

BGer 9C 220/2024 vom 9. Dezember 2024

Bundesgericht, 2024-12-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_220_2024

FR: TF 9C 220/2024 du 9 décembre 2024

IT: TF 9C 220/2024 del 9 dicembre 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Schaffhausen und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2006 - 2009 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen sowie diejenigen des vorinstanzlichen Verfahrens von Amtes wegen (Art. 29 Abs.1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 Abs. 1 lit. a BGG ; BGE 148 I 160 E. 1 Ingress; 148 IV 155 E. 1.1; 148 V 265 E. 1.1; 144 V 97 E. 1, 138 E. 4.1; Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 1.1, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.1

Die allgemeinen Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat betreffend die kantonalen Steuern des Kantons Schaffhausen und die direkte Bundessteuer ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend - im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1; Urteil 9C_604/2022 vom 1. Mai 2024 E. 1.1, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.3

Nicht einzutreten ist auf die Anträge, der Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügungen seien aufzuheben bzw. nichtig zu erklären. Diese Entscheide gelten als mitangefochten und können im bundesgerichtlichen Verfahren nicht in eigenständiger Weise infrage gestellt werden, da die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nur gegen Entscheide der in Art. 86 Abs. 1 BGG genannten Vorinstanzen zulässig ist (BGE 146 II 335 E. 1.1.2; 134 II 142 E. 1.4; Urteil 9C_716/2022 vom 15. Dezember 2023 E. 1.2, nicht publiziert in: BGE 150 II 177 ; Urteil 9C_195/2023 vom 20. Februar 2024 E. 1.2.1).

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht

von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publiziert in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungspflicht (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 2.1). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

E. 3

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die Auflage von Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2009 an die Beschwerdeführer durch die Vorinstanz sowie die von dieser gegen den Beschwerdeführer ausgefallenen Steuerbussen wegen vollendeter Steuerhinterziehung von Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkter Bundessteuer der Steuerperioden 2007 bis 2009. Die Beschwerdeführer machen vorab geltend, die Vorinstanz habe mit verfahrensleitender Verfügung vom 5. Dezember 2023 die Akten des gegen den Beschwerdeführer geführten (damals noch nicht abgeschlossenen) Strafverfahrens beigezogen, weitere verfahrensleitende Verfügungen seien nicht ergangen, insbesondere sei den Parteien zu den beigezogenen Akten das rechtliche Gehör nicht gewährt worden, und ihnen der Abschluss des vom Untersuchungsgrundsatz geprägten Verfahrens nicht

mitgeteilt worden. Darin liege eine Verletzung ihres verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur und seine Verletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels grundsätzlich zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 144 I 11 E. 5.3 ; 142 I 172 E. 3.2; Urteil 2C_536/2023 vom 5. September 2024 E. 3). Die Rüge ist dementsprechend vorab zu behandeln.

E. 3.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 149 I 153 E. 2.2). Es dient auf der einen Seite der Sachaufklärung, auf der anderen Seite stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht dar (BGE 148 II 73 E. 7.3.1 ; 142 I 86 E. 2.2 ; 140 I 99 E. 3.4). Zum Anspruch auf rechtliches Gehör zählt die Möglichkeit, sich im Rahmen der Rechtsanwendung und vor Erlass eines belastenden Entscheids zu äussern (BGE 145 I 167 E. 4.1; 142 III 48 E. 4.1.1 ; 140 I 99 E. 3.4).

E. 3.2

Die Vorinstanz weist in ihrer Vernehmlassung darauf hin, dass der Beizug der Akten der Staatsanwaltschaft den Beschwerdeführern angezeigt worden sei. Es wäre ihnen damit offen gestanden, sich zum Inhalt dieser Akten zu äussern. Auch aus Art. 44 Abs. 2 des Gesetzes vom 20. September 1971 über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen des Kantons Schaffhausen (VRG/SH, SHR 172.200), wonach den Beteiligten Gelegenheit zu geben ist, sich zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äussern, ergibt sich nichts anderes. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist dieser Bestimmung nicht etwa zu entnehmen, dass vor einem Entscheid in der Sache zunächst eine Verfügung betreffend das Ende des Beweisverfahrens zu treffen und damit in einem eigenen Verfahrensschritt (nochmals) die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Beweisergebnis einzuräumen wäre. Hier hätte es den schon vor Vorinstanz anwaltlich vertretenen Beschwerdeführern vielmehr nach der Mitteilung des Beizugs der Akten der Staatsanwaltschaft offen gestanden, sich dazu zu äussern. Eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör ist damit zu verneinen.

