltspflicht betreffend Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung kann sich eine steuerpflichtige Person nämlich nicht dadurch dispensieren, dass sie die Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten einem Vertreter überbindet (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 32 ff. zu Art. 175 DBG). Die steuerpflichtige Person muss ihre persönliche Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig ausfüllen (Art. 161 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG); es besteht dabei die gesetzlich vorgesehene Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 163 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Wird das Ausfüllen der Steuererklärung einem Steuerberater übertragen, bedeutet dies nicht, dass die steuerpflichtige Person deshalb nicht weiterhin selber gemäss dieser gesetzlichen Bestimmungen dafür die Verantwortung trägt, dass die bei der Steuerbehörde eingereichte Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig ist, sondern die steuerpflichtige Person trifft auch bei Zuhilfenahme der Dienste Dritter bei der Erstellung der Steuererklärung die gleiche, allgemeine hohe Sorgfaltspflicht, wie wenn sie selbst gehandelt hätte. Daher kann sie ihre Verantwortung nicht mit der blossen Behauptung von sich abwälzen, für sie habe ein Vertreter gehandelt (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 71 ff. zu Art. 175 DBG).

- c. Das gilt auch für den Fall, dass der Angeschuldigte sich nicht im Geringsten darum gekümmert haben sollte, welche Steuerfaktoren in der Steuererklärung deklariert waren und deshalb tatsächlich nicht bemerkt haben sollte, dass die abgegebene Deklaration offensichtlich zu tief sein musste: Die billigende Inkaufnahme des inkriminierten Erfolgs ist gemäss Rechtsprechung nämlich auch dann zu vermuten, wenn die steuerpflichtige Person sich in keiner Weise darum kümmert, ob die von ihr im Veranlagungsverfahren gemachten Angaben zutreffend sind. Die diesfalls resultierende Vermutung, es sei eine zu niedrige Veranlagung angestrebt oder zumindest in Kauf genommen worden, lässt sich zudem nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (Urteile des Bundesgerichts 2C_257/2018 vom 11. November 2019 E. 4.4.1 f.; 2C_682/2018 vom 14. Mai 2019 E. 3.2; je m.w.H.). Konkret heisst dies: Kümmert sich eine steuerpflichtige Person nicht im Geringsten um die persönlichen steuerlichen Verpflichtungen bzw. unterzeichnet sie von einem Treuhänder erstellte Unterlagen unbesehen, obwohl ihr erhebliche Fehler bei der Einkommens- und Vermögensdeklaration bei zumutbarer Sorgfalt ohne weiteres hätten auffallen müssen, handelt sie gemäss Rechtsprechung nicht bloss fahrlässig, sondern (ebenfalls) zumindest eventualvorsätzlich (vgl. auch BGE 134 III 59 mit Verweis auf die Urteile 2A.187/2000 und 2A.195/2000 vom 3. November 2000 E. 3c/cc).
- d. Unabhängig davon, dass ein Treuhänder die Steuererklärung für den Angeschuldigten ausgefüllt hat, ist somit im konkreten Fall bereits aufgrund der offensichtlich erheblichen quantitativen Abweichung zwischen Steuerdeklaration und tatsächlichen Verhältnissen ein eventualvorsätzliches Vorgehen des Angeschuldigten dem Grundsatz nach zu vermuten.

2.7 Wurden von einer steuerpflichtigen Person verschiedene Steuerfaktoren hinterzogen bzw. wurde ein Versuch unternommen, eine Steuerhinterziehung herbeizuführen, sind mit Bezug auf die einzelnen Faktoren allfällige Unterschiede hinsichtlich des Verschuldens zu berücksichtigen und es ist gegebenenfalls auch hinsichtlich des Zeitverlaufs zu differenzieren: Wurde z.B. eine bestimmte Position anfänglich noch fahrlässig nicht deklariert, kann in späteren Steuerperioden bezüglich desselben Betreffnisses schliesslich vorsätzliche Hinterziehung vorliegen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 41 zu Art. 175 DBG). Somit sind auch hier die einzelnen Faktoren, bezüglich welcher dem Angeschuldigten eine versuchte Steuerhinterziehung vorgeworfen wird, jeweils separat und unter konkreter Berücksichtigung der von ihm jeweils zu den einzelnen Faktoren vorgetragenen Rechtfertigungsgründe abschliessend auf das Verschulden im Einzelfall hin zu überprüfen. Da der Angeschuldigte jeglichen (Eventual-)vorsatz bestreitet, wird namentlich zu klären sein, ob allenfalls Beweise

oder Indizien vorliegen, die mit Bezug auf einen konkreten Faktor genügen, um die grundsätzliche Vermutung des Eventualvorsatzes umzustossen. Dabei wird sich am Vorwurf des Eventualvorsatzes nichts ändern, wenn die Schuld des Angeschuldigten auch im Rahmen dieser Einzelfallprüfung weiterhin mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststeht; bloss abstrakte und theoretische Zweifel ändern daran nichts, da solche immer möglich sind und gerade dann, wenn das Verschulden mangels Schuldeingeständnis einzig aufgrund der äusseren Begleitumstände beurteilt werden muss, eine absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_682/2018 vom 14. Mai 2019 E. 3.3.2 m.w.H.).

Im Einzelnen geht es um folgende Sachverhalte:

a. Privat vereinnahmter Umsatz der C. (KStV.AR.act. 13)

Die ASU stellte im Rahmen ihrer Untersuchungen gegen die C. fest, dass diese in verschiedenen Jahren Fremdleistungen zu Lasten des Erfolgs verbucht hatte, welche der L. bzw. deren Inhaber M., der damals noch als Berater der C. fungierte, zugeordnet werden konnten. Die Rechnungen wurden von der ASU stichprobenweise daraufhin überprüft, ob die C. den [Kunden] entsprechende Leistungen verrechnet hatte. Es ergaben sich keine Hinweise, dass die L. nicht begründete Rechnungen gestellt hatte, wobei der tatsächliche Umfang der durch M. erbrachten Leistungen nicht überprüft werden konnte. Im Rahmen der Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen gelangte die ASU allerdings zum Schluss, dass in den Bankunterlagen der C. Belastungsanzeigen für Zahlungen an die L. fehlten; andere Belastungsanzeigen waren hingegen vorhanden. Die zusätzliche Edition von Detailunterlagen bei der N. ergab schliesslich, dass die Zahlungen tatsächlich zu Gunsten der auf den Rechnungen angegebenen Bankverbindung bzw. auf M. lautende Konti erfolgt waren, so dass die in den Buchhaltungskonti der C. ausgewiesenen Fremdhonorare letztlich als bei der C. geschäftsmässig begründet angesehen werden konnten. Für das von den vorliegenden Verfahren betroffene Jahr 2011 stellte die ASU im Zusammenhang mit diesen Fremdhonoraren jedoch fest, dass Rechnungen von insgesamt Fr. 81'099.30 in bar an die L. bezahlt und entsprechend von M. quittiert worden waren. Die entsprechenden Verbuchungen liessen hier nicht nachvollziehen, wann, durch wen und mit welchen Mitteln diese Rechnungen bezahlt worden waren. Weder der Angeschuldigte noch seine Ehefrau machten dazu nähere Angaben. Mangels konkreter Hinweise darauf, dass es sich um fiktive Rechnungen handelte, wurde zwar ein geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der C. in entsprechendem Umfang anerkannt, ungeachtet gewisser Zweifel darüber, ob M. diese verrechneten Leistungen wirklich erbracht hatte. Da weder der Angeschuldigte noch seine Ehefrau einen Nachweis zu erbringen vermochten, wie die Bezahlung der Rechnungen finanziert worden war, blieb die Mittelherkunft aber unklar und die ASU ging unter den gegebenen Umständen davon aus,

