



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 5 O2V 20 7
Angeschuldigte Person (Verfahren O2V 20 5) / Beschwerdeführer (Verfahren O2V 20 7)	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Beigeladene (Verfahren O2V 20 7)	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern 2009 und 2010 Gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 17. Dezember 2019

Dispositiv Strafverfügung vom 17. Dezember 2019

1. Es wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 46'000** für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperioden 2009 und 2010 auferlegt.
2. Es wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 19'500** für die direkten Bundessteuern der Steuerperioden 2009 und 2010 auferlegt.
3. Die Verfahrenskosten werden auf **Fr. 2'000** festgesetzt.

Rechtsbegehren von A.

1. Die Einsprache gegen die Strafverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 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 2009 und 2010 sowie betreffend die direkte Bundessteuer 2009 und 2010 seien zu vereinigen;
2. Die Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 sei aufzuheben und der Beschuldigte sei wegen fahrlässig begangener vollendeter Steuerhinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 zu verurteilen. Die Busse infolge vollendeter Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 gegen den Beschuldigten sei auf 2/3 der hinterzogenen Steuer, nämlich CHF 20'400.00, festzusetzen;
3. Die Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 sei aufzuheben und der Beschuldigte sei wegen fahrlässig begangener vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2009 und 2010 zu verurteilen. Die Busse infolge vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2009 und 2010 gegen den Beschuldigten sei auf 2/3 der hinterzogenen Steuer, nämlich CHF 8'700.00, festzusetzen;
4. Ziffer 3 der Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 sei aufzuheben und die Verfahrenskosten seien auf CHF 500.00 festzusetzen;
5. Eventualiter sei Ziffer 3 der Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 aufzuheben und die Verfahrenskosten seien auf maximal Fr. 1'000.00 festzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Kantonalen Steuerverwaltung Appenzell A.Rh.

Sachverhalt

- A. A. (nachfolgend auch: Angeschuldigter) und dessen Ehefrau erbringen gemeinsam Beratungsdienstleistungen [...]. In den von den vorliegenden Verfahren betroffenen Steuerperioden 2010 und 2011 wurden die Leistungen über die Unternehmung C. mit Sitz in St. Gallen 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 D. bzw. dessen Unternehmung E. (ursprünglicher Firmenname: [...]) besorgt. D. war zudem auch persönlicher Steuerberater des Ehepaars.
- B. In den Steuerperioden 2009 und 2010 waren der Angeschuldigte und seine Ehefrau in F. wohnhaft und somit in Appenzell Ausserrhoden persönlich steuerpflichtig. Die Ehegatten reichten ihre Steuerdeklaration für die Steuerperiode 2009 im November 2010 bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend auch: Vorinstanz) ein und wurden gestützt darauf im März 2011 für das Steuerjahr 2009 veranlagt (KStV.AR.act. 3). Für die darauffolgende Steuerperiode 2010 gaben sie ihre Steuererklärung im August 2011 ab, worauf die Vorinstanz im Oktober 2011 die definitive Steuerveranlagung vornahm (KStV.AR.act. 4). Alle hier betroffenen Veranlagungen wurden unangefochten rechtskräftig.
- 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 E. sowie deren Aktionär und Geschäftsführer D.

Der Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen war aufgefallen, dass seit über zehn Jahren im Umfeld von D. und der E. 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 D. 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 G. mit Sitz in H. bzw. später in St. Gallen im Handelsregister eingetragen gewesen; diese Unternehmung war im gleichen Geschäftsbereich tätig gewesen wie später die C. Im März 2007 wurden die Kunden der G. darüber informiert, dass die Leistungen neu über die (unter Mitwirkung von D. bzw. dessen Mitarbeiterin) gegründete C. angeboten würden. Der Angeschuldigte und seine Ehefrau deklarierten zwar die Aktien der C. erst im Rahmen der 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 St. Gallen ansässige C. ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren ein. Gegen D. 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, worauf die Vorinstanz am 21. Januar 2014 ein Nachsteuerverfahren einleitete (vgl. dazu KStV.AR.act. 2). Am 10. März 2014 und 20. Januar 2016 wurden der Vorinstanz weitere Unterlagen zur Selbstanzeige zugeschickt, worauf sie schliesslich dem Ehepaar am 4. Juli 2018 mitteilte, gemäss korrigierter Steuerberechnung seien für die Jahre 2006 bis 2008 im Rahmen ihrer Quellensteuerpflicht Nachsteuern von Fr. 4xx'xxx.xx geschuldet. Betreffend die hier betroffenen Steuerjahre 2009 und 2010 verfügte die Vorinstanz am 5. September 2018 Nachsteuern inklusive Zinsen von insgesamt Fr. 8x'xxx.xx bei den Staats- und Gemeindesteuern (KStV.AR.act. 6) bzw. Fr. 3x'xxx.xx bei den direkten Bundessteuern (KStV.AR.act. 5). Die jeweils separat verfüigten Nachsteuerbeträge (auf den Angeschuldigten entfielen bei den Staats- und Gemeindesteuern Fr. 3x'xxx.-- Nachsteuern bzw. bei den Bundessteuern Fr. 1x'xxx.-- Nachsteuern) wurden vom Angeschuldigten und dessen Ehefrau ohne weiteres akzeptiert und bezahlt.

- E. Am 21. Dezember 2018 leitete die Vorinstanz zudem ein Steuerstrafverfahren gegen den Angeschuldigten 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. 7).

Nachdem dem Angeschuldigten und seiner Ehefrau das rechtliche Gehör eingeräumt und Einsicht in die Akten gewährt worden war (siehe dazu KStV.AR.act. 9 bis 14, 17), 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 dessen Ehefrau andererseits.

Am 17. Dezember 2019 erging die erste Strafverfügung gegen den Angeschuldigten betreffend Steuerperioden 2009 und 2010. Diese Strafverfügung ist Gegenstand der vorliegend zu beurteilenden Verfahren. Die Vorinstanz büsste den Angeschuldigten wegen vollendeter Steuerhinterziehung. Ihm wurde vorgeworfen, er habe unter Beihilfe seines Treuhänders D. der C. diverse private sowie fiktive Aufwände belastet sowie einer nahestehenden Person geldwerte Leistungen der mit D. verbundenen I. zukommen lassen. Er habe in den Steuererklärungen weder die ihm beim Einkommen aufzurechnenden geldwerten Leistungen korrekt deklariert noch beim Vermögen alle steuerbaren Werte (namentlich die Aktien der C.) angegeben, womit der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2009 und 2010 erfüllt worden sei.

Am 29. Oktober 2020 erging eine zweite Strafverfügung gegen den Angeschuldigten wegen versuchter Steuerhinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern bzw. direkten Bundessteuern in der Steuerperiode 2011; diese zweite Strafverfügung ist nicht Gegenstand der vorliegend zu beurteilenden Beschwerdeverfahren.

- F. Mit Schreiben vom 17. Januar 2020 (act. 2) reichte der Angeschuldigte bei der Vorinstanz ein Begehren um gerichtliche Beurteilung der hier in Frage stehenden ersten Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 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 21. Januar 2020 überwies die Vorinstanz dem Obergericht die Strafverfügung vom 17. Dezember 2019 zur gerichtlichen Beurteilung. Aufgrund der im Bundessteuerbereich gleichzeitig erhobenen Sprungbeschwerde wurden direkt zwei Verfahren zur Beurteilung der angefochtenen Strafverfügung eröffnet:

Das *Verfahren O2V 20 5* betrifft die gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung, insoweit es um die dem Angeschuldigten vorgeworfene Hinterziehung der *Staats- und Gemeindesteuern* 2009 und 2010 geht; das *Verfahren O2V 20 7* betrifft die gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung im Zusammenhang mit der dem Angeschuldigten vorgeworfenen Hinterziehung der *direkten Bundessteuern* 2009 und 2010.

- H. Nachdem beim Angeschuldigten für beide Verfahren ein Kostenvorschuss angefordert und ihm anschliessend Akteneinsicht gewährt worden war, verzichtete er mit Schreiben vom 26. Oktober 2020 in beiden Verfahren ausdrücklich auf eine mündliche Verhandlung und stellte stattdessen den Antrag auf Durchführung eines schriftlichen Verfahrens. Die Vorinstanz und die im Verfahren O2V 20 7 beigeladene EStV erhoben dagegen keine Einwendungen. Im Rahmen des anschliessend durchgeführten Schriftenwechsels, welcher für die Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7 aufgrund des engen Sachzusammenhangs zeitgleich geführt wurde, reichte die Vorinstanz am 3. November 2020 eine Stellungnahme und zusätzliche Unterlagen ein und hielt an den in der Strafverfügung ausgefallten Bussen fest. Daraufhin nahm der Angeschuldigte mit Eingabe vom 24. November 2020 erneut Stellung. Weder die Vorinstanz noch die EStV liessen sich in der Folge nochmals zur Angelegenheit vernehmen, worauf der Schriftenwechsel in beiden Verfahren abgeschlossen wurde.

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 17. Dezember 2019 wegen vollendeter Steuerhinterziehung in den Steuerjahren 2009 und 2010 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 17. Dezember 2019 eröffnet (O2V 20 5 betreffend Staats- und Gemeindesteuern, O2V 20 7 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 5 und O2V 20 7 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 5 und O2V 20 7 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 5 und O2V 20 7 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).

Dass im konkreten Fall eine derartige Steuerverkürzung eingetreten ist und somit der tatbestandsmässige Erfolg einer Steuerhinterziehung vorliegt, ist unbestritten. Der Angeschuldigte anerkennt ausdrücklich, dass der *objektive Tatbestand* der vollendeten Steuerhinterziehung in den hier zu beurteilenden Steuerperioden 2009 und 2010 sowohl mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer grundsätzlich erfüllt ist. Der Angeschuldigte und dessen Ehefrau haben die von der Vorinstanz im Nachsteuerverfahren verfüigten Nachsteuern entsprechend auch ohne Einwendungen akzeptiert. Auch dass gegenüber dem Angeschuldigten wegen Steuerhinterziehung Bussen auszusprechen sind, wird nicht grundsätzlich in Frage gestellt.

- 2.2 Mit Bezug auf den *subjektiven Tatbestand* macht der Angeschuldigte jedoch geltend, anders als nach der Beurteilung durch die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung liege im konkreten Fall weder eventualvorsätzlich noch vorsätzlich begangene vollendete Steuerhinterziehung vor, sondern sein Handeln könne höchstens als Fahrlässigkeit gewertet werden. Ob dem Angeschuldigten Fahrlässigkeit oder (Eventual-)vorsatz vorzuwerfen ist, spielt bei der Strafzumessung bzw. konkret der Bussenbemessung, welche vom Angeschuldigten als deutlich zu hoch empfunden wird, eine wichtige Rolle. Wie der subjektive Tatbestand im konkreten Fall einzuordnen ist, ist daher vorweg zu klären.

2.3

- a. In subjektiver Hinsicht setzt der Tatbestand der Steuerhinterziehung voraus, dass die steuerpflichtige Person *vorsätzlich oder fahrlässig* eine Verkürzung (bei vollendeter Steuerhinterziehung) oder zumindest eine Gefährdung (bei versuchter Steuerhinterziehung) des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Ein Verschulden ist also zwingend vorausgesetzt.
- b. Ob ein solches vorliegt und ob in Form von Vorsatz oder Fahrlässigkeit, 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 bereits, wer die Verwirklichung der Tat bloss für möglich hält. Für die vorsätzliche Begehung der Tat genügt Eventualvorsatz, welcher vorliegt, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt.
- d. *Fahrlässig* begeht ein Verbrechen oder Vergehen, 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). Das Mass der von einer Person allgemein zu erwartenden Sorgfalt beurteilt sich nach dem, was von einer besonnen und umsichtig handelnden Person mit gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten, wie sie die Täterin oder der Täter besitzt, verlangt werden könnte, wenn sie sich in dessen Lage befände. Zu den dabei zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnissen gehören insbesondere die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung der betroffenen Person. Diese handelt unbewusst fahrlässig, wenn sie die strafrechtlich relevante Folge ihres Verhaltens schlichtweg nicht bedenkt, obwohl sie dies eigentlich sollte. Erkennt sie diese Gefahr, setzt sich aber darüber hinweg im Vertrauen auf ein Ausbleiben des Erfolgs, handelt sie bewusst fahrlässig. Diese Unterscheidung zwischen bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit kann hinsichtlich der konkreten Strafzumessung durchaus von Bedeutung sein; der subjektive Tatbestand der Fahrlässigkeit wird aber auch schon bei unbewusster Fahrlässigkeit erfüllt (SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 32 ff. zu Art. 175 DBG).