E. 4

Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz sodann eine in verschiedener Hinsicht willkürliche Beweiswürdigung vor, indem diese angenommen habe, nach 2003 seien durch die Entwicklungsgesellschaften keine Entwicklungsleistungen mehr erbracht worden und somit die entsprechenden Rechnungen an die C._____ fingiert.

E. 4.1.1

Die Vorinstanz hat zunächst das Geschäftsmodell des Beschwerdeführers erläutert. Dieses danach bestand darin, dass sog. Spezialisten Entwicklungsdienstleistungen für die C._____ erbrachten. Damit die infrage stehenden Personen anonym bleiben konnten, wurden die von ihnen erbrachten Leistungen indessen nicht durch die C._____, sondern über den Umweg der Entwicklungsgesellschaften (und in der Regel in bar) abgegolten; die Entwicklungsgesellschaften stellten sodann ihrerseits der C._____ Rechnung. Die Vorinstanz gelangte indessen zum Schluss, dass in den Jahren seit 2003 kein wesentlicher Entwicklungsaufwand mehr bei den Entwicklungsgesellschaften entstanden sei bzw. soweit in diesem Zeitraum Aufwand angefallen sei (insbesondere für Übersetzungen,

Publikationen und Schulungsunterlagen), davon auszugehen sei, dass dieser weitgehend durch die C._____ selbst bezahlt worden sei. Mit Bezug auf den seit 2003 von den Entwicklungsgesellschaften in Rechnung gestellten Aufwand handle es sich somit im Wesentlichen um fiktiven Aufwand.

E. 4.1.2

Dagegen machen die Beschwerdeführer zunächst geltend, die Aktenlage lasse eine völlige Negierung der Entwicklungsarbeiten nicht zu. Die Vorinstanz hätte somit Leistungen nach 2003 nicht generell verneinen dürfen. Vielmehr hätte sie insoweit eine sachgerechte Schätzung vornehmen müssen. Überdies sei die Schlussfolgerung der Vorinstanz, welche aus dem Fehlen von Büroräumlichkeiten und Personal bei den Entwicklungsgesellschaften auf das Fehlen von Entwicklungsleistungen geschlossen habe, unhaltbar. Ebenso unhaltbar sei die Annahme der Vorinstanz, wonach aufgrund ihrer Berechnung ab 2003 kaum noch Kapital für Entwicklungsarbeiten vorhanden gewesen sei. Zudem ziehe die Vorinstanz daraus, dass die Entwicklungsgesellschaften vom Beschwerdeführer beherrscht worden seien und er selbst die Rechnungen der Entwicklungsgesellschaften an die C._____ erstellt habe, den unzulässigen Schluss, die Rechnungen seien fingiert worden. Aus den Akten, insbesondere aus den Zeugenaussagen, sei vielmehr erstellt, dass tatsächlich Leistungen erbracht worden seien.

E. 4.2

Für das Steuerhinterziehungsverfahren als Strafverfahren gilt namentlich die Unschuldsvermutung im Sinne von Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK (vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2; 138 IV 47 E. 2.6.1; 121 II 273 E. 3a f.; vgl. auch BGE 144 I 340 E. 3.3.5; 139 II 404 E. 6; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.1; Urteil 2C_181/2019 vom 11. März 2019 E. 2.3.2).

E. 4.2.1

Als Beweislastregel bedeutet die Unschuldsvermutung, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld der angeklagten Person zu beweisen, und nicht diese ihre Unschuld nachweisen muss. Im Zweifelsfall ist zugunsten der angeklagten Person zu entscheiden. Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweislastregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (vgl. BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 ; 127 I 38 E. 2a; 120 Ia 31 E. 2c; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.1 m.H.).