dass der Umsatz der C. nicht vollständig verbucht worden war, was im Resultat zu einer Aufrechnung der Fr. 81'099.30 zum Gewinn der C. führte. Die ASU wies in ihrem Bericht darauf hin, dass der Betrag zudem als verdeckte Gewinnausschüttung zu je 50% beim Einkommen des Angeschuldigten und seiner Ehefrau zu berücksichtigen sei (vgl. zum Sachverhalt auch ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, S. 26 ff., Ziff. 3.2.6, insbesondere Ziff. 3.2.6.6).

Die Vorinstanz ging gestützt auf die Sachverhaltsermittlungen und Schlussfolgerungen der ASU von einer entsprechenden geldwerten Leistung an den Angeschuldigten im Betrag von Fr. 40'549.65 aus. Da diese geldwerte Leistung von ihm in der Steuererklärung 2011 nicht deklariert worden sei, wäre, wenn dieser Umstand nicht vor der definitiven Veranlagung entdeckt worden wäre, eine Steuerverkürzung eingetreten, womit der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt sei (vgl. dazu Strafverfügung, S. 3, Ziff. 18 ff.).

Der Angeschuldigte bestreitet weder die Besteuerung der Fr. 40'549.65 als geldwerte Leistung bei seinem Einkommen, noch, dass mit der Nichtdeklaration der Fr. 40'549.65 in seiner Steuererklärung eine Steuerkürzung eingetreten wäre, wäre dieser Umstand nicht im Rahmen der definitiven Veranlagung durch eine Aufrechnung von Einkommen korrigiert worden. Allerdings habe der Angeschuldigte weder Kenntnisse des Schweizerischen Steuerrechts noch von buchhalterischen Vorgängen. Aus diesem Grund habe er den Steuerberater E. beigezogen. Dieser habe die Rechnungen verbucht. Es liege auf der Hand, dass die kreativen Steuersparmodelle des Beraters in der privaten Steuererklärung weitergeführt worden seien. Das Verschulden des Angeschuldigten liege höchstens darin, E. zu wenig kontrolliert zu haben. Die Instruktion an ihn sei gewesen, dass die Vorgänge korrekt erfasst werden sollen. Der Angeschuldigte sei somit nur fahrlässig vorgegangen und die Nichtdeklaration sei aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit erfolgt. Daher sei der subjektive Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung nicht erfüllt.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Eine Steuerhinterziehung tritt dann ein, wenn eine steuerpflichtige Person der Steuerbehörde falsche Angaben übermittelt, also namentlich durch Einreichung einer unvollständigen oder nicht wahrheitsgetreuen Steuererklärung (Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 4.1 m.w.H.). Für die Beurteilung des subjektiven Tatbestands kann zwar auch der Zeitpunkt der Übergabe der Rechnungen an den Treuhänder wichtige Indizien liefern, entscheidend ist hier aber vor allem das Wissen und der Willen des Angeschuldigten im Zeitpunkt der Unterzeichnung und Einreichung der Steuererklärung, in welcher eine anerkanntermassen geldwerte Leistung nicht ausgewiesen war. Was genau bei der Übergabe der Rechnungen vom Angeschuldigten an den Treuhänder gesprochen oder vereinbart wurde, ist im konkreten Fall nicht mit Sicherheit eruierbar. Unabhängig davon, was der Angeschuldigte bei der Übergabe der Rechnungen gesagt hat, ist er aber im späteren Zeitpunkt,

wenn er die Steuererklärung unterzeichnet und einreicht, an seine gesetzlichen Sorgfaltspflichten gebunden.

Wie bereits dargelegt, hat der Angeschuldigte für das hier betroffene Steuerjahr 2011 eine Steuererklärung mit einer offensichtlich zu tiefen Einkommensdeklaration abgegeben. Dieser Umstand war angesichts der quantitativen Verhältnisse für den Angeschuldigten ohne weiteres erkennbar. Hätte der Angeschuldigte, als ihm die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt wurde, das deklarierte Einkommen genauer geprüft, wäre ihm unter anderem aufgefallen, dass hier etwas nicht stimmen kann - zumal er ja gar nicht bestreitet, dass ihm und seiner Ehefrau im Zusammenhang mit der L. bzw. M. geldwerte Leistungen von insgesamt über Fr. 81'000.-- aufzurechnen sind. Dabei handelt es sich, gerade auch in Relation zum deklarierten Einkommen, keineswegs um einen blossen Bagatellobetrag, der ohne weiteres übersehen werden kann. Wenn der Angeschuldigte trotz offensichtlicher Anhaltspunkte, dass etwas mit der abgegebenen Einkommensdeklaration nicht stimmen kann, die zu tiefe Steuererklärung dennoch einreicht, spricht dies klar für eine zumindest eventualvorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung.

Dasselbe gilt, sollte sich der Angeschuldigte allenfalls überhaupt nicht darum gekümmert haben, was für Einkommenswerte in der Steuererklärung deklariert worden waren, womit er somit quasi blindlings die vom Treuhänder ausgefüllte Steuererklärung unterzeichnet hätte: Diesfalls hätte er nämlich die zu tiefe Steuererklärung eingereicht, ohne im Geringsten dafür besorgt zu sein, dass die deklarierten Werte korrekt sind, was gemäss dargestellter Rechtsprechung ebenfalls zum Schluss führt, dass ein anderer Beweggrund als eine zumindest in Kauf genommene Steuerhinterziehung nicht denkbar ist (vgl. anstelle vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_257/2018 und 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.4.4).