2.4

- 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 somit 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 Schuldausschliessungsgründe von der gebüssten Person lediglich behauptet werden und / oder zweifelhaft erscheinen (SIEBER/MALLA, a.a.O., 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).

Eine absolute Gewissheit über die Schuld der betroffenen Person wird allerdings 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 wissentlich 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 Sorgfaltspflichtsverletzung zu würdigen ist (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 32 ff. zu Art. 175 DBG).

2.5 Der Angeschuldigte anerkennt zwar durchwegs, dass eine Steuerkürzung eingetreten ist, bestreitet aber ausdrücklich, dass er mit Vorsatz vorgegangen sei, um eine solche zu erreichen. Wenn überhaupt, sei ihm höchstens Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Die Verantwortung für die eingetretene Steuerkürzung liege nicht bei ihm, sondern beim beigezogenen Steuerberater und Treuhänder D. Dessen höchst unprofessionelle Buchführung habe dazu geführt, dass der Angeschuldigte - allerdings weder mit Wissen noch Willen - geldwerte Leistungen bezogen und nicht korrekt steuerlich deklariert habe. Der Treuhänder sei von ihm und seiner Ehefrau klar instruiert gewesen, seine Tätigkeit nach den Vorschriften des Gesetzes auszuüben. Ihm könne einzig vorgeworfen werden, dass er D. zu wenig überwacht habe - allerdings sei dahingestellt, ob er dies überhaupt hätte tun müssen oder können. Er habe jedenfalls weder eine Steuerhinterziehung beabsichtigt noch diese in Kauf genommen. Solange die Vorinstanz nicht zweifelsfrei beweise, dass er mit Wissen und Willen gehandelt habe, dürfe er nicht wegen eventualvorsätzlich begangener Steuerhinterziehung verurteilt werden.

2.6 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 den hier in Frage stehenden Steuererklärungen 2009 und 2010 betrifft:

- a. Der Angeschuldigte und seine Ehefrau wurden für die Steuerperiode 2009 gestützt auf deren Deklaration in der Steuererklärung zunächst mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1xx'xxx.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 1xx'xxx.-- bei den direkten Bundessteuern veranlagt. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens, welches inzwischen rechtskräftig abgeschlossen ist, wurde dagegen von einem tatsächlich steuerbaren Einkommen von über Fr. 4xx'xxx.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. über Fr. 2xx'xxx.-- bei den direkten Bundessteuern ausgegangen. Während in der ursprünglichen Veranlagung angenommen wurde, es liege gar kein steuerbares Vermögen vor, ergab sich nachträglich, dass (insbesondere unter Mitberücksichtigung der nicht deklarierten Aktien der C.) ein steuerbares Vermögen von über Fr. 3 Mio. vorhanden war (vgl. dazu die Unterlagen in KStV.AR.act. 3).

Im Steuerjahr 2010 wurde das Ehepaar ursprünglich ebenfalls deutlich zu tief veranlagt: Gestützt auf die deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte ging die Vorinstanz zunächst von einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1xx'xxx.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 1xx'xxx.-- bei den direkten Bundessteuern aus; Vermögenssteuern wurden auch hier zunächst gar keine erhoben. Im Nachsteuerverfahren wurden die Werte schliesslich auf über Fr. 2xx'xxx.-- steuerbares Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern bzw. über Fr. 2xx'xxx.-- steuerbares Einkommen bei der direkten Bundessteuer sowie auf ein steuerbares Vermögen von annähernd Fr. 2 Mio. korrigiert (vgl. dazu Unterlagen in KStV.AR.act. 4).

- b. Der Unterschied zwischen den in den Steuererklärungen 2009 und 2010 deklarierten und nachträglich korrigierten Einkommen und Vermögen ist somit beide Male dermassen erheblich, dass schlichtweg unvorstellbar ist, dass der Angeschuldigte, als ihm die jeweiligen Steuererklärungen vom Treuhänder zur Unterzeichnung vorgelegt wurden, jeweils nicht bemerkt haben soll, dass etwas mit der abgegebenen Deklaration so nicht stimmen konnte. Dass die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse - wie sich erst später im Rahmen des Nachsteuerverfahrens herausstellte und vom Angeschuldigten dort notabene auch gar nicht bestritten wurde - um ein Mehrfaches von der Steuerdeklaration abweichen, ist angesichts der beide Male erheblichen quantitativen Abweichung als geradezu augenfällig zu qualifizieren.

2.7 Diese massive Abweichung der deklarierten von den tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen 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 Sorgfaltspflichtsverletzung 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 Einkommen in den Steuererklärungen 2009 und 2010 nicht verborgen bleiben konnte, dass sich die tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse ganz anders präsentierten als in der Steuerdeklaration, ist eine andere Erklärung, als dass er mit der Einreichung der somit offensichtlich falschen Steuererklärungen 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. 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.).
- c. 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).

Bei der ASU-Befragung gab der Angeschuldigte im Zusammenhang mit dem Steuerberater Folgendes zu Protokoll (KStV.AR.act. 27, S. 5 f.):

„Die Familie D. hatte unsere ehemalige Wohnung gemietet. Über diesen Kontakt hatte er uns dann seine Treuhanddienstleistungen angeboten. [...] Es gab einen Raum da gab es einen Herr D., und da lagen die Unterlagen mit Post-IT-Zetteln, wo wir zu unterzeichnen hatten. Ich kann dies nicht prüfen, da ich keine Bilanz lesen kann. Deshalb musste ich mich auf den Herrn D. verlassen.“

Im konkreten Fall steht nicht, wie dies bei der ASU-Befragung der Fall gewesen ist, die Frage im Vordergrund, um welche Ungereimtheiten der Angeschuldigte bei der Buchhaltung der C. wusste bzw. allenfalls hätte wissen müssen, sondern es geht primär um die Frage, *ob der Angeschuldigte bei der Abgabe seiner persönlichen Steuererklärungen mit der nötigen Sorgfalt vorgegangen ist*. 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 daher 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: 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).

Während dem Angeschuldigten im konkreten Fall *bei der Auswahl* von D. zum persönlichen Steuerberater zwar kein Vorwurf gemacht werden kann, da er angesichts dessen Ausbildung und Auftreten grundsätzlich darauf vertrauen durfte, er weise die nötigen Fähigkeiten für die korrekte Ausführung eines Treuhand- und Steuerberatungsmandats auf, ändert dies nichts daran, dass er bei der Abgabe der persönlichen Steuererklärung dennoch verpflichtet war, mit der nötigen Sorgfalt vorzugehen, um sicherzustellen, dass die Angaben in der eingereichten Steuererklärung schliesslich auch wahr und vollständig sind. Der Angeschuldigte hatte seine Sorgfaltspflichten insbesondere auch bei der *Instruktion* seines Steuerberaters sowie bei der *Überprüfung dessen Arbeitsergebnisses* (hier: die von ihm ausgefüllte Steuererklärung) zu wahren.

Da die deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte offensichtlich nicht der Realität entsprachen, ist allein aufgrund des Quantitativen der Wille zur Steuerhinterziehung zu vermuten. Daran ändert sich wie erwähnt auch dann nichts, wenn der Angeschuldigte allenfalls gar nicht zur Kenntnis genommen haben sollte, was für Werte in der Steuererklärung angegeben waren. Bei der ASU-Befragung räumte der Angeschuldigte - jedenfalls mit Bezug auf hier nicht direkt in Frage stehende Unterlagen der C. - ein, dass er die vom Treuhänder erstellten

Unterlagen jeweils nicht im Geringsten überprüft hatte, vgl. ASU-Befragung, KStV.AR.act. 27, S. 5 f., Ziff. 25:

„Frage: Wie haben Sie geprüft, ob die Jahresabschlüsse vollständig und wahrheitsgetreu erstellt wurden? - Antwort: Ich weiss nicht genau, ob ich diese unterschrieben habe. Ich habe die Jahresabschlüsse aber nicht gelesen, ich kann dies gar nicht, somit habe ich sie auch nicht überprüft.“

Unter diesen Umständen erscheint naheliegend, dass auch bei der persönlichen Steuererklärung so vorgegangen wurde (siehe ferner auch das bereits vorstehend angeführte Zitat aus KStV.AR.act. 27, S. 5 f.). Kümmert sich eine steuerpflichtige Person aber 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).

Unabhängig davon, dass ein Treuhänder die Steuererklärung für den Angeschuldigten ausgefüllt hat, ist somit im konkreten Fall so oder so bereits aufgrund der offensichtlich erheblichen quantitativen Abweichung zwischen Steuerdeklaration und tatsächlichen Verhältnissen ein eventualvorsätzliches Vorgehen des Angeschuldigten dem Grundsatz nach zu vermuten.

- 2.8 Wurden von einer steuerpflichtigen Person verschiedene Steuerfaktoren hinterzogen, 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 Steuerhinterziehung vorgeworfen wird, jeweils noch 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_682/2018 vom 14. Mai 2019 E. 3.3.2 m.w.H.).

Im Einzelnen geht es um folgende Sachverhalte:

Einkommenssteuern 2009 und 2010

a. Rechtsberatungskosten 2009 (KStV.AR.act. 18)

Gestützt auf die Erkenntnisse im ASU-Bericht stellte die Vorinstanz fest, dass die C. u.a. im Geschäftsjahr 2009 mehrere Honorarrechnungen deutscher Anwaltskanzleien verbucht hatte. Im Rahmen der ASU-Einvernahme (KStV.AR.act. 27, S. 11, Ziff. 51 f.) erklärte der Angeschuldigte auf die Frage, weshalb in den Geschäftsjahren 2006 bis 2009 in Deutschland die betroffenen Rechtsberatungskosten angefallen seien:

„Wir hatten bezüglich Wegzugsbesteuerung in Deutschland einiges zu klären. Herr Dr. J. hat mir da geholfen. Der deutsche Fiskus wollte die Umsätze der C. in Deutschland behalten resp. besteuern, dies im Zusammenhang mit der 5-Jahresfrist [Hinweis RA AA.: Der deutsche Staat versucht, bei Wegzug eines deutschen Unternehmens, die Gesellschaft für weitere 5 Jahre in die Steuerpflicht zu nehmen.]“

Die ASU hatte in den beschlagnahmten Unterlagen allerdings keine Dokumente in Zusammenhang mit einer allfälligen Wegzugsbesteuerung gefunden, dagegen aber diverse Unterlagen inklusive eines Haftbefehls betreffend eines durch das Finanzamt X-DE geführten Steuerstrafverfahrens gegen den Angeschuldigten wegen Umsatz- und Einkommenssteuerhinterziehung in den Jahren 2002 bis 2005. Zu diesen Unterlagen wollte sich der Angeschuldigte bei der Befragung nicht äussern (vgl. zum Ganzen insbesondere die Aufstellung der betroffenen Rechtsberatungskosten in der Strafverfügung, S. 4, Ziff. 21 sowie die Unterlagen in KStV.AR.act. 18; ferner ASU-Bericht, S. 38 f., Ziff. 3.3.5). Die ASU gelangte aufgrund einer umfassenden Würdigung der gesamten Umstände zum Schluss, dass die Rechtsberatungskosten tatsächlich das gegen den Angeschuldigten in Deutschland geführte Steuerstrafverfahren betrafen und somit in keinem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der C. standen; entsprechend handle es sich nicht um geschäftsmässig begründete Aufwendungen, sondern um eine geldwerte Leistung, welche dem Einkommen des Angeschuldigten zuzurechnen sei.