E. 4.2.2

Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich im Sinne einer Beweiswürdigungsregel, 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. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, da solche immer möglich sind und eine absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a S. 41; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2 m.H.; 6B_345/2019 vom 18. April 2019 E. 1.1; 6B_804/2017 vom 23. Mai 2018 E. 2.2.1; 2C_722/2012 vom 27. Mai 2013 E. 5.2.1). Folglich muss im Steuerstrafverfahren die Schuld der angeklagten Person mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (vgl. Urteile 2C_1157/2016 / 1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.2; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; vgl. auch BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3; Urteil 6B_804/2017 vom 23.

Mai 2018 E. 2.2.1); Beschränkungen hinsichtlich der zu verwendenden Beweismittel, insbesondere ein Verbot des strafprozessual zulässigen Indizienbeweises, lassen sich hingegen aus dem Grundsatz in dubio pro reo nicht ableiten (vgl. Urteile 2C_1157/2016 / 1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.2; 2C_16/2015 vom 6. August 2016 E. 2.6.4 m.H.). Ob der Grundsatz "in dubio pro reo" als Beweiswürdigungsregel verletzt ist, prüft das Bundesgericht nicht frei, sondern nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür (vgl. anstelle vieler BGE 144 IV 345 E. 2.2.3.3 i.f. ; 127 I 38 E. 2a; 124 IV 86 E. 2a; Urteil 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2 m.w.H.).

E. 4.3

Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG (SR 642.11) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar, wobei gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG die geschäfts- und berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (inhaltsgleich Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 StHG [SR 642.14] sowie die dem Steuerharmonisierungsgesetz entsprechenden Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 29 Abs. 1 und 2 des Gesetzes vom 20. März 2000 über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen [StG/SH; SHR 641.100]).

E. 4.3.1

Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beurteilt sich in der Regel danach, ob er kaufmännisch angemessen ist (vgl. Urteile 2C_151/2017 / 2C_152/2017 / 2C_178/2017 / 2C_179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 2.6, nicht publ. in BGE 146 II 111, aber in: StE 2020 B 11.3 Nr. 31; 2C_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3). Kaufmännisch angemessen und demnach geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen (vgl. BGE 124 II 29 E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c; Urteil 9C_251/2023 vom 26. Mai 2023 E. 3.2.2 m.H.).

E. 4.3.2

Von der rechtlichen Qualifikation von Aufwendungen als geschäftsmässig begründet zu unterscheiden ist die Frage von deren Nachweis. Dieser obliegt, da es um steuermindernde Tatsachen geht, dem Steuerpflichtigen (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2). Während es hinsichtlich der steuerrechtlichen Anerkennung eines verbuchten Aufwands als geschäftsmässig begründet grundsätzlich nicht Sache der Steuerbehörden ist, dessen Zweckmässigkeit in Frage zu stellen, bleibt es hinsichtlich der Frage, ob und ggf. in welchem Umfang tatsächlich entsprechende Aufwendungen entstanden sind (namentlich ob mit solchen Aufwendungen der steuerpflichtigen Person tatsächlich zugeflossene Leistungen "eingekauft" wurden), bei der Beweislastverteilung gemäss der Normentheorie, d.h. im Fall der Beweislosigkeit trägt die steuerpflichtige Person deren Folgen (Urteil 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 3.2.3). Diese für das ordentliche Verfahren massgebliche Beweislastverteilung gilt auch für das Steuerstrafverfahren. Sie widerspricht nicht der Unschuldsvermutung, zumal dem Steuerpflichtigen offensteht, wenn sich mangels Nachweises des Empfangs einer Leistung, für welche ein Aufwand verbucht wurde, die natürliche Vermutung für die Unbegründetheit der entsprechenden Buchung ergibt, durch allfällige von ihm eingereichte weitere Beweise wiederum Zweifel hinsichtlich des Fehlens einer Leistung entstehen zu lassen bzw. diese doch noch nachzuweisen. Das bedeutet nicht, dass dem beschuldigten Steuerpflichtigen damit der Nachweis seiner Unschuld auferlegt würde. Misslingt ihm der Nachweis des Bestehens einer dem verbuchten Aufwand

korrespondierenden Leistung, so wirkt sich der durch die Steuerverwaltung erbrachte Nachweis der fehlenden Leistung, d.h. die hinsichtlich der Aufwandsbuchung bestehende Beweislosigkeit, zu seinen Lasten aus (vgl. Urteil 2C_1157/2016 / 2C_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.3 m.H.).