So oder so ist somit mit Bezug auf die hier betroffene nicht deklarierte geldwerte Leistung von Fr. 40'549.65 im Zusammenhang mit dem privat vereinnahmten Umsatz der C. auf Eventualvorsatz des Angeschuldigten zu schliessen. Notabene macht der Angeschuldigte nicht geltend, er sei bei Abgabe der Steuererklärung bloss *irrtümlicherweise* davon ausgegangen, dass die hier in Frage stehende, grundsätzlich als solche anerkannte geldwerte Leistung nicht hätte deklariert werden müssen. Im Gegenteil: Er gab ausdrücklich an, er habe E. instruiert, „*die Vorgänge korrekt [zu erfassen]*“ und geht selber davon aus, dass die nicht weitere Kontrolle der Umsetzung dieser angeblichen Anweisung als fahrlässiges Vorgehen zu werten ist (Begehren um gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung, act. 2, S. 9, Ziff. 23). Dies zeigt, dass der Angeschuldigte sehr wohl weiss, dass es einen Unterschied gibt zwischen privaten Lebenshaltungskosten einerseits und geschäftsmässig begründeten Aufwendungen andererseits, welche über die Firma zu verbuchen sind. Zu diesem Schluss ist das Gericht überdies auch in den zeitgleich mit den vorliegenden Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 behandelten Steuerhinterziehungsverfahren betreffend die Steuerperioden

2009 und 2010 (Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7) gelangt, womit als gerichtsnotorisch gelten kann, dass es sich bei der hier zu beurteilenden versuchten Steuerhinterziehung nicht etwa um einen Einzelfall, sondern um ein fortgesetztes Verhalten des Angeschuldigten während mehrerer Steuerperioden handelte.

Es bedarf keiner besonderen Kenntnisse des Steuerrechts, sondern auch steuerrechtlichen Laien ist ohne weiteres bewusst, dass eine persönliche Bereicherung eintritt, wenn einem Unternehmen private Kosten belastet werden. Selbst wenn der Angeschuldigte, wie er geltend macht, über keinerlei Kenntnisse des Steuerrechts verfügen sollte, musste ihm - vor dem Hintergrund seiner höheren Ausbildung und seiner langjährigen aktiven beruflichen Geschäftstätigkeit erst recht - ohne weiteres bewusst sein, dass eine Nichtdeklaration von Einkommen in Form von geldwerten Leistungen der C. in der Steuererklärung unzulässig war und bei Entdeckung entsprechende Konsequenzen haben würde. Hinzukommt, dass der Angeschuldigte sich, worauf die Vorinstanz in der Strafverfügung hinweist (Strafverfügung, S. 9, Ziff. 54 mit Verweis auf KStV.AR.act. 2), nachweislich bereits in früheren Jahren in P. mit einem Steuerhinterziehungsverfahren konfrontiert sah und dort vom [zuständigen Gericht] schliesslich wegen Einkommens- und Umsatzsteuerhinterziehung zu einer bedingten Freiheitsstrafe verurteilt worden war. Der Angeschuldigte musste sich angesichts dieser Umstände auch bei der hier in Frage stehenden Steuererklärung 2011 erst recht bewusst gewesen sein, dass bei der Abgabe einer Steuererklärung die nötige Sorgfalt aufzubringen war. Ein anderer Schluss, als dass er sein Handeln sehr wohl als Steuerhinterziehung einordnen konnte und auch um dessen Unrechtsgehalt wusste, ist geradezu unvorstellbar.

Die vertiefte Prüfung der konkreten Gesamtumstände führt somit zusammengefasst dazu, den von der Vorinstanz angenommenen zumindest eventualvorsätzlich auf Steuerverkürzung gerichteten Willen beim Angeschuldigten zu bestätigen. Die Vorinstanz ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung beim Angeschuldigten in Bezug auf die hier betroffene geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 40'549.65 erfüllt ist.

b. Flugkosten 2011 (KStV.AR.act. 14)

Die ASU hatte im Rahmen ihrer Sachverhaltsermittlung festgestellt, dass die mit Kreditkarte bezahlten Kosten für einen Flug nach Q. per 2011 zu Lasten der C. verbucht worden waren; aufgrund des Reiseziels und der Reiseteilnehmer (nämlich der Angeschuldigte, seine Ehefrau und deren beide Söhne) ging die ASU von einer offensichtlich privaten Reise aus (vgl. dazu ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, S. 50, Ziff. 3.3.20). Der Angeschuldigte bestreitet dies nicht und hat entsprechend die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei der ordentlichen Steuerveranlagung ohne weiteres akzeptiert. In der hier zu beurteilenden Strafverfügung

nahm die Vorinstanz bezogen auf die dem Angeschuldigten in diesem Zusammenhang zugerechnete geldwerte Leistung von Fr. 418.75 (die andere Hälfte des Gesamtbetrags der Reise von Fr. 837.55 wurde beim Einkommen der Ehefrau aufgerechnet) eine versuchte Steuerhinterziehung an.

Der Angeschuldigte macht allerdings geltend, die korrekte Deklaration dieser geldwerten Leistung in der Steuererklärung 2011 sei bloss aus pflichtwidriger Unvorsicht unterblieben. Er oder seine Ehefrau hätten dem Treuhänder den Rechnungsbeleg mit der Instruktion einer korrekten Verbuchung übergeben. Die Verbuchung hätte über das Privatkonto des Beschuldigten erfolgen sollen. E. habe sich nicht daran gehalten und die Rechnung bei der C. als Aufwand erfasst. Er habe sich somit nur eine mangelnde Kontrolle von E. vorwerfen zu lassen und sei daher lediglich fahrlässig, nicht aber vorsätzlich, vorgegangen. Der subjektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung sei somit nicht erfüllt.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Nachdem die Aufrechnung der geldwerten Leistung bei den Nachsteuern ohne weiteres anerkannt wurde, kann sich der Angeschuldigte seiner Verantwortlichkeit nicht einzig dadurch entziehen, dass er geltend macht, E. habe die geldwerte Leistung entgegen seiner Instruktion nicht korrekt verbucht. Was genau bei der Übergabe der Rechnung an E. gesagt wurde, lässt sich ohnehin kaum mehr mit Sicherheit eruieren. Bereits aus den beim Obergericht penden-ten Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7 ist dem urteilenden Gericht jedenfalls bekannt, dass eine Verbuchung von Privataufwänden zu Lasten der C. durchaus System hatte. Wie bereits dargelegt, hat der Angeschuldigte auch für das hier betroffene Steuerjahr 2011 eine Steuererklärung mit einer offensichtlich zu tiefen Einkommensdeklaration abgegeben. Dieser Umstand war für ihn allein aufgrund der quantitativen Verhältnisse ohne weiteres erkennbar. Hätte der Angeschuldigte, als ihm die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt wurde, spätestens jetzt genauer geprüft, wie es zu der erheblichen Abweichung der Deklaration von den tatsächlichen Verhältnissen kommt, wäre ihm unter anderem auch bezüglich der Q.-Reise - zumal er ja selber angibt, den Treuhänder konkret angewiesen zu haben, die Rechnung korrekt über sein Privatkonto zu verbuchen - ebenfalls ohne weiteres aufgefallen, dass hier eine nicht geschäftsmässig begründete Verbuchung zu Lasten der Firma vorgenommen und die ihm damit zukommende geldwerte Leistung somit nicht deklariert worden war. Wenn er in der Folge die zu tiefe Steuererklärung dennoch einreicht, wäre ihm ein direkter Vorsatz zur Steuerhinterziehung vorzuwerfen. Nachdem der Angeschuldigte einen solchen allerdings ausdrücklich bestreitet, erweist es sich zwar als faktisch kaum möglich, ihm diesen direkten Vorsatz nachzuweisen. Dem Angeschuldigten ist aber mit der Vorinstanz zumindest eventualvorsätzliches Handeln vorzuwerfen: Selbst wenn *in dubio pro reo* zu seinen Gunsten davon ausgegangen wird, dass er trotz der Erkennbarkeit des offensichtlich zu tief deklarierten