Der Angeschuldigte anerkennt in den vorliegenden Verfahren ausdrücklich, dass es sich bei den in Frage stehenden Rechtsberatungskosten im Betrag von Fr. 9'906.35 im Jahr 2009 nicht um geschäftsmässig begründete Aufwendungen der C., sondern um eine geldwerte Leistung an ihn handelte. Die Erfüllung des objektiven Tatbestands der Steuerhinterziehung in diesem Zusammenhang wird nicht bestritten, wobei der Angeschuldigte gleichzeitig darauf

hinweisen lässt, dass nicht vollends klar sei, ob die Rechnungen tatsächlich in Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren erbracht worden seien. Im Übrigen habe die Vorinstanz betreffend die eine in Frage stehende Rechnung unkritisch den im ASU-Bericht inkorrekt angeführten Betrag von EUR 944.99 angeführt, obwohl es sich um eine Rechnung im Betrag von EUR 844.99 handle, was beweise, wie unsorgfältig die Vorinstanz bei der Sachverhaltsfeststellung vorgegangen sei. Ausserdem gehe die Vorinstanz zu Unrecht davon aus, dass der Angeschuldigte mit der Übergabe der Rechnungen an D. eine Steuerhinterziehung aktiv eingeleitet habe: Die Rechnungen seien nämlich mit der Instruktion der korrekten Verbuchung über das Privatkonto übergeben worden. Ausserdem werde der Tatbestand der Steuerhinterziehung ohnehin nicht mit der Übergabe der Rechnungen, sondern erst mit der Verbuchung als Aufwand erfüllt. Dass D. die Rechnungen statt dem Privatkonto des Angeschuldigten dem Geschäftsaufwand der C. belastet habe, habe der Angeschuldigte in der Jahresrechnung nicht erkennen können. Aus diesem Grund habe er auch von der Nichtdeklaration der geldwerten Leistung in der persönlichen Steuererklärung nichts wissen können. Die Nichtdeklaration sei nicht vorsätzlich, sondern aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit erfolgt. Der Angeschuldigte habe sich lediglich vorwerfen zu lassen, dass er D. zu wenig kontrolliert habe. Ob er dies überhaupt hätte tun können, sei dahingestellt.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Vorweg ist zu den Vorbringen des Angeschuldigten anzumerken, dass die hier zu beurteilende persönliche Steuerhinterziehung dann eintritt, 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. Nachdem zudem der Betrag der geldwerten Leistung von Fr. 9'906.5 (entsprechend den Buchungen bei der C.) soweit unbestritten ist, spielt es jedenfalls im Resultat keine Rolle, ob in der ASU-Aufstellung, welche von der Vorinstanz so übernommen wurde, eine inkorrekte Zahl angeführt war. Was genau bei der Übergabe der Honorarrechnungen für die Rechtsberatungskosten vom Angeschuldigten an den Treuhänder gesprochen oder vereinbart wurde, ist zudem im konkreten Fall aus rein faktischen Gründen wohl nicht mehr 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 2009 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 Honorarrechnungen für die Rechtsberatungskosten - zumal er ja selber angibt, den Treuhänder konkret angewiesen zu haben, die Rechnungen 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 (wobei es sich nicht um einen Bagatellbetrag handelte, der allenfalls hätte übersehen werden können) 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, selbst wenn dieser bei einer Gesamtwürdigung der Umstände naheliegend erscheint - was die Vorinstanz wohl mit dem Hinweis, sein Handeln liege „*nahe an der Grenze zum direkten Vorsatz*“ zum Ausdruck bringen will. 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. In diesem Fall ist ein anderer Beweggrund als eine zumindest in Kauf genommene Steuerhinterziehung ebenfalls nicht denkbar. Von dieser in Kauf genommenen Steuerhinterziehung ist auch die nicht deklarierte geldwerte Leistung von Fr. 9'906.35 im Zusammenhang mit den Honorarrechnungen für die Rechtsberatung in Deutschland betroffen.

Als der Angeschuldigte am 27. November 2015 vom Untersuchungsleiter der ASU im Rahmen der Untersuchungen bei der C. zu den Honorarrechnungen befragt wurde (vgl. KStV.AR.act. 27, S. 11, Ziff. 51 ff. sowie vorstehende Zitate), machte der Angeschuldigte – ebensowenig wie im Rahmen der vorliegenden Gerichtsverfahren - notabene nicht etwa geltend, er sei bei Abgabe der Steuererklärung bloss *irrtümlicherweise* davon ausgegangen, dass die geldwerte Leistung im Zusammenhang mit den Honorarrechnungen im Betrag von Fr. 9'906.35 nicht hätte deklariert werden müssen. Im Gegenteil: Er gab ausdrücklich an: „*Die Rechnungen wurden an D. mit der Instruktion der korrekten Verbuchung über das Privatkonto übergeben*“ (Begehren um gerichtliche Beurteilung vom 17. Januar 2020, act. 2, Ziff. 34). Dies zeigt, dass der Angeschuldigte sehr wohl wusste, dass es einen Unterschied gibt

zwischen privaten Lebenshaltungskosten einerseits und geschäftsmässig begründeten Aufwendungen andererseits, welche über die Firma zu verbuchen sind. Wie schon die Vorinstanz anführte, bedarf es denn auch 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 - schon allein vor dem Hintergrund seiner 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, wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht, nachweislich bereits in Deutschland mit einem Steuerhinterziehungsverfahren konfrontiert sah und auch deshalb sein Handeln sehr wohl als Steuerhinterziehung einordnen konnte und auch um dessen Unrechtsgehalt wusste.

Die vertiefte Prüfung der konkreten Gesamtumstände bezüglich des nicht korrekt deklarierten Einkommens von Fr. 9'906.35 im Zusammenhang mit den Honorarrechnungen für Rechtsberatung in Deutschland führt daher zusammengefasst dazu, den von der Vorinstanz angenommenen zumindest eventualvorsätzlich auf Steuerverkürzung gerichteten Willen beim Angeschuldigten zu bestätigen.

b. Überweisung I. 2009 (KStV.AR.act. 19)

Im Rahmen der ASU-Untersuchungen gegen die C. wurden auch Geldflüsse zwischen der I. und der C. genauer angeschaut. Die I. wurde im Jahr 2001 gegründet und im Sommer 2009 in K. umfirmiert (rund drei Monate später wurde dann bereits wieder eine neue I. ins Handelsregister eingetragen). Ausser 2008 wies diese Unternehmung, die über kein eigenes Personal verfügte und diverse Arbeiten an Dritte vergab, immer Verluste aus und ging 2010 als K. schliesslich Konkurs. Steuervertreterin der Unternehmung war die mit D. verbundene E., die auch die Buchhaltung der C. führte (vgl. dazu ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, S. 63).

Die ASU gelangte gestützt auf umfangreiche Untersuchungen zum Schluss, dass die I. verschiedentlich Verträge für Anlagegüter abgeschlossen hatte, ohne tatsächlich die entsprechenden Wareneinkäufe zu tätigen. Zur Verschleierung dieses Vorgehens waren mit der L. Leasing-Verträge abgeschlossen worden.

Folgende Geldflüsse sind hier von Bedeutung (vgl. dazu KStV.AR.act. 19): Am 30. April 2009 hatte D. namens der E. einen Finanzierungsleasingvertrag für Möbel im Umfang von Fr. 156'127.60 unterzeichnet. Lieferantin und Rechnungstellerin war die I. Am gleichen Tag war

durch die E. als Vertreterin für eine andere Unternehmung (M.) ein Finanzierungsleasingvertrag für eine Industrieküche im Betrag von Fr. 161'400.-- unterzeichnet worden; Lieferantin und Rechnungsstellerin war auch hier die I. Am 12. Mai 2009 wurden durch die I. einerseits Fr. 67'400.-- direkt an die Ehefrau des Angeschuldigten persönlich sowie andererseits Fr. 195'000.-- an die C. überwiesen. Die Fr. 195'000.-- wurden auf dem Euro-Konto der Unternehmung bei der N. gutgeschrieben (entsprechend dem Betrag von EUR 127'346.11). Die Gegenbuchung bei der C. erfolgte im Konto *2010 Kontokorrent Dritte* mit dem Buchungstext „*Einlage*“. Am 14. Mai 2009 wurde dann auf dem EURO-Konto der Unternehmung eine Zahlung über EUR 130'000.-- (umgerechnet Fr. 199'888.--) mit dem Vermerk „*Bezug*“ verbucht; dabei handelte es sich um eine Überweisung an einen O. in DE mit dem Vermerk „*Rückzahlung*“.

Zwar hatten die von der ASU festgestellten Transaktionen bei der C. keinen Einfluss auf deren Erfolgsrechnung und es ergaben sich dort entsprechend auch keine steuerlichen Korrekturen in diesem Zusammenhang, die ASU gelangte aber zum Schluss, dass sowohl die Zahlung der I. im Betrag von Fr. 67'400.-- direkt zugunsten der Ehefrau des Angeschuldigten als auch die Zahlung im Betrag von Fr. 199'888.-- zugunsten O. richtigerweise dem Einkommen des Angeschuldigten und dessen Ehefrau zuzurechnen war und entsprechend hätte versteuert werden müssen (vgl. zum Sachverhalt im Einzelnen auch ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, Ziff. 3.3.11; Strafverfügung, S. 6, Ziff. 32 ff.). Der Angeschuldigte gab bei der Einvernahme durch die ASU am 27. November 2015 zu Protokoll, O. sei ein guter Freund von ihm, konnte aber die Zahlung nicht erklären (vgl. KStV.AR.act. 27, S. 16, Ziff. 79 ff.). Später äusserte er sich nicht mehr dazu. Im ASU-Bericht wird darauf hingewiesen, dass sowohl O. als auch der Angeschuldigte [...]sport betreiben bzw. betrieben. Der Angeschuldigte bestreitet den ermittelten und von der Vorinstanz in der Strafverfügung angeführten Sachverhalt grundsätzlich nicht. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung mit Bezug auf die hier in Frage stehenden Fr. 99'944.-- wurde anerkanntermassen erfüllt (dem Einkommen des Angeschuldigten wurde die Hälfte des Betrags der Überweisung an O. von insgesamt Fr. 199'888.--, also Fr. 99'944.--, zugerechnet; die andere Hälfte rechnete die Vorinstanz dessen Ehefrau zu, zusammen mit der direkt an die Ehefrau erfolgten Überweisung).