E. 4.4.1

Die Vorinstanz hat, gestützt auf die von der ASU erhobenen Beweise, darunter insbesondere die Aussagen der über die verschiedenen vom Beschwerdeführer beherrschten Entwicklungsgesellschaften beschäftigten Spezialisten, geprüft, ob diese nach dem Jahr 2003 noch Leistungen erbracht haben, welche dann via die Entwicklungsgesellschaften an die C._____ verrechnet wurden. Dabei hat sie für die verschiedenen Spezialisten je einzeln (G._____ [vgl. angefochtener Entscheid E. 8.4.1.], H._____ [vgl. angefochtener Entscheid E. 8.4.2.]; I._____ [vgl. angefochtener Entscheid E. 8.4.3.], J._____ [vgl. angefochtener Entscheid E. 8.4.4.]; K._____ [vgl. angefochtener Entscheid E. 8.4.5.]; für weitere Personen vgl. überdies angefochtener Entscheid E. 8.4.6. und 8.4.7.) aufgrund von deren Aussagen und der Aktenlage untersucht, ob sie noch nach 2003 Leistungen erbrachten und, sofern dies der Fall war, ob diese Leistungen via die Entwicklungsgesellschaften erfolgten oder direkt der C._____ verrechnet wurden. Aufgrund dieser Untersuchungen ist die Vorinstanz zum Ergebnis gelangt, dass nur noch vereinzelt Leistungen erbracht worden seien, dass aber selbst soweit noch Leistungen erfolgt seien, diese direkt an die C._____ verrechnet worden seien und dass vor allem jegliche belastbaren Anhaltspunkte dafür, dass die Spezialisten von 2003 bis 2009 noch Leistungen für die Entwicklungsgesellschaften erbracht hätten, fehlten. Einzig für H._____ und J._____ sei noch von Leistungen auszugehen, die aber (sowohl mit Bezug auf H._____ als auch hinsichtlich J._____) im Bericht der ASU anerkannt und somit nicht aufgerechnet worden seien. Deshalb sei davon auszugehen, dass keine wesentlichen Leistungen an die Entwicklungsgesellschaften mehr erbracht worden seien. Die von diesen - zugegebenermassen vom Beschwerdeführer selbst angefertigten - an die C._____ gestellten Rechnungen seien somit fiktiv.

E. 4.4.2

Die von der Vorinstanz gewählte Formulierung, wonach keine "wesentlichen" Leistungen durch die Entwicklungsgesellschaften mehr erbracht worden seien, ist insofern unglücklich gewählt, als sie zu suggerieren scheint, es habe trotzdem noch - zumindest in einem geringen Umfang - Leistungen an die Entwicklungsgesellschaften gegeben, welche dann an die C._____ weiterverrechnet worden seien. Die genaue Lektüre des angefochtenen Entscheids zeigt indessen, dass die Vorinstanz zum Ergebnis gelangt ist, es habe (abgesehen von durch die ASU bereits berücksichtigten Leistungen von H._____ und J._____) nach 2003 keine solchen Leistungen mehr gegeben. Angesichts dieses Beweisergebnisses war die Vorinstanz nicht gehalten, wie die Beschwerdeführer geltend machen, den Umfang der nach 2003 noch erfolgten Leistungen zu schätzen. Entgegen den Beschwerdeführern, deren Vorbringen insoweit offensichtlich nicht den einschlägigen Anforderungen an eine entsprechende Rüge genügen (vgl. oben E. 2.2), kann insoweit auch nicht von einer willkürlichen Beweismwürdigung durch die Vorinstanz gesprochen werden, haben die Beschwerdeführer doch während des gesamten Verfahrens stets zwar geltend gemacht, den von den Entwicklungsgesellschaften gestellten Rechnungen lägen auch nach 2003 (von den Spezialisten erbrachte) tatsächliche Leistungen zugrunde. Dafür haben sie indessen auch nicht für eine einzige der von den Entwicklungsgesellschaften nach 2003 an die

C._____ gestellten Rechnungen den Nachweis erbracht. Unter diesen Umständen erweist sich die Beweiswürdigung der Vorinstanz, wonach mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nach 2003 via die Entwicklungsgesellschaften keine Leistungen mehr an die C._____ erfolgten, als vertretbar.