Einkommens in der Steuererklärung auf eine eigentlich angezeigte nähere Prüfung verzichtete, würde dies nämlich bedeuten, dass er die zu tiefe Steuererklärung einreichte, ohne sich im Geringsten darum zu kümmern, dass die deklarierten Werte korrekt sind. Auch in diesem Fall ist ein anderer Beweggrund als eine zumindest in Kauf genommene Steuerhinterziehung nicht denkbar. Von dieser in Kauf genommenen Steuerhinterziehung ist auch die nicht deklarierte geldwerte Leistung von Fr. 418.75 im Zusammenhang mit der Q.-Reise betroffen. Die Vorinstanz ging somit auch in diesem Zusammenhang zu Recht von zumindest eventualvorsätzlich versuchter Steuerhinterziehung aus.

c. Fahrtraining Porsche 2011 (KStV.AR.act. 15)

Per 5. Januar 2011 verbuchte die C. im *Konto 6660 Marketing Drucksachen* eine Rechnung der Porsche O. über EUR 5'940.--. Bei der ASU-Befragung äusserte sich der Angeschuldigte auf Rückfrage hin wie folgt dazu: *„Dazu sage ich nichts, das müssen wir zuerst noch werten. Ich war dort anwesend, habe bei Porsche ein Fahrsicherheitstraining absolviert“* (KStV.AR.act. 15, Einvernahmeprotokoll, S. 17, Ziff. 85; als Antwort auf die Frage: Im Geschäftsjahr 2011 wurde eine Rechnung der Firma Porsche für einen Kundenevent *Ice-Force* über EUR 5'940 dem Geschäftsaufwand belastet. Wir sind der Auffassung, dass diese Kosten nicht im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der C. stehen, sondern dass es sich um Privataufwand handelt. Wie äussern Sie sich dazu?). Die Vorinstanz kam gestützt auf die Ermittlungen und Erkenntnisse der ASU zum Schluss, dass die im Zusammenhang mit diesem Fahrtraining bei der C. verbuchten Kosten von umgerechnet Fr. 7'772.50 in keinem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der C. standen und dementsprechend nicht geschäftsmässig begründet gewesen seien. Im entsprechenden Umfang habe somit eine geldwerte Leistung an den Angeschuldigten vorgelegen. Die Übergabe der Belege mit den privaten Fahrtrainingskosten an den Treuhänder zur Verbuchung als Aufwand bei der C. sei nicht anders als mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung erklärbar. Da die geldwerte Leistung nicht korrekt als Einkommen in der Steuererklärung 2011 deklariert worden sei, wäre eine Steuerverkürzung eingetreten, sofern die Handlung nicht vor Vornahme der Veranlagung entdeckt worden wäre. Damit sei der Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung erfüllt.

Der Angeschuldigte bestreitet den Sachverhalt dieses Vorhaltes nicht und hat die Aufrechnung der geldwerten Leistung im Betrag von Fr. 7'772.50 bei der Steuerveranlagung 2011 ohne weiteres akzeptiert. Allerdings macht er geltend, die Nichtdeklaration der geldwerten Leistung sei bloss auf eine pflichtwidrige Unvorsichtigkeit zurückzuführen. Er habe nicht mit dem Ziel einer Steuerhinterziehung gehandelt, sondern die Rechnung über das Fahrtraining dem Treuhänder mit der Instruktion übergeben, sie über das Privatkonto zu verbuchen. Er

habe sich daher einzig die mangelnde Kontrolle des Steuerberaters vorwerfen zu lassen. Die Nichtdeklaration der geldwerten Leistung in der Steuererklärung sei wiederum fahrlässig erfolgt. Aus diesem Grund sei er vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freizusprechen.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Was genau bei der Übergabe der Rechnung vom Angeschuldigten an den Treuhänder gesprochen oder vereinbart wurde, ist faktisch kaum mehr mit Sicherheit eruierbar. Unabhängig davon, was der Angeschuldigte bei der Übergabe der Rechnung gesagt hat, ist er aber jedenfalls im späteren Zeitpunkt, wenn er die Steuererklärung unterzeichnet und einreicht, an seine gesetzlichen Sorgfaltspflichten gebunden.

Auch hier gilt: Für das hier betroffene Steuerjahr 2011 hat der Angeschuldigte, wie bereits dargelegt, eine Steuererklärung mit einer offensichtlich zu tiefen Einkommensdeklaration abgegeben. Dieser Umstand war für den Angeschuldigten ohne weiteres erkennbar. Hätte er, als ihm die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt wurde, spätestens jetzt genauer geprüft, wie es zu dieser erheblichen Abweichung der Deklaration von den tatsächlichen Verhältnissen kommt, wäre ihm unter anderem auch bezüglich der Rechnung über das Porsche-Fahrtraining - zumal er ja selber angibt, den Treuhänder konkret angewiesen zu haben, diese Rechnungen korrekt über das Privatkonto zu verbuchen - ohne weiteres aufgefallen, dass hier eine nicht geschäftsmässig begründete Verbuchung zu Lasten der Firma vorgenommen und die ihm damit zukommende geldwerte Leistung (wobei es sich bei einem Betrag von annähernd Fr. 8'000.-- nicht um einen blossen Bagatellbetrag handelte, der allenfalls hätte vergessen werden können) somit nicht deklariert worden war. Nachdem der Angeschuldigte einen direkten Vorsatz ausdrücklich bestreitet, ist ihm zumindest ein eventualvorsätzliches Handeln vorzuwerfen: Selbst wenn nämlich *in dubio pro reo* zu seinen Gunsten davon ausgegangen wird, dass er trotz der Erkennbarkeit des offensichtlich zu tief deklarierten Einkommens in der Steuererklärung auf eine eigentlich angezeigte nähere Prüfung verzichtete bzw. die deklarierten Werte gar nicht zur Kenntnis nahm, würde dies nämlich bedeuten, dass er die zu tiefe Steuererklärung einreichte, ohne sich im Geringsten darum zu kümmern, dass die dort deklarierten Werte korrekt sind. Auch in diesem Fall ist ein anderer Beweggrund als eine zumindest in Kauf genommene Steuerhinterziehung nicht denkbar. Wie bereits aufgezeigt, weiss der Angeschuldigte nämlich sehr wohl, dass es einen Unterschied gibt zwischen privaten Lebenshaltungskosten einerseits und geschäftsmässig begründeten Aufwendungen andererseits, welche über die Firma zu verbuchen sind. Auch steuerrechtlichen Laien ist ohne weiteres bewusst, dass eine persönliche Bereicherung eintritt, wenn einem Unternehmen private Kosten belastet werden. Selbst wenn der Angeschuldigte, wie er geltend macht, über keinerlei Kenntnisse des Steuerrechts verfügen sollte, musste ihm - vor

dem Hintergrund seiner höheren Ausbildung und seiner langjährigen aktiven beruflichen Geschäftstätigkeit sowie der Tatsache, dass er wegen Steuerhinterziehung bereits in P. verurteilt worden war, erst recht - ohne weiteres bewusst sein, dass eine Nichtdeklaration von Einkommen in Form von geldwerten Leistungen der C. in der Steuererklärung unzulässig war.