Der Angeschuldigte macht allerdings geltend, er habe in keiner Weise an diesen Transaktionen mitgewirkt und erst nach Verfahrenseröffnung durch die ASU überhaupt Kenntnis vom Vorgang erhalten. Die Nichtdeklaration der geldwerten Leistungen in der Steuererklärung habe er daher gar nicht erkennen können; er habe auch keinerlei Kenntnisse von buchhalterischen Vorgängen. Seine Verfehlung liege lediglich darin, D., der sorgfältig ausgewählt und instruiert worden sei, nicht genügend kontrolliert zu haben. Ob er dies überhaupt hätte tun müssen oder können, sei dahingestellt, denn im vorliegenden Sachverhaltskomplex hätte

er letztlich einen weiteren Berater hinzuziehen müssen, um D. zu kontrollieren, was widersinnig sei. D. habe das Vertrauen des Angeschuldigten komplett missbraucht. In subjektiver Hinsicht liege höchstens Fahrlässigkeit vor, ein Vorsatz sei nicht nachgewiesen.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Dass der Angeschuldigte *aktiv* an der Verbuchung der hier in Frage stehenden Beträge mitgewirkt hätte, ist in der Tat nicht belegt. Anders als dies bei den vorstehend behandelten Honorarrechnungen für Rechtsberatungskosten der Fall war, lagen dem Angeschuldigten in diesem Zusammenhang auch keine Rechnungen vor, welche er gemäss seinen Angaben selber dem Treuhänder zur Verbuchung übergeben hätte. Dass es sich um Transaktionen handelte, welche von D. durchgeführt worden waren, leuchtet insoweit ein. Trotzdem überzeugt es allerdings nicht, wenn der Angeschuldigte vorbringt, er habe überhaupt erst mit der Verfahrenseröffnung durch die ASU Kenntnis vom ganzen Vorgang erhalten. Wie die Vorinstanz in der Strafverfügung richtig anführt, ist nämlich nicht im Geringsten ersichtlich, was für ein Interesse D. gehabt haben soll, einen Freund des Angeschuldigten zu begünstigen. Nachdem die Aufrechnung der geldwerten Leistung bei den Nachsteuern ohne weiteres vom Angeschuldigten anerkannt wurde, kann er sich seiner Verantwortlichkeit nicht dadurch entziehen, dass er geltend macht, er habe mit diesen Vorgängen nichts direkt zu tun gehabt. Mangels konkreter Indizien, die einen anderen Schluss ebenfalls möglich erscheinen lassen würden, ist aufgrund der Gesamtumstände mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Angeschuldigte (und mit ihm zusammen seine Ehefrau) einen ihm nahestehenden Dritten begünstigen wollte und D. in der Folge dafür sorgte, dass diese Begünstigung erreicht wurde. Dass der Angeschuldigte nicht direkt in die Abwicklung des Vorgangs involviert war, spielt unter diesen Umständen keine Rolle. Auch hier gilt, dass er spätestens bei Unterzeichnung und Abgabe der persönlichen Steuererklärung die beim deklarierten Einkommen fehlende geldwerte Leistung von insgesamt Fr. 199'888.-- (wovon im Nachsteuerverfahren die eine Hälfte dem Angeschuldigten aufgerechnet wurde) bemerkt haben musste, schliesslich überstieg diese geldwerte Leistung (selbst ohne Berücksichtigung der zusätzlich in diesem Zusammenhang erfolgten geldwerten Leistung direkt an die Ehefrau) das deklarierte steuerbare Einkommen deutlich. Selbst wenn der Angeschuldigte keinen direkten Vorsatz bezüglich Steuerhinterziehung gehabt haben sollte, wäre sein Verhalten bei der Steuerdeklaration unter diesen Umständen nur so erklärbar, dass er sich allenfalls überhaupt nicht darum gekümmert hat, was dort deklariert war. Damit kann er sich aber, wie bereits dargelegt, nicht jeder Verantwortung entziehen, sondern auch diesfalls ist ihm zumindest eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung vorzuwerfen.

c. Fahrtraining Porsche 2009 (KStV.AR. act. 20)

Gemäss unbestrittenem Sachverhalt wurde eine Rechnung der P. vom 22. Dezember 2009 über EUR 2'780.-- (umgerechnet Fr. 4'253.95) in Zusammenhang mit einem Fahrtraining für D. und Q. zu Lasten der C. verbucht. Da diese Rechnung offensichtlich nicht geschäftsmässig begründet war, wurde die Zahlung von der Vorinstanz als geldwerte Leistung an eine nahestehende Person (nämlich D. und dessen Lebenspartnerin) qualifiziert und entsprechend beim Einkommen des Angeschuldigten und dessen Ehefrau je zur Hälfte aufgerechnet.

Der Angeschuldigte bestreitet nicht, dass die geldwerte Leistung im Nachsteuerverfahren zu erfassen und ordentlich zu besteuern war. Er habe aber auch hier vom ganzen Vorgang erst nach der Verfahrenseröffnung durch die ASU überhaupt Kenntnis erhalten. Die Transaktion habe allein D. ausgeführt und der Betrag habe aufgrund dessen Geringfügigkeit in der Buchhaltung der C. auch nicht weiter auffallen müssen. Diese geldwerte Leistung sei bloss aus Fahrlässigkeit nicht korrekt deklariert worden.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Im ASU-Bericht ist festgehalten, dass sich nicht schlüssig nachvollziehen lasse, ob die Verbuchung und Zahlung der Rechnung mit Wissen des Angeschuldigten und dessen Ehefrau erfolgte (KStV.AR.act. 1, S. 47, Ziff. 3.3.12). Selbst wenn der Angeschuldigte eine Steuererklärung eingereicht hat, bei der die Abweichung der tatsächlichen von den deklarierten Einkommensverhältnissen offensichtlich war, kann ihm mit Bezug auf diese konkrete Nichtdeklaration der geldwerten Leistung, mit welcher sich D. offenbar selbst begünstigt hat, nicht ohne weiteres ein Wissenmüssen unterstellt werden, da in diesem Einzelfall tatsächlich keinerlei persönlicher Bezug zum Angeschuldigten ersichtlich ist. Auch die Vorinstanz räumt ein, dass sich D. diese Belege ohne weiteres selbst beschaffen konnte. Anders als bei den übrigen zu beurteilenden Positionen ist hier weder erwiesen, dass der Angeschuldigte die betreffende Rechnung je persönlich in den Händen gehalten hätte, noch bestehen konkrete Indizien dafür, dass eine Anweisung, D. durch Verbuchung dieser Rechnung über die C. zu begünstigen, vom Angeschuldigten und dessen Ehefrau kommen musste. Da auch der Betrag von insgesamt Fr. 4'253.95 nicht so erheblich ist, dass dieser ins Gewicht fallen würde, liegen hier nicht genügend Anhaltspunkte vor, um auf Eventualvorsatz des Angeschuldigten zu erkennen.

Nachdem der Angeschuldigte dies selber ausdrücklich so anerkennt, kann in diesem Zusammenhang aber immerhin von fahrlässiger Steuerhinterziehung ausgegangen werden.

d. R. 2010 (KStV.AR.act. 21)

Hier geht es zunächst um eine Verbuchung einer Rechnung einer Drittfirma in der Buchhaltung der C. Ein tatsächlicher Geldfluss an diese Drittfirma erfolgte jedoch nie, sondern der Betrag wurde letztlich dem Konto gutgeschrieben, von welchem auch persönliche Kreditkartenbezüge des Angeschuldigten und dessen Ehefrau abgebucht wurden.

Im Einzelnen stellte die ASU folgenden Sachverhalt fest: Die C. hatte per 31. Dezember 2010 eine Rechnung der R. (in dieser Unternehmung, welche über kein Personal verfügte und die ihren Sitz am gleichen Domizil wie die E. hatte, war D. im Verwaltungsrat) im Betrag von Fr. 100'000.-- im *Konto 4210 Subakkordanten Inland* für personelle Bereitstellung und Unterstützung verbucht. Die Gegenbuchung erfolgte im *Konto 2000 Kreditoren*. Am gleichen Tag wurden Fr. 107'600.-- (Betrag inklusive Mehrwertsteuer) vom Konto 2000 auf das *Konto 2010 Kreditor Verrechnung* umgebucht. Eine Zahlung bzw. tatsächlicher Geldfluss an die R. erfolgte im Anschluss nicht. Zu Art und Umfang der Leistung oder durch wen überhaupt Leistungen erbracht worden sein sollen, bestehen keine Unterlagen. Über das Konto 2010 wurden sowohl geschäftliche Kreditkartenbezüge verbucht als auch die durch die Kreditkarteninstitute in Rechnung gestellten Privatbezüge (nebst weiteren Privatbezügen, z.B. Bezüge ab Bankkonti, Kauf eines Flügels). Bei der R. wurde die Rechnung schliesslich ohne Einfluss auf ihren steuerbaren Gewinn verbucht (siehe im Einzelnen zum Sachverhalt KStV.AR.act. 1, S. 47 f., Ziff. 3.3.13 sowie Strafverfügung, S. 8, Ziff. 54 ff.).

Die ASU - und gestützt auf deren Ermittlungen auch die Vorinstanz - schlossen aus dem festgestellten Sachverhalt, dass mit der Verbuchung der Rechnung bei der C. private Bezüge des Angeschuldigten und dessen Ehefrau im Umfang von Fr. 100'000.-- dem Geschäftsaufwand der C. belastet worden waren. Die Fr. 100'000.-- waren daher nicht nur beim steuerbaren Gewinn der C. zu berücksichtigen, sondern die Vorinstanz rechnete im Nachsteuerverfahren eine entsprechende geldwerte Leistung auch beim persönlichen Einkommen der Ehegatten auf.

Der Angeschuldigte bestreitet nicht, dass ihm eine geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 50'000.-- aufzurechnen und ordentlich nachzubesteuern war (die andere Hälfte der Fr. 100'000.-- wurde beim Einkommen der Ehefrau aufgerechnet). Er anerkennt ausdrücklich, dass der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt wurde, macht aber auch hier geltend, es könne ihm kein vorsätzliches Handeln vorgeworfen werden. Zwar habe er auch private Kreditkartenbezüge getätigt, er habe D. aber die Instruktion gegeben, dass private Kreditkartenbezüge korrekt über sein Privatkonto verbucht werden sollen. Wahrscheinlicher, als dass der Angeschuldigte wissentlich und willentlich eine Steuerverkürzung vorgenommen habe, sei es, dass D. seine Steueroptimierungspraktiken für die anderen beteiligten, ihm nahestehenden Gesellschaften via die C. getätigt habe. Der Angeschuldigte habe keine

Kenntnis von den Vorgängen gehabt, weshalb er die geldwerte Leistung für die privaten Kreditkartenbezüge gar nicht habe erkennen können. Da D. auch die persönliche Steuererklärung des Angeschuldigten und dessen Ehefrau erstellt habe, sei davon auszugehen, dass er seine Steueroptimierungsmodelle auch in den privaten Steuererklärungen vollzogen habe. Dem Angeschuldigten könne einzig vorgeworfen werden, D. zu wenig zu kontrolliert zu haben. Dies spreche für Fahrlässigkeit.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Die Tatsache, dass der Angeschuldigte und dessen Ehefrau geldwerte Leistungen im Gesamtbetrag von Fr. 100'000.-- erhalten haben, welche bei ihrem steuerbaren Einkommen 2010 aufzurechnen waren, ist völlig unbestritten. Es handelt dabei um eine sehr hohe geldwerte Leistung und es ist deshalb auch nicht im Geringsten glaubhaft, dass diese bei der Steuerdeklaration ohne weiteres vergessen worden sein soll: Der Angeschuldigte und dessen Ehefrau hatten in der Steuerperiode 2010 ein steuerbares Einkommen von unter Fr. 1xx'xxx.-- deklariert; schon allein angesichts der Relation der nicht deklarierten geldwerten Leistung zum deklarierten Einkommen ist geradezu unvorstellbar, dass der Angeschuldigte bei der Abgabe der Steuererklärung nicht gemerkt haben soll, dass dort etwas nicht stimmen konnte. Zudem kann sich der Angeschuldigte auch hier nicht damit entlasten, die Steuererklärung habe D. ausgefüllt und ihm könne höchstens vorgeworfen werden, ihn nicht genügend kontrolliert zu haben, wenn private Kreditkartenbezüge nicht korrekt verbucht worden seien. Sollten nicht zumindest konkrete Indizien vorliegen, die für das Gegenteil sprechen, ist allein aufgrund des quantitativen Ausmasses der unbestrittenermassen nicht korrekt deklarierten geldwerten Leistungen ein zumindest eventualvorsätzliches Handeln zum Zweck einer Steuerhinterziehung unter den konkreten Umständen zu vermuten.