E. 4.4.3

Entgegen den Beschwerdeführern ist darüber hinaus nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz weitere Indizien - so das Fehlen jeglicher Infrastruktur (Büros, Personal etc.) bei den Entwicklungsgesellschaften und den Umstand, dass der Beschwerdeführer selbst jeweils die Rechnungen der Entwicklungsgesellschaften verfasste und an seine Einzelunternehmung stellte - dafür berücksichtigt hat, um angesichts des Fehlens von Unterlagen bei den Entwicklungsgesellschaften über von diesen nach 2003 erbrachte Leistungen darauf zu schliessen, es seien nach 2003 keine solchen Leistungen mehr erfolgt und die von den Entwicklungsgesellschaften (durch den Beschwerdeführer) an die C._____ gestellten Rechnungen seien dementsprechend fiktiv: Wenn die Entwicklungsgesellschaften selbst über keinerlei Infrastruktur verfügten, so konnten sie selbst auch keine Leistungen erbringen - und Leistungen der Spezialisten, welche via die Entwicklungsgesellschaften erfolgt und erst auf diese Weise (indirekt) an die C._____ erbracht worden wären, hat die Vorinstanz wie dargelegt willkürlich verneint. Dass der Beschwerdeführer selbst die Rechnungen der Entwicklungsgesellschaften an die C._____ verfasste, ist im Übrigen - mangels des Nachweises von diesen entsprechenden Leistungen - entgegen seiner Auffassung durchaus ein gewichtiges Indiz dafür, dass diese Rechnungen fiktiv waren. Von einer willkürlichen Beweiswürdigung durch die Vorinstanz kann auch insoweit nicht gesprochen werden.

E. 4.4.4

Die Vorinstanz hat ausserdem den Umstand, dass die Entwicklungsgesellschaften in den Jahren 2003 bis 2009 der C._____ für verschiedene Dienstleistungen insgesamt Fr. 1.33 Mio. fakturierten, während die C._____ bzw. der Beschwerdeführer im gleichen Zeitraum von den Entwicklungsgesellschaften neue Kredite in der Höhe von Fr. 1.22 Mio. erhielt, als Indiz dafür betrachtet, dass die Rechnungen der Entwicklungsgesellschaften an die C._____ für von ihnen erbrachte Leistungen fiktiv waren. Auch der Umstand, dass damit praktisch alle Erträge der Entwicklungsgesellschaften in Form von Darlehen wieder an den Beschwerdeführer zurückgelangt seien, spreche dafür, dass den Entwicklungsgesellschaften im fraglichen Zeitraum kein wesentlicher Aufwand angefallen sei. Die Beschwerdeführer bringen in diesem Zusammenhang vor, die Beweiswürdigung der Vorinstanz sei deshalb willkürlich, weil sie auf der nicht belegten Annahme beruhe, für die Darlehensgewährung sei ausschliesslich Kapital verwendet worden, das den Entwicklungsgesellschaften ab 2003 zugeflossen sei. Entgegen dieser Annahme seien den Entwicklungsgesellschaften, die ihre Tätigkeit schon in den 1990er Jahre aufgenommen und dementsprechend bereits in diesem Zeitraum Erträge erzielt hätten, aber durchaus "Altbestände" für die Darlehensgewährung ab 2003 zur Verfügung gestanden. Auch für diese Behauptung sind die Beschwerdeführer im Verfahren vor den Vorinstanzen jeglichen Beleg schuldig geblieben, wurden doch für die Entwicklungsgesellschaften keine Buchhaltungen und/oder Jahresrechnungen vorgelegt. Angesichts dessen ist es jedenfalls vertretbar, wenn die Vorinstanz - zumal die Beschwerdeführer die Beteiligungen an den Entwicklungsgesellschaften jeweils in ihren Steuererklärungen mit (nur) vierstelligen Frankenbeträgen im Wertschriftenverzeichnis aufführten - davon ausging, die

Gesellschaften hätten ohne die der C. _____ in Rechnung gestellten und von dieser vereinnahmten Beträge gar nicht über die Mittel verfügt, um dem Beschwerdeführer Darlehen von mehr als Fr. 1 Mio. zu gewähren. Von einer willkürlichen Beweiswürdigung kann somit auch insoweit nicht gesprochen werden.