Dies führt auch hier dazu, den von der Vorinstanz angenommenen zumindest eventualvorsätzlichen auf Steuerverkürzung gerichteten Willen beim Angeschuldigten zu bestätigen. Der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung ist auch bei den Fr. 7'772.50 im Zusammenhang mit der geldwerten Leistung betreffend das Porsche-Fahrtraining erfüllt.

d. Rechnung der G. vom 5. Mai 2011 (KStV.AR.act. 16)

Per 11. Mai 2011 verbuchte die C. eine Rechnung der F. (damals noch: G.) im Betrag von Fr. 21'400.-- im *Konto 4210 Fremdleistungen Inland* für „*Personelle Bereitstellung für Projektarbeit*“ und vergütete den Betrag auf das PC-Konto der F. Nebst dieser Rechnung stellte die F. weitere Treuhandleistungen von Fr. 30'623.-- in Rechnung. Während die F. ab Steuerperiode 2011 keine Steuererklärungen mehr einreichte, konnten weder der Angeschuldigte noch seine Ehefrau nähere Angaben zur Rechnung von Fr. 21'400.-- (bzw. Fr. 23'112.-- inklusive Mehrwertsteuer) machen. Die ASU fand weder in den Unterlagen der C. noch der F. weitere Dokumente dazu und kam aufgrund der Gesamtumstände zum Schluss, die Rechnung sei nicht nachvollziehbar und es fehle insbesondere am Nachweis einer geschäftsmässigen Begründetheit bzw. am Nachweis, dass überhaupt eine Leistung erbracht worden sei. Die Rechnung habe offensichtlich einzig zur Beschaffung von flüssigen Mitteln für die Bezüge von E. und zur Sicherung der Liquidität seiner Gesellschaften gedient (vgl. zum Sachverhalt ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, S. 50 f., Ziff. 3.3.22 sowie Strafverfügung, S. 5, Ziff. 34 ff.).

Die Vorinstanz ging gestützt auf die Sachverhaltsermittlung und Schlussfolgerungen der ASU davon aus, dass mangels Rückforderungsantrag der C. eine verdeckte Gewinnausschüttung der C. an eine nahestehende Person (E. bzw. die F.) vorliege, da die Fr. 21'400.-- ohne angemessene Gegenleistung erfolgt seien. Entsprechend sei der Betrag als geldwerte Leistung dem steuerbaren Einkommen des Angeschuldigten und dessen Ehefrau zuzurechnen (wobei in der Strafverfügung die Hälfte des Betrags, ausmachend Fr. 10'700.--, dem Angeschuldigten zugeordnet wurde). Da das aus dieser geldwerten Leistung stammende Einkommen vom Angeschuldigten in der Steuererklärung 2011 nicht deklariert worden sei, wäre eine Steuerverkürzung eingetreten, sofern die Handlung nicht vor der definitiven Veranlagung entdeckt worden wäre. Damit sei der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt.

Der Angeschuldigte bestreitet den Sachverhalt dieses Vorhaltes grundsätzlich nicht. Er macht aber geltend, es handle sich hier um eine Transaktion, die ausschliesslich von E. durchgeführt worden sei. Wie schon die ASU erkannt habe, sei ungewiss, ob der Angeschuldigte von der Verbuchung und der Zahlung durch E. gewusst habe. Das spiele eine wesentliche Rolle. Die Deklaration der (grundsätzlich als solche anerkannten) geldwerten Leistung sei aus pflichtwidriger Unvorsicht unterblieben. Mangels Wissen über die konkrete Transaktion habe der Angeschuldigte gar keinen Willen zu einer Steuerverkürzung haben können. Zudem sei der Angeschuldigte aufgrund seiner Ausbildung gar nicht in der Lage, die genauen rechtlichen Folgen der Deklaration abzuschätzen, da er Ingenieur und nicht Jurist sei. Ihm seien die Folgen der falschen Verbuchung somit ohnehin nicht bewusst gewesen. Da er davon erst mit Eröffnung des Verfahrens durch die ASU erfahren habe, habe er die Tragweite für die Deklaration von geldwerten Leistungen in der persönlichen Steuererklärung aber zum Vornherein nicht erkennen können. Wenn überhaupt, wäre ihm in diesem Zusammenhang höchstens bewusste Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Da bei fahrlässigem Handeln keine versuchte Steuerhinterziehung vorliege, sei er von Schuld und Strafe freizusprechen.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Der Angeschuldigte hat zwar, wie bereits dargelegt, für die hier im Zentrum stehende Steuerperiode 2011 eine Steuererklärung eingereicht, bei der die Abweichung der tatsächlichen von den deklarierten Einkommensverhältnissen geradezu offensichtlich war. Dies gilt notabene selbst ohne jegliche Berücksichtigung der hier in Frage stehenden geldwerten Leistung von insgesamt Fr. 21'400.-- an den Angeschuldigten und dessen Ehefrau; auch ohne diese geldwerte Leistung bleibt es dabei, dass allein aufgrund der auch so immer noch quantitativ erheblichen Abweichung der deklarierten Werte zum steuerbaren Einkommen auffallen musste, dass mit der Steuerdeklaration etwas nicht stimmen konnte. Trotzdem kann dem Angeschuldigten mit Bezug auf diese konkrete Nichtdeklaration der geldwerten Leistung, mit welcher sich E. bzw. die F. offenbar selbst begünstigt hat, nicht ohne weiteres ein Wissenmüssen unterstellt werden: Auch in diesem Einzelfall ist zwar ein persönlicher Bezug zum Angeschuldigten naheliegend, aber - da der Angeschuldigte jeglichen Vorsatz ausdrücklich bestreitet - unter den gegebenen Umständen letztlich nicht in genügendem Ausmass nachgewiesen. Hier steht - anders als bei den übrigen im Rahmen des vorliegenden Verfahrens zu beurteilenden Positionen - eine Rechnung in Frage, die E. dem Angeschuldigten und seiner Ehefrau möglicherweise gar nie vorgelegt, sondern ohne deren Wissen erstellt und verbucht hat (dies zum Beispiel mit dem Ziel, sich damals benötigte Liquidität zu beschaffen). Aus den vorhandenen Unterlagen ergeben sich keine konkreten Indizien dafür, dass eine Anweisung, E. bzw. die F. durch Verbuchung dieser Rechnung über die C. zu begünstigen, vom Angeschuldigten (und / oder dessen Ehefrau) kommen musste. Es

erscheint hier theoretisch genauso möglich, dass E. ohne jegliche Rücksprache mit dem Angeschuldigten und dessen Ehefrau im Alleingang vorgegangen ist. Auch im ASU-Bericht ist festgehalten, dass sich letztlich nicht schlüssig nachvollziehen lasse, ob die Verbuchung und Zahlung der Rechnung mit Wissen des Angeschuldigten und dessen Ehefrau (welche unbestrittenermassen als faktische Organe der C. zu betrachten sind) erfolgte (KStV.AR.act. 1, S. 51, Ziff. 3.3.22).