Solche Indizien sind nicht ersichtlich, im Gegenteil: Schon bei der ASU-Befragung am 27. November 2015 wurde der Angeschuldigte auf Unterlagen des Finanzamts X DE betreffend ein Ermittlungsverfahren wegen Steuerhinterziehung gegen den Angeschuldigten angesprochen. Der Angeschuldigte machte dazu allerdings keine Aussagen (KStV.AR.act. 1, S. 11, Ziff. 52). Ob er in Deutschland je wegen Steuerhinterziehung rechtskräftig verurteilt wurde oder nicht, geht aus den dem Gericht in den vorliegenden Verfahren vorliegenden Unterlagen nicht hervor. Unabhängig davon ergibt sich aber aus den von der Vorinstanz eingereichten Unterlagen des Finanzamts X-DE vom 18. Januar 2007 (vgl. dazu KStV.AR.act. 14) klar, dass gegen den Angeschuldigten jedenfalls bereits in der Vergangenheit umfangreiche Ermittlungen wegen Steuerhinterziehung getätigt wurden. Im Zusammenhang mit den damals erhobenen Vorwürfen wurde sogar ein Haftbefehl gegen den Angeschuldigten ausgestellt, der allerdings wegen seinem Aufenthalt in der Schweiz nicht vollzogen werden konnte (der Angeschuldigte hatte sich gemäss dem vorliegenden vorläufigen

Ermittlungsbericht im November 2005 beim Einwohnermeldeamt Y-DE offiziell nach Katar abgemeldet, obwohl er bereits seit [...] 2004 tatsächlich mit seiner heutigen Ehefrau in G. lebte. Die im vorläufigen Ermittlungsbericht angeführten Vorwürfe betreffen keineswegs blosse Bagatelldelikte, sondern weisen auf ein geradezu planmässiges Vorgehen betreffend Steuerhinterziehung in grossem Umfang hin, welche unter Zuhilfenahme von Firmengeflechten im Ausland zudem mutmasslich bewusst verschleiert wurde). Unter diesen Umständen ist wenig glaubhaft, wenn der Angeschuldigte nun angibt, er habe seine Lehren aus seinem Verhalten gezogen. Bei seiner Vorgeschichte kann nicht ernsthaft behauptet werden, der Angeschuldigte habe bloss aus Fahrlässigkeit Steuern hinterzogen, ist er doch allein aufgrund der Tatsache, dass bereits früher umfangreiche Ermittlungen gegen ihn im Zusammenhang mit Steuerhinterziehung geführt worden waren, erst recht auf das Thema sensibilisiert gewesen und seine Argumentation, es handle sich um ein reines Versehen, weil er seinen Treuhänder nicht genügend beaufsichtigt habe, überzeugt daher zum Vornherein nicht im Geringsten. Die in den vorliegenden Verfahren zur Diskussion stehenden Steuerhinterziehungshandlungen sind, was den objektiven Tatbestand betrifft, grundsätzlich durchwegs von ihm als solche anerkannt worden. Schon ein kurzer Blick auf die in der Steuererklärung deklarierten Einkommenswerte hätte genügt, um zu erkennen, dass damit etwas nicht stimmen konnte. Somit ist mindestens von Eventualvorsatz bezüglich Steuerhinterziehung auszugehen, wenn diese Steuererklärung dessen ungeachtet so eingereicht wird. An diesem Schluss ändert sich, wie bereits dargelegt, auch dann nichts, wenn der Angeschuldigte die hier betroffene Steuererklärung 2010 allenfalls völlig unbesehen eingereicht haben sollte, denn auch dann kann er seine persönliche Verantwortung - dies insbesondere auch angesichts des quantitativen Ausmasses der in Frage stehenden Steuerhinterziehung - nicht allein auf seinen Treuhänder schieben.

Die Gesamtwürdigung der konkreten Umstände führt somit dazu, mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die hier in Frage stehende Nichtdeklaration der erheblichen geldwerten Leistung von insgesamt Fr. 100'000.-- (wovon je die Hälfte dem Angeschuldigten bzw. seiner Ehefrau zuzurechnen ist) mindestens als in Kauf genommene Steuerhinterziehung zu qualifizieren ist. Somit ist auch hier Eventualvorsatz klar zu bejahen.

e. Kauf Wohnmöbel 2010 (KStV.AR.act. 22)

Per 27. Mai 2010 wurde bei der C. im Konto 1500 eine Eck-Kombination De Sede im Betrag von Fr. 11'640.-- aktiviert, sowie per 4. Juni 2010 ein Klubtisch zu Fr. 1'993.90. Gemäss ASU-Bericht (KStV.AR.act. 1, Ziff. 3.3.15; siehe auch Strafverfügung, S. 9, Ziff. 65 ff.) handelte es sich dabei um Möbel, welche in erster Linie zur Ausstattung des Wohnbereichs und der priva-

ten Nutzung dienen. Die C. verfügte gemäss ASU-Bericht über gar keine Geschäftsräumlichkeiten, welche entsprechend hätten eingerichtet werden können. Sowohl die von der C. erfolgsmindernd verbuchten Transportkosten im Betrag von Fr. 650.55 als auch die Möbelrechnungen über total Fr. 13'633.90 wurden daher dem Ehepaar im Rahmen des Nachsteuerverfahrens als geldwerte Leistung zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Insgesamt geht es dabei um den Betrag von Fr. 14'284.45, wovon die Hälfte dem Einkommen des Angeschuldigten zugerechnet wurde (Fr. 7'142.25).

Der Angeschuldigte anerkennt, dass er die geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 7'142.25 nicht in der Steuererklärung 2010 deklarierte, weshalb eine Steuerverkürzung eingetreten sei, womit der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt wurde. Allerdings habe er weder um die Möbel gewusst noch sein Einverständnis zu den Verbuchungen gegeben; die Vorinstanz stütze sich bei ihrer Argumentation auf Ausführungen im ASU-Bericht, die einen anderen, früheren Sachverhalt betreffen würden. Die Rechnungen für die hier in Frage stehenden Möbel seien D. mit der Instruktion der korrekten Verbuchung über das Privatkonto bei der C. übergeben worden. Es liege daher kein vorsätzliches Handeln des Angeschuldigten vor, sondern es könne nur auf Fahrlässigkeit erkannt werden. Im Übrigen bestehe ohnehin die Möglichkeit, dass die Wohnmöbel zur Einrichtung des Besprechungszimmers am damaligen Wohnsitz des Ehepaars in F. verwendet worden seien.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Nachdem der Angeschuldigte ausdrücklich anerkennt, dass der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung bezüglich der Fr. 7'142.25 erfüllt ist, bleibt seine Anmerkung, es bestehe die Möglichkeit, dass Wohnmöbel am Wohnort des Angeschuldigten in den dort eingerichteten Büroräumlichkeiten verwendet worden seien, letztlich ohne Bedeutung. Ungeachtet von theoretischen Möglichkeiten, die eine geschäftsmässige Begründetheit des Möbelkaufs erklären würden, liegt im konkreten Fall anerkanntermassen gerade keine geschäftsmässige Begründetheit vor, sondern eine geldwerte Leistung an den Angeschuldigten.

Wie der Angeschuldigte richtig anführt, ist der in Frage stehende Sachverhalt in Ziff. 3.3.15 des ASU-Berichts ersichtlich (KStV.AR.act. 1, S. 48 f.). Unter Ziff. 5.1.3.3 ist im Bericht zu diesem Vorgang in allgemeiner Weise festgehalten, dass zahlreiche private Lebenshaltungskosten des Ehepaars (namentlich auch Möbel) dem Geschäftsaufwand der C. belastet worden seien; auch wenn das Ehepaar nicht im Detail über die buchhalterische Abwicklung Kenntnis gehabt habe, sei von wissentlichem und willentlichem Vorgehen auszugehen. Beide Ehegatten hätten persönlich profitiert; dass damit auch Steuern verkürzt werden, könne als bekannt vorausgesetzt werden.

Diese von der ASU angeführten Schlussfolgerungen können ohne weiteres auch herangezogen werden, wenn es um die Beurteilung des persönlichen Verschuldens des Angeschuldigten bei der „eigenen“ Steuerhinterziehung der hier in Frage stehenden Fr. 7'142.25 im Zusammenhang mit dem Möbelkauf geht. Gesamthaft (d.h. unter Mitberücksichtigung des der Ehefrau des Angeschuldigten zugerechneten geldwerten Vorteils) geht es um einen nicht unerheblichen Betrag von rund Fr. 14'000.--, den das Ehepaar bei der Steuerdeklaration nicht korrekt angegeben hatte. Beim steuerbaren Einkommen waren notabene überhaupt keine geldwerte Leistungen deklariert worden, obwohl, wie bereits vorstehend dargelegt wurde, klar davon auszugehen ist, dass der Angeschuldigte dem Grundsatz nach sowohl wusste, dass solche vorhanden waren, als auch, dass solche zu deklarieren sind. Spätestens bei Unterzeichnung der Steuererklärung musste dem Angeschuldigten u.a. auch auffallen, dass die nicht unerhebliche geldwerte Leistung im Zusammenhang mit dem Möbelkauf beim steuerbaren Einkommen 2010 nicht deklariert worden war. Sollte er die Steuererklärung ohne jegliche Prüfung der deklarierten Werte eingereicht haben, ändert dies, wie vorstehend dargelegt, ebenfalls nichts an seiner Verantwortlichkeit. So oder so ist schon allein aufgrund der quantitativen Verhältnisse des hinterzogenen Betrags im Vergleich zum deklarierten Einkommen sowie unter Berücksichtigung der Tatsache, dass in der Steuererklärung keinerlei geldwerte Leistungen angegeben worden waren, eine zumindest in Kauf genommene Steuerhinterziehung zu vermuten.

Im konkreten Fall sind keine Indizien ersichtlich, die diese Vermutung entkräften würden: Im Gegenteil ergibt sich im Zusammenhang mit dem Möbelkauf eine aktive Mitwirkung der Ehegatten beim gesamten Vorgehen. So wurde nachweislich bei der N. in F. zu Lasten der C. das nötige Geld für den Möbelkauf abgehoben (siehe die Unterlagen in KStV.AR.act. 22); dieser Bargeldbezug erfolgte naheliegenderweise durch den Angeschuldigten und / oder dessen Ehefrau, die in F. wohnen. Mit dem abgehobenen Geld wurden die Möbel beim Kauf vor Ort in bar bezahlt und die Rechnungen danach offenbar D. zur Verbuchung übergeben. Dabei hatten der Angeschuldigte und dessen Ehefrau, die die Möbel wohl gemeinsam persönlich vor Ort ausgelesen haben dürften, die Rechnungen nicht auf ihren Namen, sondern auf den Namen der C. ausstellen lassen (obschon später anerkannt wurde, dass es sich nicht um Büromöbel für die Firma, sondern um Möbel für den Privatgebrauch handelte). Es kann unter diesen Umständen weder ernsthaft behauptet werden, der Angeschuldigte und seine Ehefrau hätten nicht um den Möbelkauf gewusst, noch ist schlüssig, weshalb sie die Rechnungen auf den Namen der C. hätten ausstellen lassen, wenn sie diese klar privaten Ausgaben nicht zu Lasten der Unternehmung hätten abwickeln wollen, um sich damit einen persönlichen Vorteil zu verschaffen.

Dass mit der Nichtdeklaration der geldwerten Leistung der Straftatbestand der Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht erfüllt wurde, ist unbestritten. Dass die Vorinstanz aufgrund der

Gesamtumstände in subjektiver Hinsicht zumindest von eventualvorsätzlichem Handeln ausgegangen ist, ist auch hier richtig.

f. Rechnung S. 2010 (KStV.AR.act. 23)

Per 15. Dezember 2010 aktivierte die C. ein Samsung Fernsehgerät im Betrag von Fr. 3'602.25 im *Konto 1540 EDV* (vgl. KStV.AR.act. 26; Rechnungsbetrag ohne Mehrwertsteuer). Die das Fernsehgerät betreffende Rechnung der S. war auf den Namen der C. ausgestellt. Gemäss ASU-Bericht handelte es sich allerdings um ein Gerät, welches im Wesentlichen der privaten Nutzung im Wohnbereich diente. Entsprechend war nicht nur die Verbuchung über die C. zu korrigieren, sondern der Betrag war als geldwerte Leistung dem Einkommen des Ehepaars zuzurechnen (KStV.AR.act. 1, S. 49, Ziff. 3.3.16; ferner auch Strafverfügung, S. 11, Ziff. 77 ff.).