E. 5.1

Mit Bezug auf die Rechtsanwendung durch die Vorinstanz machen die Beschwerdeführer zunächst geltend, diese habe festgestellt, mit dem verbuchten Aufwand seien zu einem erheblichen Teil Rücklagen für künftige Entwicklungsaufwendungen resp. zweckgebundene Reserven gebildet worden. Daraus folgere die Vorinstanz, dass diesen die geschäftsmässige Begründetheit fehle, weil dem Aufwand keine Gegenleistung entgegenstehe. Mit diesen Ausführungen vermenge die Vorinstanz unzulässigerweise Kapitalentnahmen und Kapitaleinlagen und behandle "den Vorgang unzulässigerweise nach den Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung". Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid - unter Bezugnahme auf die Vorbringen der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren - ausgeführt, diese hätten zugestanden, dass mit dem verbuchten Aufwand zu einem wesentlichen Teil "Rückstellungen" bzw. Rücklagen für künftige Entwicklungsaufwendungen vorgenommen bzw. damit zweckgebundene Reserven bei den Entwicklungsgesellschaften gebildet worden seien. Damit würden die Beschwerdeführer im Ergebnis anerkennen, dass die infrage stehenden Aufwendungen zumindest zum Teil einen fingierten Inhalt aufwiesen. Diese Ausführungen sind entgegen den Beschwerdeführern nicht zu beanstanden; insbesondere liegt darin keine Vermischung von (verdeckter) Kapitaleinlage und Gewinnausschüttung. Vielmehr hebt die Vorinstanz lediglich hervor, dass die Beschwerdeführer selbst die von den Entwicklungsgesellschaften fakturierten und an diese bezahlten (angeblichen) Leistungen als verdeckte Kapitaleinlage der C. _____ in die Entwicklungsgesellschaften verstanden wissen wollen. Dass aber eine solche verdeckte Kapitaleinlage bei der C. _____ keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt, liegt auf der Hand. Von einer falschen Rechtsanwendung durch die Vorinstanz kann somit insoweit keine Rede sein.

E. 5.2

Die Beschwerdeführer sind weiter der Auffassung, vorliegend sei mit der Fakturierung von Leistungen durch die Entwicklungsgesellschaften und deren Bezahlung durch die C. _____ nicht nur eine verdeckte Kapitaleinlage vorgenommen worden, sondern gleichzeitig sei diese Einlage (verdeckt) direkt abgeschrieben worden, indem sich die Kapitaleinlage nicht in einem höheren Vermögenssteuerwert der Beteiligung an den Entwicklungsgesellschaften niedergeschlagen habe. Damit machen die Beschwerdeführer im Ergebnis geltend, es fehle von vornherein an einem Nach- bzw. Steuerstraftatbestand, weil, selbst wenn von fingierten Rechnungen ausgegangen werde, zwar der entsprechende Aufwand nicht angefallen sei, jedoch, indem die Beteiligung nicht aufgewertet, sondern im Ergebnis verdeckt abgeschrieben worden sei, statt des mit der verdeckten Kapitaleinlage verbundenen fiktiven Aufwands jedenfalls der reale Aufwand einer entsprechenden verdeckten Sofortabschreibung auf der Beteiligung zu berücksichtigen sei. Die Vorinstanz hat sich ausführlich mit dieser Argumentation auseinandergesetzt (vgl. angefochtener Entscheid E. 9.4.4. und 9.4.5.) und sie zu Recht verworfen. Wird nämlich davon ausgegangen, die fiktiven Aufwendungen für angebliche, von den Entwicklungsgesellschaften an die C. _____ erbrachte Leistungen stellten eine verdeckte Kapitaleinlage in die Entwicklungsgesellschaften dar, so würde dieser Aufwand

konsequenterweise eine Abschreibung auf der Beteiligung darstellen, welche ihrerseits auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen wäre (vgl. Stefan Oesterheld/Marco Mühlemann/Michael Bertschinger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 4. Aufl. 2022, N. 210 zu Art. 58; Peter Brülisauer, Abgrenzung nach dem "Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip", FStR 2014, S. 230). Eine solche Abschreibung erweist sich hier indessen offensichtlich nicht als geschäftsmässig begründet, so dass der angefochtene Entscheid auch insoweit nicht zu beanstanden ist.