Unter diesen Umständen liegen bezogen auf die geldwerte Leistung von insgesamt Fr. 21'400.--, deren Steuerbarkeit der Angeschuldigte und seine Ehefrau gar nicht in Abrede stellen, nicht genügend Anhaltspunkte vor, um auf Eventualvorsatz des Angeschuldigten zu erkennen. Nachdem die versuchte Steuerhinterziehung lediglich bei Vorsatz strafbar ist, ist der Tatbestand daher hier mangels Nachweises eines solchen nicht erfüllt.

- 2.8 Zusammengefasst ist unter den gegebenen Umständen mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass dem Angeschuldigten mit Bezug auf die ihm vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2011 im Zusammenhang mit den meisten ihm zuzurechnenden geldwerten Leistungen (konkret: privat vereinnahmter Umsatz der C., Flugkosten, Porsche-Fahrtraining) in subjektiver Hinsicht *zumindest Eventualvorsatz* vorzuwerfen ist:

Der Nachweis des Vorsatzes gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die der Steuerhinterziehung beschuldigte Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.4 m.w.H.). Dies ist beim Angeschuldigten der Fall: Dass die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse - wie später im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vom Angeschuldigten auch gar nicht bestritten wurde - erheblich von der Steuerdeklaration abwichen, musste selbst einer nicht fachkundigen Person ohne weiteres auffallen (und somit dem Angeschuldigten, der über eine höhere Berufsbildung verfügt und ausserdem ein erfahrener Unternehmer und Geschäftsmann ist, erst recht). Schon allein aufgrund der quantitativen Verhältnisse (vgl. dazu auch Urteile des Bundesgerichts 2C_898/2011 vom 28. März 2012 E. 2.2; 2C_78/2019 vom 20. September 2019 E. 6.2; je m.w.H.) ist im konkreten Fall das Wissen um die Falschdeklaration mit der erforderlichen an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erstellt, jedenfalls, solange keine Indizien vorliegen, die ein Nichtwissen als genauso möglich erscheinen lassen würden. Zum selben Resultat führt die Annahme, der Angeschuldigte habe die Steuererklärung 2011 völlig unbesehen eingereicht: Vertraut eine steuerpflichtige Person quasi blindlings einem Steuervertreter und unterzeichnet die von diesem ausgefüllte Steuererklärung unter sträflichster Vernachlässigung der elementarsten Vorsichtsmassnahmen wie wenigstens einer summarischen Prüfung der Deklaration und reicht diese somit trotz

erkennbarer Fehler ohne weiteres so ein (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C_257/2018 und 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.4.4), kann sie sich dadurch nicht entlasten.

Gemäss Bundesgericht ist bei erstelltem Wissen um die Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit einer Steuererklärung in der Regel automatisch darauf zu schliessen, eine Schädigung des Fiskus sei von der steuerpflichtigen Person zumindest in Kauf genommen worden. Während die einer (versuchten) Steuerhinterziehung beschuldigte Person aufgrund des Grundsatzes *in dubio pro reo* somit zwar nicht gehalten ist, ihre Unschuld zu beweisen, ist sie im Anwendungsbereich dieses von der Rechtsprechung entwickelten Erfahrungssatzes immerhin in der Pflicht, konkrete und substantiierte Anhaltspunkte darzulegen, die der Vermutung, sie habe eine Steuerhinterziehung in Kauf genommen, entgegenstehen. Die Vermutung lässt sich dabei nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Im konkreten Fall hat der Angeschuldigte nichts vorgebracht, was einen zumindest eventualvorsätzlichen Willen zur Steuerhinterziehung konkret in Frage stellen würde. Deshalb schloss die Vorinstanz bei einer Gesamtwürdigung der Umstände zu Recht, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung zumindest in Kauf genommen hat (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.4 und 3.5 m.w.H.).

Von dieser Schlussfolgerung ausgenommen bleibt lediglich die dem Angeschuldigten und seiner Ehefrau vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung im Betrag von insgesamt Fr. 21'400.-- im Zusammenhang mit der Rechnung der G. vom 5. Mai 2011. In diesem Einzelfall erscheint es genauso gut möglich, dass sich der Treuhänder hier selbst begünstigt hat, ohne dass ein konkretes Zutun des Angeschuldigten (und / oder dessen Ehefrau) ersichtlich wäre. Da versuchte Steuerhinterziehung lediglich bei Nachweis eines (Eventual-)Vorsatzes, nicht aber bei Fahrlässigkeit strafbar ist, ist der Tatbestand entgegen den Annahmen in der angefochtenen Strafverfügung mit Bezug auf die geldwerte Leistung im Gesamtbetrag von Fr. 21'400.-- (wovon, was nicht bestritten ist, dem Angeschuldigten die Hälfte beim Einkommen aufzurechnen war) nicht erfüllt. Entsprechend ist er vom Vorwurf einer versuchten Steuerhinterziehung der in diesem Zusammenhang auf ihn entfallenden Fr. 10'700.-- freizusprechen.

2.9

- a. Der Versuch einer Steuerhinterziehung ist sowohl gemäss kantonalem Recht (Art. 244 StG) als auch nach Bundessteuerrecht (Art. 176 DBG) mit Busse zu bestrafen. Entgegen den Anträgen des Angeschuldigten kommt angesichts der vorstehenden Erwägungen ein vollständiger Freispruch vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung nicht in Frage. Dem

Angeschuldigter ist in der Steuerperiode 2011 - ohne Berücksichtigung der geldwerten Leistung im Zusammenhang mit der Rechnung der G. - eine zumindest eventualvorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit ihm unbestrittenermassen zusätzlich zum deklarierten Einkommen zuzurechnenden geldwerten Leistungen von insgesamt annähernd Fr. 49'000.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern vorzuwerfen (entsprechend der insgesamt aufgerechneten geldwerten Leistungen von Fr. 59'440.90 abzüglich der Fr. 10'700.-- im Zusammenhang mit der Begünstigung von E. bzw. der F.); bei der direkten Bundessteuer geht es bei Herausrechnung der geldwerten Leistung im Zusammenhang mit der G. um aufzurechnende Einkommen von über Fr. 29'000.--. Auf diese in der Steuererklärung 2011 nicht deklarierten Einkommen fallen Steuern von abgerundet Fr. 5'000.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern 2011 bzw. Fr. 2'500.-- bei den direkten Bundessteuern 2011 (bei analoger Berechnung wie in den vorinstanzlichen Unterlagen zur Bussenbemessung in KStV.AR.act. 19).