Der Angeschuldigte bestreitet den von der ASU erstellten Sachverhalt ausdrücklich nicht und anerkennt damit grundsätzlich die bei seinem Einkommen aufzurechnende geldwerte Leistung im Betrag von Fr. 1'801.15 (die andere Hälfte des insgesamt beim Ehepaar aufgerechneten Betrags von Fr. 3'602.25 wurde dem Einkommen der Ehefrau des Angeschuldigten zugerechnet). Er macht aber geltend, die Verbuchung der Rechnung zu Lasten der C. sei durch D. vorgenommen worden. Dieser sei instruiert gewesen, die Verbuchungen korrekt vorzunehmen, weshalb dem Angeschuldigten kein Eventualvorsatz, sondern nur fahrlässiges Handeln vorgeworfen werden könne. Der Betrag von Fr. 1'801.15 sei nicht so erheblich, dass er in der privaten Steuererklärung sofort aufgefallen wäre. Ohnehin würden moderne Fernsehgeräte verschiedenste Funktionen beinhalten, die nebst der üblichen privaten Nutzung auch für geschäftliche Zwecke genutzt werden könnten, weshalb nicht per se davon ausgegangen werden könne, dass das Fernsehgerät ausschliesslich der privaten Nutzung gedient habe.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Es ist widersprüchlich, wenn der Angeschuldigte nun plötzlich vorbringt, es könne gar nicht per se davon ausgegangen werden, dass das Fernsehgerät ausschliesslich der privaten Nutzung gedient habe. Seine diesbezüglich sehr allgemein gehaltene Argumentation ist jedenfalls unter den gegebenen Umständen kein ausreichendes Indiz dafür, dass es sich in Wirklichkeit beim Erwerb des Fernsehgeräts um eine geschäftliche Anschaffung für die C. gehandelt habe: Der Angeschuldigte hat dem Grundsatz nach anerkannt, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der geldwerten Leistung betreffend das Fernsehgerät jedenfalls in objektiver Hinsicht erfüllt wurde. Die Aufzählung rein theoretischer Möglichkeiten, weshalb allenfalls gar keine geldwerte Leistung vorgelegen

haben könnte, ist nicht entscheidend, nachdem das Vorliegen einer solchen geldwerten Leistung weder im Nachsteuerverfahren bestritten wurde noch im Rahmen des Strafverfahrens eine zumindest fahrlässig begangene Steuerhinterziehung in Abrede gestellt wird.

Bei der Einordnung des subjektiven Tatbestands ist bezüglich des Fernsehgeräts Folgendes zu beachten: In den Unterlagen findet sich die Rechnung im Betrag von Fr. 3'876.-- (Betrag inklusive Mehrwertsteuer; ohne Mehrwertsteuer Fr. 3'602.25); diese wurde am 15. Dezember 2010 verbucht und war ausgestellt auf „C., Herr A.“. Dass der Kauf des Fernsehgeräts ausdrücklich im Namen der Unternehmung und nicht allein im Namen des Angeschuldigten persönlich erfolgte, spricht klar dafür, dass der Angeschuldigte bereits beim Erwerb des Fernsehers die Absicht hatte, diesen zu Lasten der C. verbuchen zu lassen (und entsprechend darum ersuchte, die Rechnung an die C. auszustellen), obwohl es sich um eine private Anschaffung handelte. Dass die Verbuchung von privaten Aufwendungen zulasten der C. nicht rechtmässig ist, musste dem Angeschuldigten - angesichts seiner Vorgeschichte (vgl. E. 2.8/d) erst recht - bekannt sein. Da in der Steuererklärung keinerlei geldwerten Vorteile ausgewiesen waren, was für den Angeschuldigten ohne weiteres erkennbar war, ist auch hier zumindest auf Eventualvorsatz zur Steuerhinterziehung zu schliessen, unabhängig davon, dass ein geringerer Betrag zur Diskussion steht als bei anderen Positionen.

g. Bruch Ausfahrtsschranke Parkhaus 2010 (KStV.AR.act. 24)

Per 13. September 2010 verbuchte die C. im *Konto 6700 sonstiger Aufwand* erfolgswirksam eine Rechnung des Flughafens V. im Betrag von Fr. 278.80 (Betrag exklusiv Mehrwertsteuer). Dabei handelte es sich um Kosten im Zusammenhang mit der Beschädigung der Ausfahrtsbarriere, als die Ausfahrt ohne gültiges Ausfahrtsticket erfolgte. Sowohl die ASU als auch die Vorinstanz gingen davon aus, dass solche Kosten offensichtlich keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand der C. darstellen und daher die Kostenübernahme durch die C. bei deren steuerbarem Gewinn zu berücksichtigen und die Kostenübernahme entsprechend als geldwerter Vorteil beim Einkommen der Ehegatten aufzurechnen sei. Im Nachsteuerverfahren der Vorinstanz gegen den Angeschuldigten und dessen Ehefrau wurde daher je die Hälfte des Betrags zum steuerbaren Einkommen des Angeschuldigten einerseits und seiner Ehefrau andererseits hinzugerechnet (vgl. dazu KStV.AR.act. 1, S. 49, Ziff. 3.3.17; ferner auch Strafverfügung, S. 11, Ziff. 79 ff.).

Der Angeschuldigte macht einerseits geltend, es sei anzuzweifeln, dass es sich um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand handle. Der Bruch der Ausfahrtsschranke könne auf einem Malheur beruhen. Es sei davon auszugehen, dass der Unfall passiert sei, als die fragliche Person, welche das Fahrzeug gelenkt habe, in geschäftlicher Verrichtung unterwegs

gewesen sei. Andererseits sei der Betrag ohnehin gering und falle weder in der Buchhaltung der C. noch in der Steuererklärung des Angeschuldigten besonders auf. Die Verbuchung zu Lasten der Unternehmung habe auch hier D. vorgenommen, der Angeschuldigte habe keine Kenntnis davon gehabt. Die Deklaration in der Steuererklärung 2010 sei aus pflichtwidriger Unvorsicht unterblieben, womit fahrlässiges Handeln vorliege.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Es ist widersprüchlich, wenn der Angeschuldigte einerseits ausdrücklich anerkennt, dass ihm in diesem Zusammenhang zumindest fahrlässige Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist, gleichzeitig aber die Qualifikation der Fr. 278.80 als geldwerte Leistung an die Ehegatten in Frage stellt. Da auch im Rahmen des Nachsteuerverfahrens anerkannt wurde, dass es sich bei der Verbuchung der Fr. 278.80 zu Lasten der C. um eine geldwerte Leistung an den Angeschuldigten und dessen Ehefrau handelte, genügen erst jetzt angebrachte theoretische Möglichkeiten zum Vornherein nicht für die Annahme einer geschäftsmässigen Begründetheit. Im Übrigen gehört der mutwillige Bruch einer Ausfahrtsschranke, selbst wenn dieser während einer Geschäftsreise erfolgt sein sollte - was allerdings im konkreten Fall nie nachgewiesen oder zumindest mit gewissen Indizien, die dafür sprechen würden, belegt wurde - zu den Schäden, für die ohnehin nicht die Arbeitgeberfirma, sondern grundsätzlich der Arbeitnehmer persönlich haftet (vgl. dazu Art. 321e Obligationenrecht [OR, SR 220]). Dafür, dass ein bloss versehentliches „Malheur“ vorgelegen haben soll, bestehen angesichts des Schreibens vom 26. August 2010, wo es heisst: *„Sie haben am 26.08.2010 den Aussenplatz Abflug Ausfahrt 1 verlassen ohne die Ausfahrtsbarriere mit einem gültigen Ausfahrtsticket zu aktivieren“* (KStV.AR.act. 27), im konkreten Fall keinerlei Anhaltspunkte. Die Qualifikation der Fr. 278.80 als geldwerte Leistung steht damit ausser Frage.

Aufgrund des im konkreten Fall geradezu systemmässigen Vorgehens des Angeschuldigten und dessen Ehefrau, diverse private Aufwendungen zu Lasten der C. verbuchen zu lassen, ist auch hier letztlich nicht entscheidend, dass es sich um einen verhältnismässig geringen Betrag handelte, der in der Steuererklärung der Ehegatten nicht korrekt deklariert worden war. Die Abweichung der deklarierten von den tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen war so erheblich, dass der Angeschuldigte zum Vornherein nicht davon ausgehen konnte, die Deklaration würde so stimmen; ausserdem waren in der Steuererklärung diverse erhebliche geldwerte Vorteile nicht deklariert worden, obwohl der Angeschuldigte auch in den vorliegenden Verfahren gar nicht grundsätzlich bestreitet, diese erhalten zu haben. Dass die Vorinstanz bei einer Gesamtwürdigung all dieser Umstände dem Angeschuldigten auch wegen der nicht deklarierten geldwerten Leistung im Zusammenhang mit dem Bruch der Ausfahrtsschranke des Parkhauses eine zumindest eventualvorsätzlich begangene Steuerhinterziehung vorwirft, ist daher richtig.

h. Flugkosten 2010 (KStV.AR.act. 25)

Per 12. März 2010 verbuchte die C. im *Konto 6660 Taxi/Bahn/Flugticket* den Betrag von Fr. 861.--. Die Buchung betraf nachweislich eine Flugreise über ein Wochenende von CH-AT und konnte dem Angeschuldigten sowie einem der Söhne seiner Ehefrau zugeordnet werden (vgl. dazu KStV.AR.act. 1, S. 49, Ziff. 3.3.18 sowie Strafverfügung, S. 12, Ziff. 86 ff.).

Der Angeschuldigte bestreitet nicht, dass es sich dabei um eine private Reise handelte und dass ihm die Hälfte des Betrags als geldwerter Vorteil beim Einkommen aufzurechnen sei (die andere Hälfte wurde der Ehefrau des Angeschuldigten aufgerechnet). Er macht einzig geltend, die Flüge seien mit Kreditkarte bezahlt worden und die Instruktion an D. habe gelautet, die Kreditkartenbelastung ordnungsgemäss über das Privatkonto zu verbuchen. Er habe kein Wissen über die Verbuchung als Geschäftsaufwand gehabt und auch keinen Willen, damit eine Steuerverkürzung herbeizuführen. Es könne ihm nur vorgeworfen werden, dass er D. zu wenig kontrolliert habe. Es handle sich um Fahrlässigkeit, da die Nichtdeklaration der geldwerten Leistung bloss aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit erfolgt sei.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Bei der Angabe, der Angeschuldigte habe D. generell instruiert, alle privaten Aufwendungen korrekt zu seinen Lasten zu verbuchen, handelt es sich um eine unbewiesene Behauptung. Bei einer Gesamtwürdigung der Umstände ist nicht im Geringsten glaubhaft, wenn der Angeschuldigte geltend macht, mit Bezug auf die hier in Frage stehenden Flugkosten liege weder Wissen noch Willen bezüglich Steuerhinterziehung vor. Die Buchung für den Flug erfolgte zwar über die Kreditkarte seiner Ehefrau (KStV.AR.act. 25), aber die Reise wurde vom Angeschuldigten, nicht von seiner Ehefrau, absolviert (zusammen mit einem Sohn seiner Ehefrau). Spätestens im Zeitpunkt, als dem Angeschuldigten vom Steuerberater die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt wurde, war für ihn, wie bereits angeführt, augenfällig erkennbar, dass die deklarierten Einkommens- und Vermögensverhältnisse erheblich von den tatsächlichen Verhältnissen abwichen. Es ist unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse davon auszugehen, dass der Angeschuldigte allein aufgrund der quantitativen Verhältnisse sehr wohl erkannte, dass folglich verschiedene geldwerte Vorteile, die durch eine Verbuchung zu Lasten der C. erzielt worden waren, in der Steuererklärung beim persönlichen Einkommen fehlten. Dass bezüglich der hier in Frage stehenden Flugreise ein eher geringer Betrag betroffen ist, spielt bei einer Gesamtwürdigung der Umstände keine Rolle; auch dieser Betrag wäre bei einer näheren Prüfung, welche geldwerten Leistungen in der persönlichen Steuerdeklaration fehlten, angesichts der (soweit unbestrittenermassen) klaren Zuordnung zu den geldwerten Leistungen sehr wohl aufgefallen. In der Steuererklärung waren notabene überhaupt keine geldwerten Vorteile deklariert. Und selbst wenn der Angeschuldigte die Steuererklärung völlig unbesehen, d.h. namentlich ohne jegliche Prüfung

der deklarierten Werte, eingereicht haben sollte, ändert auch dies nichts an seiner persönlichen Verantwortlichkeit für die Einreichung einer vollständigen und korrekten Steuerdeklaration. Es sind weder Beweise noch Indizien vorhanden, die die Vermutung, es liege bei einer Gesamtwürdigung eine zumindest eventualvorsätzlich in Kauf genommene Steuerhinterziehung vor, entkräften würden. Die Vorinstanz hat daher auch hier zu Recht den Eventualvorsatz bejaht.

i. Honorar für Ehe- und Erbvertrag 2010 (KStV.AR.act. 26)

Per 12. Mai 2010 wurde zulasten der C. im Konto 6535 eine Honorarnote von Rechtsanwalt T., verbucht (Fr. 615.-- exklusiv Mehrwertsteuer). Aus dem damit zusammenhängenden Tätigkeitsbericht ist ersichtlich, dass die Rechnung die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausfertigung eines Ehe- und Erbvertrags für den Angeschuldigten und dessen Ehefrau betrifft (KStV.AR.act. 26; KStV.AR.act. 1, S. 50, Ziff. 3.3.19 sowie Strafverfügung, S. 13, Ziff. 94 ff.).