- b. Die Busse bei versuchter Steuerhinterziehung beträgt zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 244 Abs. 2 StG; Art. 176 Abs. 2 DBG). Dementsprechend ging die Vorinstanz bei der Festlegung der Bussen zunächst von Art. 243 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG aus. Dort ist vorgesehen, dass die Busse bei vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt. Dieses Regelstrafmass bildet den Ausgangspunkt für die konkrete Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 90 zu Art. 175 DBG). Bei leichtem Verschulden kann die Busse bis auf einen Drittel des Regelstrafmasses ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 243 Abs. 2 Satz 2 StG, Art. 175 Abs. 2 Satz 2 DBG). Nebst dem Verschulden sind bei der Bussenbemessung ausserdem die persönlichen Verhältnisse des Täters im Zeitpunkt der Urteilsfällung zu berücksichtigen, nach welchen sich seine Strafeempfindlichkeit beurteilt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 90 zu Art. 175 DBG).
- c. Die Vorinstanz ging bei der Bussenbemessung für versuchte Steuerhinterziehung davon aus, dass bei theoretischer Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung unter den gegebenen Umständen eine Busse von 150% des hinterzogenen Steuerbetrags angemessen wäre. Der Angeschuldigte widerspricht dem und bringt vor, selbst wenn wider Erwarten der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt wäre (was der Fall ist: wie ausführlich dargelegt wurde, ist der Tatbestand einer versuchten Steuerhinterziehung mit Bezug auf in der Steuererklärung 2011 nicht deklarierte Einkommen von annähernd Fr. 49'000.-- erfüllt), würde bei ihm jedenfalls kein schweres Verschulden vorliegen. Abgesehen von dem in weiten Teilen unbehelflichen (bzw. einzig mit Bezug auf die geldwerte Leistung im Zusam-

menhang mit der Rechnung der G. überzeugenden) Argument, wonach dem Angeschuldigten lediglich Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei, wird konkret als strafmindernd zu berücksichtigender Umstand angeführt, dass der Angeschuldigte über keine Detailkenntnisse in Buchhaltung verfüge. Einen weiteren Strafminderungsgrund sieht der Angeschuldigte ausserdem in den Selbstanzeigen, die er und seine Ehefrau bei der Vorinstanz einreichten (vgl. KStV.AR.act. 4), wenngleich der Angeschuldigte selbst einräumen muss, diese würden nicht zur völligen Strafflosigkeit führen.

Dem ist entgegenzuhalten, dass ausgewiesene Buchhaltungskenntnisse zwar allenfalls verschuldenserhöhend ins Gewicht fallen könnten, ein Fehlen von Detailkenntnissen in der Buchhaltung aber umgekehrt bei einer Gesamtwürdigung der konkreten Umstände keinen Strafminderungsgrund darstellt. Dass nämlich die - vom Angeschuldigten notabene allesamt als solche anerkannten - geldwerten Leistungen beim steuerbaren Einkommen zu deklarieren gewesen wären, bedarf keineswegs fundierter Buchhaltungskenntnisse, sondern ist auch Laien bekannt. Der Angeschuldigte verfügt zudem über eine höhere Bildung, ist berufserfahren und kann daher erst recht nicht ernsthaft behaupten, die Nichtdeklaration der geldwerten Leistungen sei nur deshalb erfolgt, weil er über keine Buchhaltungskenntnisse verfügte. Schliesslich betonte der Angeschuldigte selber mehrfach, er habe E. instruiert, die geldwerten Leistungen korrekt über sein Privatkonto zu verbuchen, was gerade zeigt, dass er sich durchaus bewusst war, dass Privatbezüge von Aufwendungen, die über die Firma verbucht werden können, abzugrenzen sind. Bei genauerer Betrachtung der Unterlagen in KStV.AR.act. 4 ergibt sich schliesslich, dass dort diverse Sachverhalte angeführt sind, die gar nicht die in den vorliegenden Verfahren behandelten Sachverhalte betreffen, weshalb die Selbstanzeigen mit Bezug auf die hier vorzunehmende Strafzumessung zum Vornherein nicht von entscheidender Relevanz sein können. Es ist gerichtsnotorisch, dass dem Angeschuldigten auch schon in vergangenen Steuerperioden verschiedene Steuerhinterziehungshandlungen vorzuwerfen waren (vgl. dazu Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7). In geringem Mass strafmindernd berücksichtigt werden kann allenfalls, dass der Angeschuldigte sowohl die mit Bezug auf frühere Steuerperioden verfüigten Nachsteuern offenbar ohne weiteres akzeptiert und die Nachsteuern (gemeinsam mit seiner Ehefrau) unverzüglich bezahlt hat, als auch, dass er die im Rahmen der Veranlagung 2011 aufgerechneten geldwerten Leistungen akzeptierte und die darauf entfallenden Steuern ordentlich entrichtete. Dieser Umstand lässt zumindest auf eine gewisse Einsicht schliessen. Bei einer Gesamtbetrachtung fallen allerdings die strafferhöhenden Umstände deutlich mehr ins Gewicht: Grundsätzlich ist von schwerem Verschulden auszugehen, wenn eine Person über mehrere Jahre hinweg auf verschiedenste Weise Steuern hinterzieht und es sich dabei klar nicht um einen einmaligen Verstoß im Einzelfall handelt (vgl. dazu auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 103 ff. zu Art. 175 DBG, m.w.H.). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung

mehrfach hervorgehoben, dass geringfügige Deklarationsfehler bei der Bussenbemessung klar anders zu gewichten sind als eventualvorsätzliche und über mehrere Jahre hinweg begangene Steuerhinterziehung in erheblichem Umfang - wie sie auch dem Angeschuldigten vorzuwerfen ist - und hat in solchen Fällen jeweils das Regelstrafmass übersteigende Bussen bestätigt (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts 2C_257/2018 und 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.5.3: dort wurde eine Busse von 200% des hinterzogenen Steuerbetrags ausgefällt; im Urteil 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 5.6 hielt das Bundesgericht selbst bei Miteinbezug diverser strafmindernden Umstände - wie sie im vorliegenden Fall nicht ersichtlich sind - immer noch einen Bussenfaktor von 1,2 als angemessen).

Bei der Strafzumessung sind ausserdem immer auch die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. Dazu gehören nicht nur die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolgs und die Beweggründe, sondern insbesondere auch die wirtschaftlichen Verhältnisse. Letztere führen dazu, dass bei gleichem Verschulden der wirtschaftlich leistungsfähigeren Person in der Regel eine höhere Strafe aufzuerlegen sein wird als der weniger bemittelten (Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 11.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 107 ff. zu Art. 175 DBG). Es erscheint im konkreten Fall zwar nachvollziehbar, dass der Angeschuldigte ohne Mitwirkung seines Steuerberaters und Treuhänders die ihm vorgeworfene Steuerhinterziehung kaum in derselben Art hätte herbeiführen können. Seine klar erkennbaren Beweggründe, sich selber wiederholt und mit Bezug auf diverse verschiedene Sachverhalte durch eine Steuerverkürzung zu begünstigen, sind gerichtsnotorisch (vgl. auch das Urteil des Obergerichts in den Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7) und werden damit allerdings nicht entschuldigt. Die Vorinstanz ist unter Würdigung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Angeschuldigten und dessen Ehefrau (vgl. dazu Strafverfügung, S. 9, Ziff. 55) zum nachvollziehbaren und seitens des Angeschuldigten unbestritten gebliebenen Schluss gelangt, dass die aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse keinen Anlass für eine Strafminderung darstellen. Der Betrag der Hinterziehungsbusse ist „*je nach den Verhältnissen des Täters*“ so festzusetzen, „*dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist*“ (Art. 106 Abs. 3 StGB); im Rahmen dieses Grundsatzes stand der Vorinstanz bei der Strafzumessung grundsätzlich ein weiterer Spielraum des Ermessens zu (vgl. auch SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 47 zu Art. 175 DBG, m.w.H.).