Der Angeschuldigte bestreitet nicht, dass es sich beim in Frage stehenden Anwaltshonorar um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand handelte. Dass durch die Verbuchung der Honorarrechnung zu Lasten der C. ein geldwerter Vorteil entstand, der in der Steuererklärung des Angeschuldigten und dessen Ehefrau nicht korrekt deklariert wurde, ist anerkannt. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit zweifellos erfüllt. Der Angeschuldigte macht aber geltend, es liege in subjektiver Hinsicht nicht eventualvorsätzliches Handeln vor, sondern lediglich Fahrlässigkeit. Die Rechnung sei mit der Instruktion der korrekten Verbuchung an D. übergeben worden und hätte im Privatkonto des Angeschuldigten verbucht werden müssen. D. habe die Rechnung treuwidrig zu Lasten des Geschäftsaufwands der C. verbucht und die geldwerte Leistung bei der Erstellung der Steuererklärung nicht deklariert. Da der geringe Betrag zudem ohnehin nicht weiter auffalle, weder in der Buchhaltung der C. noch in der persönlichen Steuererklärung, spreche dies ebenfalls für Fahrlässigkeit.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Bei einer Gesamtwürdigung der Umstände ist mit der Vorinstanz auch in diesem Zusammenhang von Eventualvorsatz des Angeschuldigten auszugehen: Als ihm nämlich vom Steuerberater die Steuererklärung zur Unterschrift vorgelegt wurde, war - wie bereits erwähnt - nicht nur erkennbar, dass die deklarierten Einkommens- und Vermögensverhältnisse erheblich von den tatsächlichen Verhältnissen abwichen, sondern auch, dass verschiedene geldwerte Vorteile, die durch eine Verbuchung zu Lasten der C. erzielt worden waren, in der Steuererklärung beim persönlichen Einkommen fehlten. Die Leistungen des Anwalts waren

zugunsten des Angeschuldigten (gemeinsam mit seiner Ehefrau) persönlich erfolgt, d.h. beide wussten sehr wohl davon. Der hier in Frage stehende, einzelne Betrag mag zwar - für sich allein betrachtet - tatsächlich eher gering sein. In der Steuererklärung waren allerdings überhaupt keine geldwerten Vorteile ausgewiesen. Wird die Steuererklärung dennoch ohne weitere Prüfung, was genau darin fehlt, eingereicht, wird bei einer offensichtlich unvollständigen Deklaration eine Steuerhinterziehung zumindest eventualvorsätzlich in Kauf genommen. Dasselbe gilt, wenn der Angeschuldigte die Steuererklärung völlig unbesehen eingereicht haben sollte. Seine persönliche Verantwortlichkeit für die Einreichung einer vollständigen und korrekten Steuerdeklaration bleibt auch dann bestehen. Zusammengefasst sind auch hier weder Beweise noch Indizien vorhanden, die die Vermutung einer eventualvorsätzlich in Kauf genommenen Steuerhinterziehung entkräften würden.

Vermögenssteuern 2009 und 2010

j. Nichtdeklaration der Aktien der C. 2009 und 2010

Die Vorinstanz wirft dem Angeschuldigten in der Strafverfügung nicht nur eine Hinterziehung von Einkommenssteuern vor, sondern auch die Nichtdeklaration von steuerbarem Vermögen in erheblichem Umfang. Weder in der Steuererklärung 2009 (KStV.AR.act. 3) noch in der Steuererklärung 2010 (KStV.AR.act. 4) waren unter dem Vermögen die Aktien der C. angegeben worden. Insgesamt wurde bei den Ehegatten im Rahmen des Nachsteuerverfahrens ein Vermögen von über Fr. 3 Mio. in der Steuerperiode 2009 bzw. annähernd Fr. 2 Mio. in der Steuerperiode 2010 nachbesteuert. Dabei berücksichtigte die Vorinstanz unter anderem dem Angeschuldigten zugerechnete Aktien mit einem Vermögenssteuerwert von Fr. 1'xxx'xxx.-- (die andere Hälfte der Aktien wurde als Vermögen seiner Ehefrau berücksichtigt; vgl. dazu ASU-Bericht, KStV.AR.act. 1, S. 14, Ziff. 3.1.3; Strafverfügung, S. 13, Ziff. 101 ff.).

Der Angeschuldigte bestreitet nicht, dass mit der Nichtdeklaration der entsprechenden Werte eine Steuerverkürzung eingetreten und damit der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt wurde. In subjektiver Hinsicht macht er aber geltend, die Steuererklärungen habe D. erstellt. Er selber habe keinerlei Kenntnisse des Schweizer Steuerrechts und im Gegensatz zur Schweiz würden die Steuergesetze Deutschlands keine Vermögenssteuer kennen. Der Steuerberater habe ihn über diesen Umstand nie aufgeklärt, daher habe er diesen Irrtum gar nicht erkennen können. Es sei ihm nur Fahrlässigkeit vorzuwerfen; die Nichtdeklaration der Aktien sei aus einem Irrtum erfolgt bzw. auf pflichtwidrige Unvorsichtigkeit zurückzuführen.

Das Obergericht zieht hierzu Folgendes in Erwägung:

Tatsächlich trifft es zu, dass in Deutschland keine Vermögenssteuer erhoben wird. Trotzdem ist dies im konkreten Fall kein Argument dafür, dass der Angeschuldigte (sowie auch dessen Ehefrau) ohne weiteres annehmen durfte, das sei auch in der Schweiz so: Auf dem vom Angeschuldigten persönlich unterzeichneten Steuererklärungsformular war nämlich klar ersichtlich, dass nicht nur Angaben zum Einkommen, sondern auch zum Vermögen nötig waren. Sogar auf derselben Seite der Steuererklärung, wo der Angeschuldigte seine Unterschrift leistete, war unter Ziff. 4 ausdrücklich die Deklaration von „*Vermögen im In- und Ausland*“ angeführt. Selbst dann, wenn der Angeschuldigte bei Leistung seiner Unterschrift also nicht weiter im Steuererklärungsformular geblättert haben sollte, war somit bereits klar erkennbar, dass sowohl bewegliches Vermögen als auch Liegenschaften und Betriebsvermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren und - allenfalls unter Berücksichtigung konkret vorgesehener Abzüge - zu versteuern waren. Ausserdem waren im eingereichten Vermögensverzeichnis diverse andere Vermögenswerte sehr wohl aufgeführt worden. Unter diesen Umständen überzeugt die Behauptung des Angeschuldigten, er sei irrtümlicherweise davon ausgegangen, dass die Aktien der C. - welche unbestrittenermassen schon in den hier betroffenen Steuerperioden 2009 und 2010 seinem Vermögen zuzurechnen waren - nicht in der Steuererklärung deklariert werden mussten, zum Vornherein nicht im Geringsten.

Mit der Vorinstanz ist somit die Nichtdeklaration dieses zudem quantitativ erheblichen Vermögenswerts klar als zumindest eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung zu werten.

- 2.9 Zusammengefasst ist unter den gegebenen Umständen mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass dem Angeschuldigten mit Bezug auf die eingetretene Steuerhinterziehung in den Steuerperioden 2009 und 2010 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 Nachsteuerverfahrens vom Angeschuldigten auch gar nicht bestritten wurde - um ein Mehrfaches 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. Zum selben Resultat führt die Annahme, der Angeschuldigte habe die Steuererklärungen 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 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 Steuerhinterziehung im Betrag von insgesamt Fr. 4'253.95 im Zusammenhang mit der Übernahme der Kosten des von D. und dessen Partnerin absolvierten Porsche-Fahrtrainings, nachdem sich der Treuhänder hier offensichtlich selbst begünstigt hat, ohne dass ein konkretes Zutun des Angeschuldigten ersichtlich wäre. Da der Angeschuldigte hier selber ausdrücklich Fahrlässigkeit anerkennt, ist er bezüglich der ihm in diesem Zusammenhang als geldwerte Leistung zugerechneten Fr. 2'126.95 aber immerhin wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung zu bestrafen.

2.10

- a. Vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher, eventualvorsätzlicher als auch fahrlässiger Tatbegehung mit Busse zu bestrafen (Art. 243 Abs. 1 StG, Art. 175 Abs. 1 DBG). Dass der Angeschuldigte mit Bussen zu bestrafen ist, wird von ihm dem Grundsatz nach gar nicht bestritten. Der Angeschuldigte hält aber den von der Vorinstanz ausgefallten Bussenbetrag für zu hoch und verlangt eine entsprechende Korrektur. Das Obergericht hat seine diesbezüglichen Anträge mit voller Kognition sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht zu überprüfen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_449/2017 vom 26. Februar 2019 E. 5.4 m.w.H.).
- b. Bei Steuerhinterziehung beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer (Art. 243 Abs. 2 Satz 1 StG, Art. 175 Abs. 2 Satz 1 DBG). Liegen weder Strafmilderungs- noch Strafschärfungsgründe vor, kommt bei (eventual-)vorsätzlich begangener Steuerhinterziehung dieses Regelstrafmass zur Anwendung (Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 11.1). Das Regelstrafmass bildet allerdings in den meisten Fällen nur den Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 90 zu Art. 175 DBG). So kann die Busse bei leichtem Verschulden 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 ausserdem die persönlichen Verhältnisse des Täters im Zeitpunkt der Urteilsfällung zu berücksichtigen, nach welchen sich seine Strafempfindlichkeit beurteilt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 90 zu Art. 175 DBG).
- c. Wie dargelegt, ist im Fall des Angeschuldigten - ausgenommen bei der ihm zugerechneten geldwerten Leistung von Fr. 2'126.95 im Zusammenhang mit dem Porsche-Fahrtraining seines Treuhänders, wo lediglich auf Fahrlässigkeit zu erkennen ist - durchwegs von zumindest eventualvorsätzlichem Handeln auszugehen. Der auf die Fr. 2'126.95 entfallende Nachsteuerbetrag dürfte nur einen sehr geringen Anteil der insgesamt verfügbaren Nachsteuern ausmachen, weshalb die Tatsache, dass dort lediglich von Fahrlässigkeit auszugehen ist, bei der Bussenbemessung im Verhältnis zu den übrigen, eventualvorsätzlich hinterzogenen Steuern jedenfalls nicht entscheidend ins Gewicht fällt. Im Folgenden wird daher der Einfachheit halber für die konkrete Bussenbemessung vom - seitens des Angeschuldigten rechnerisch nicht als falsch gerügten - Regelstrafmass von Fr. 30'670.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern und Fr. 13'053.03 bei den direkten Bundessteuern ausgegangen (entsprechend der Aufstellung der Vorinstanz in KStV.AR.act. 28).