Das Obergericht sieht sich bei einer Gesamtwürdigung der Umstände nicht dazu veranlasst, den Schluss der Vorinstanz, bei theoretischer Annahme einer vollendeten Steuerhinterziehung wäre der Bussenbetrag auf rund 150% des hinterzogenen Steuerbetrags festzusetzen, zu korrigieren. Nachdem im konkreten Fall in der Steuererklärung 2011 nicht deklarierte Einkommen von annähernd Fr. 49'000.-- fehlten, wären Steuern im Betrag von rund Fr. 5'000.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 2'500.-- bei den direkten Bundes-

steuern hinterzogen worden, hätte die Vorinstanz nicht im Rahmen der Veranlagung die geldwerten Leistungen aufgerechnet (dies unter Herausrechnung der geldwerten Leistung im Zusammenhang mit der Rechnung der G. in KStV.AR.act. 19; siehe dazu vorstehend, E. 2.9/a). Wird gestützt darauf ein Bussenbetrag von 150% der hinterzogenen Steuer wiederum auf 2/3 gekürzt, nachdem es sich lediglich um versuchte Steuerhinterziehung handelte, ergibt dies somit im Resultat eine Bussenauflage an den Angeschuldigten von Fr. 5'000.-- betreffend versuchte Hinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern 2011 bzw. Fr. 2'500.-- betreffend versuchte Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2011. Die von der Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung ausgefallten Bussen sind somit entsprechend zu korrigieren.

- d. Die vorinstanzliche Kostenauflage von Fr. 350.-- an den Angeschuldigten ist nicht angefochten. Da die von der Vorinstanz ausgefallten Bussen nur teilweise zu reduzieren sind, erscheint die Kostenauflage auch unter Berücksichtigung der korrigierten Bussenbeträge unverändert als angemessen und ist entsprechend so zu belassen.

3. Kosten und Entschädigungsfolgen

- 3.1 Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen kantonal geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VRPG, bGS 143.1]), regelt im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 144 DBG die Verlegung der Kosten und Entschädigungen. Die Höhe der Kosten bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG).

Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Im Vergleich zur Gebühr von in vom Aufwand her ähnlichen Fällen im Bereich Steuerrecht erscheint im konkreten Fall für die vereinigten Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 die Erhebung einer Gebühr von insgesamt Fr. 3'500.-- bis Fr. 4'500.-- als angemessen. Unter Berücksichtigung, dass sich in den zeitgleich beim Gericht behandelten Verfahren betreffend die Ehefrau des Angeschuldigten bezüglich derselben Steuerperioden teilweise derselbe Sachverhalt, dies allerdings jeweils mit Bezug auf das Verschulden der Ehefrau, stellten und sich der Aufwand

angesichts des Verzichts des Angeschuldigten auf eine mündliche Verhandlung entsprechend reduzierte, verzichtet das Gericht auf eine volle Ausschöpfung dieses Kostenrahmens und legt die Gerichtsgebühr für die vereinigten Verfahren auf Fr. 3'500.-- fest.

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Der Angeschuldigte hat in den vorliegenden Verfahren eine Reduktion der von der Vorinstanz ausgefallten Bussen von insgesamt Fr. 9'100.-- auf Fr. 7'500.-- erreicht. Dies entspricht einem Obsiegen von rund 20%. Somit ist die Gerichtsgebühr lediglich im Umfang von 80%, entsprechend Fr. 2'800.--, dem Angeschuldigten zu überbinden und im Übrigen auf die Staatskasse zu nehmen. Die vom Angeschuldigten geleisteten Kostenvorschüsse (2 x Fr. 800.--) sind an den von ihm zu tragenden Anteil anzurechnen.

- 3.2 Der Angeschuldigte hat keinen Entschädigungsantrag gestellt. Während unter diesen Umständen im Bereich der kantonalen Steuern praxisgemäss unabhängig vom Verfahrensausgang von der Zusprache einer Entschädigung abgesehen wird (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 VRPG; siehe auch Urteil des Obergerichts II 2004 35 vom 29. September 2010 E. 4), ist im Bundessteuerbereich kein ausdrücklicher Entschädigungsantrag verlangt und eine der ganz oder teilweise obsiegenden steuerpflichtigen Person auszurichtende Entschädigung grundsätzlich von Amtes wegen festzusetzen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021]). Gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. c Anwaltstarif (AT, bGS 145.53) kommt vor Verwaltungsgericht in Steuersachen die pauschale Bemessung zur Anwendung, wobei ein Honorarrahmen von Fr. 1'000.-- bis Fr. 10'000.-- vorgesehen ist (Art. 16 Abs. 1 AT). Bei der Festlegung der Entschädigungspauschale ist den konkreten Umständen Rechnung zu tragen. Zu berücksichtigen sind insbesondere Art und Umfang der Bemühungen, die Schwierigkeiten des Falles und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten (Art. 17 AT). Unter Berücksichtigung des – gemessen an seinen Anträgen einem rund 20% entsprechenden - teilweisen Obsiegens des Angeschuldigten wird die Vorinstanz im konkreten Fall verpflichtet, ihm in den vereinigten Verfahren O2V 20 63 und O2V 20 65 eine pauschale Entschädigung von Fr. 650.-- (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten.

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerdeverfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 werden vereinigt und aufgrund des Sachzusammenhangs im vorliegenden Urteil gemeinsam beurteilt.
2. Unter teilweiser Gutheissung der Anträge werden die A. aufzuerlegenden Bussen wie folgt festgesetzt:
 - **Fr. 5'000.--** betreffend versuchter Hinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern 2011;
 - **Fr. 2'500.--** betreffend versuchter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2011.Im Übrigen wird die angefochtene Strafverfügung bestätigt.
3. Die Entscheidgebühr für die vereinigten Verfahren wird auf Fr. 3'500.-- festgelegt. A. werden davon unter Berücksichtigung seines teilweisen Obsiegens Fr. 2'800.-- auferlegt; die restliche Gebühr wird auf die Staatskasse genommen. Die in den Verfahren O2V 20 67 und O2V 20 69 bereits geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.-- sind auf den A. auferlegten Betrag anzurechnen.
4. Die Vorinstanz wird verpflichtet, A. eine Parteientschädigung von Fr. 650.-- (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) auszurichten.
5. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
6. Zustellung an den Angeschuldigten über dessen Vertreter, die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 12. Mai 2021