- d. Die Vorinstanz hat ihre Bussenbemessung in KStV.AR.act. 28 dargelegt. Ausgehend von den auf den Angeschuldigten entfallenden Nachsteuern im Betrag von Fr. 30'670.-- bei den Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 bzw. Fr. 13'053.03 auf den Angeschuldigten entfallende Nachsteuern beim Bund 2009 und 2010 ermittelte sie einen Bussenbetrag von Fr. 46'000.-- mit Bezug auf die Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 bzw. einen Bussenbetrag von Fr. 19'500.-- mit Bezug auf die Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2009 und 2010. Die von der Vorinstanz ausgefallten Bussen entsprechen somit rund 150% des jeweils dem Angeschuldigten zugerechneten hinterzogenen Steuerbetrags.
- e. Der Angeschuldigte geht mit der Vorinstanz einig, dass seine Selbstanzeige nicht straufhebend wirke. Diese habe jedoch einen strafmindernden Effekt, da sie Ausdruck für Reue und Einsicht sowie den Willen, sämtliche Vermögenswerte der ordentlichen Besteuerung zuzuführen, sei. Weitere konkrete Strafmilderungsgründe macht der Angeschuldigte nicht geltend (sondern rügt primär die Qualifikation seines Handelns als Eventualvorsatz, womit er allerdings nicht durchdringt, wie vorstehend ausführlich aufgezeigt wurde).

Dazu ist in Erwägung zu ziehen, dass der Angeschuldigte zu Recht selber anerkennt, dass der Selbstanzeige im konkreten Fall zumindest keine straufhebende Wirkung zukommen kann. Ausserdem ergibt sich bei genauerer Betrachtung der Unterlagen in KStV.AR.act. 2, dass in den Selbstanzeigen vom 18. November 2013, 10. März 2014 und 20. Januar 2016 diverse Sachverhalte angeführt sind, die gar nicht die hier in Frage stehenden Steuerperioden 2009 und 2010 betreffen, weshalb die Selbstanzeigen mit Bezug auf die Strafzumessung in den hier zu beurteilenden Steuerperioden zum Vornherein nicht von erheblicher Relevanz sein können. Zudem wurden bei weitem nicht sämtliche Sachverhalte, die schliesslich zur Erhebung von Nachsteuern führten, mit den Selbstanzeigen offengelegt, sondern diese Sachverhalte ergaben sich erst aus dem ASU-Bericht. Letztlich kann höchstens in geringem Mass als strafmindernd berücksichtigt werden, dass der Angeschuldigte die von der Vorinstanz verfügten Nachsteuerbeträge (vgl. dazu KStV.AR.act. 5 und 6) offenbar ohne weiteres akzeptiert und die Nachsteuern (gemeinsam mit seiner Ehefrau) unverzüglich bezahlt hat, was zumindest auf eine gewisse Einsicht und Reue schliessen lässt. Die von der Vorinstanz weiter angeführten strafmindernd zu berücksichtigenden Umstände eines geringfügigen Progressionsnachteils aufgrund der Faktorenaddition bei Einkommen und Vermögenswerten in der hier betroffenen Grössenordnung und die seit den Tathandlungen verstrichene Zeit sind ebenfalls in die Gesamtwürdigung miteinzubeziehen.

- f. Allerdings fallen bei einer Gesamtbetrachtung die strafehöhenden Umstände im konkreten Fall deutlich mehr ins Gewicht: Grundsätzlich ist nämlich 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.). Eine Herabsetzung der Busse *unter* das Regelstrafmass von 100% der hinterzogenen Steuer kommt im konkreten Fall daher zum Vornherein nicht in Frage (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 7.3): 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 Bussefaktor 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, werden damit allerdings nicht entschuldigt. Nachdem gegen den Angeschuldigten nachweislich bereits in der Vergangenheit in Deutschland wegen mehrfacher Steuerhinterziehung ermittelt wurde (vgl. dazu die Unterlagen in KStV.AR.act. 14), war ihm durchaus bewusst, dass bei der Abgabe einer Steuererklärung mit der nötigen Sorgfalt vorzugehen ist, so dass seine in den vorliegenden Verfahren vorgetragenen Argumente, er habe lediglich fahrlässig gehandelt, keineswegs überzeugen. Die von der Vorinstanz im Rahmen des Schriftenwechsels angebrachten Hinweise und Unterlagen auf eine im Jahr 2011 erfolgte Schenkung von Fr. 200'000.-- von D. an den Angeschuldigten und

dessen Ehefrau spielt für diesen Schluss gar keine Rolle, weshalb sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. Die Vorinstanz ist unter Würdigung der aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Angeschuldigten und seiner Ehefrau (vgl. dazu Strafverfügung, S. 16, Ziff. 117) zum nachvollziehbaren und seitens des Angeschuldigten unbestritten gebliebenen Schluss gelangt, dass die ihm auferlegten Bussen problemlos beglichen werden könnten. 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 weiter 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, die von der Vorinstanz ausgefallte Strafe, welche auf rund 150% des hinterzogenen Steuerbetrags festgesetzt wurde, zu korrigieren. Die Vorinstanz hat mit der Ausfällung dieser Strafe ihr Ermessen nicht überschritten und auch dem Gericht erscheint der Bussenbetrag unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Angeschuldigten durchaus angemessen.

2.11 Kostenaufgabe

- a. Die Vorinstanz erhob gemäss Ziff. 126 der Strafverfügung beim Angeschuldigten Kosten von Fr. 2'000.-- (wovon der Angeschuldigte Kopierkosten im Betrag von Fr. 50.-- offenbar bereits bezahlt hatte). Der Angeschuldigte beantragt vor Obergericht eine Herabsetzung dieser Kosten auf Fr. 500.-- bzw. eventualiter maximal Fr. 1'000.--.
- b. In der Strafverfügung wird die Kostenaufgabe auf die kantonale Vorschrift in Art. 259 Abs. 1 StG gestützt. Dort ist für den Fall des Erlasses einer Strafverfügung durch die Vorinstanz vorgesehen: „*Zudem werden Kosten berechnet. Die Kosten richten sich nach der Verordnung über die Rechtskosten und Entschädigungen in der Zivil- und Strafrechtspflege*“. Art. 25 lit. e der betreffenden Verordnung (bGS 233.3) sieht einen Gebührenrahmen von Fr. 20.- bis Fr. 2'000.-- vor für Strafverfügungen, wobei als Gebühr das „*Entgelt für amtliche Verrichtungen*“ gilt (Art. 3), also hier eine (allgemeine) Entschädigung für die Tätigkeit der Steuerverwaltung im Zusammenhang mit dem Steuerstrafverfahren gegen den Angeschuldigten. Besondere Auslagen können gemäss Art. 3 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung zusätzlich in Rechnung gestellt werden.
- c. Die von der Vorinstanz erlassene Strafverfügung bezieht sich allerdings nicht nur auf die kantonalen Steuern, sondern auch auf die Bundessteuern. Im Bundessteuerrecht findet sich, anders als im soeben dargestellten kantonalen Recht, notabene keine Rechtsgrundlage für eine Kostenaufgabe im Sinn einer allgemeinen Gebühr für das Tätigwerden der Steuer-

verwaltung im Steuerhinterziehungsverfahren. Gemäss Bundessteuerrecht ist das erstinstanzliche Steuerübertretungsverfahren grundsätzlich wie das Veranlagungsverfahren kostenfrei (vgl. SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 83 zu Art. 182 DBG und N 19 ff. zu Art. 183 DBG). Bei Steuerhinterziehungen werden gemäss Art. 183 Abs. 4 DBG nur die *„Kosten besonderer Untersuchungsmassnahmen (Buchprüfung, Gutachten Sachverständiger usw.) in der Regel demjenigen auferlegt, der wegen Hinterziehung bestraft wird“*, d.h. von der grundsätzlichen Kostenfreiheit erstinstanzlicher Steuerübertretungsverfahren kann nur im Rahmen dieser Untersuchungskosten abgewichen werden (vgl. zum Ganzen auch die Zusammenstellung bei SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 183 DBG).

- d. Die von der Vorinstanz verfügte Kostenauflage an den Angeschuldigten betrifft nebst (offenbar bereits bezahlten) Kopierkosten von Fr. 50.-- soweit ersichtlich keine konkreten Untersuchungshandlungen der Steuerverwaltung, sondern stellt eine Gebühr für die allgemeine Tätigkeit der Steuerverwaltung dar. Die Vorinstanz konnte im konkreten Fall auf eigene Untersuchungen weitgehend verzichten und sich stattdessen bei Beurteilung des in Frage stehenden Sachverhalts namentlich auf die Untersuchungsergebnisse der ASU stützen, die diese in einem ausführlichen Bericht abgehandelt hatte (KStV.AR.act. 1). Auslagen für einzelne Untersuchungsmassnahmen, wie sie im Bundessteuerrecht für eine Kostenauflage angeführt werden, sind bei der Vorinstanz nicht angefallen, so dass, insoweit der Bundessteuerbereich betroffen ist, sich die Kostenauflage von Fr. 2'000.-- an den Angeschuldigten noch nicht begründen lassen würde. Nachdem gemäss kantonalem Recht allerdings eine Überbindung einer allgemeinen Gebühr bis maximal Fr. 2'000.-- vorgesehen ist, erscheint die Festsetzung der Kosten für die hier in Frage stehende Strafverfügung auf diesen Maximalbetrag insgesamt betrachtet dennoch nicht überhöht, nachdem notabene *zwei* Steuerperioden in einer einzigen Strafverfügung abgehandelt wurden und allein angesichts des Umfangs der beim Gericht eingereichten Unterlagen von einem insgesamt aufwändigen Steuerstrafverfahren auszugehen ist. Eine Kostenauflage von lediglich Fr. 500.--, wie sie der Angeschuldigte als angemessen ansieht, scheidet zudem auch aus Gründen der Rechtsgleichheit aus, da es zum Vornherein nicht angehen würde, die Kosten gleich hoch anzusetzen wie in anderen Fällen, wo lediglich ein einzelner Sachverhalt bzw. eine einzige oder wenige Handlungen als Steuerhinterziehung qualifiziert werden und der Untersuchungsaufwand der Vorinstanz entsprechend deutlich geringer ausfällt. Insgesamt ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Kostenrahmen voll ausgeschöpft hat, weshalb die vorinstanzliche Kostenauflage bestätigt werden kann.

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 Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [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 5 und O2V 20 7 die Erhebung einer Gebühr von insgesamt Fr. 4'000.-- bis Fr. 5'000.-- 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. 4'000.-- 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). Beim vorliegenden Verfahrensausgang ist die Gerichtsgebühr folglich vom Angeschuldigten zu tragen. Die von ihm geleisteten Kostenvorschüsse (2 x Fr. 800.--) sind daran anzurechnen.

- 3.2 Eine Entschädigung ist dem Angeschuldigten beim vorliegenden Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] e contrario).

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerdeverfahren O2V 20 5 und O2V 20 7 werden vereinigt und aufgrund des Sachzusammenhangs im vorliegenden Urteil gemeinsam beurteilt.
2. Die von der kantonalen Steuerverwaltung gegenüber A. ausgefallten Bussen von Fr. 46'000.- infolge vollendeter Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 sowie von Fr. 19'500.- infolge vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuern 2009 und 2010 werden bestätigt.
3. Die vorinstanzliche Kostenaufgabe von Fr. 2'000.- wird bestätigt.
4. A. wird für die vereinigten Verfahren eine Entscheidgebühr von insgesamt Fr. 4'000.- auferlegt. Die in den Verfahren O2V 20 5 und O2V 20 7 bereits geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.- werden angerechnet.
5. Parteientschädigungen werden keine zugesprochen.
6. **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).
7. 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