E. 5.3

Eine weitere Rüge erheben die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit ihrem bereits vor Vorinstanz vorgebrachten Einwand, eine Unterbesteuerung liege hier schon deshalb nicht vor, weil der Beschwerdeführer die zu seinem Geschäftsvermögen zählende Beteiligung an den Entwicklungsgesellschaften 2010 veräussert und dabei einen steuerbaren Gewinn erzielt habe, wodurch der Steuerausfall in den Vorperioden - wenn auch periodenverschoben - wieder ausgeglichen werde. Die Vorinstanz habe diese Argumentation mit Verweis auf Entscheide des Bundesgerichts abgelehnt, in denen es um nicht deklarierte Umsätze gegangen sei. Hier gehe es indessen um die Bildung stiller Reserven auf der Beteiligung an den Entwicklungsgesellschaften, so dass sich das Heranziehen der Rechtsprechung zu unverbuchten Umsätzen als sachwidrig erweise. Auch dieses Vorbringen ist (offensichtlich) unbegründet. Die Straftatbestände der Steuer- und Bezugsverkürzung schützen den Steueranspruch des Gemeinwesens (BGE 121 II 257 E. 4b). Dieser wird als Folge des deliktischen Verhaltens verletzt, indem dessen finanzielle Ressourcen nicht entsprechend den steuergesetzlichen Normen zunehmen (vgl. Urteil 2C_907/2012 vom 22. Mai 2013 E. 5.3.1 m.H.). Einkommenssteuern sind periodische Steuern, bei denen für jede Periode ein neues Steuerschuldverhältnis begründet wird (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 2 N 49 , § 5 N 7). Die Steuer ist nur (aber immer dann) geschuldet, sofern während eines Teils dieser Zeitspanne oder der ganzen Steuerperiode die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllt sind (vgl. Beat König/Christian Maduz, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 4. Aufl. 2022, N. 2 vor Art. 15 bis 19 m.H.). Sind Einkommenssteuern mithin für je in sich geschlossene Steuerperioden geschuldet, kommt es bei unzureichender Deklaration in der betroffenen Steuerperiode (begriffsnotwendig) zu einer unzureichenden Zunahme der finanziellen Ressourcen des Gemeinwesens. Vor allem ist daher aber auch die von den Beschwerdeführern der Sache nach verlangte Kompensation einer Unterbesteuerung in einem Jahr durch eine Besteuerung in einem anderen Jahr ausgeschlossen. Dies gilt hier um so mehr, als es entgegen der Darstellung der Beschwerdeführer in den infrage stehenden Steuerjahren gerade nicht um die Bildung von stillen Reserven (als Folge einer Unterbewertung der Beteiligungen an den Entwicklungsgesellschaften), sondern um fiktive Aufwendungen der C. _____ (bzw. um nicht geschäftsmässig begründete Abschreibungen auf den Beteiligungen an den Entwicklungsgesellschaften) geht.

E. 6

Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht angenommen, die Steuerbehörden hätten bei Vornahme der Veranlagungen der Beschwerdeführer für die Steuerperioden 2003 - 2009 davon ausgehen dürfen, der verbuchte Aufwand sei korrekt gewesen; daran ändere auch nichts, dass in den Steuererklärungen Beteiligungsrechte an Gesellschaften enthalten gewesen seien. Zwar werde in der Rechtsprechung hervorgehoben, dass die Anforderungen an die

Abklärungspflicht der Behörden nicht überspannt werden dürften. Selbst wenn man hier jedoch auch nur die bescheidensten Ansprüche an die behördliche Abklärungs- und Untersuchungspflicht stelle, müsse man vorliegend anhand der Faktenlage erkennen, dass die Veranlagungsbehörde in all den vielen Steuerperioden auf jegliche Nachfragen oder Rückfragen verzichtet habe. Nicht einmal die elementarste Routinesichtung der Steuererklärungen sei erkennbar, aufgrund welcher der Steuerverwaltung jeweils bei einem Abgleich mit früheren Steuererklärungen ins Auge hätte springen müssen, dass unerklärlicherweise etliche Male abweichende Beteiligungsquoten, Anzahl Aktien und andere Zahlenwerte deklariert worden seien. Es hätte somit Klärungsbedarf bestanden und die Veranlagungsbehörde hätte aufgrund einer einfachen Auskunftsanfrage an den Beschwerdeführer schon damals den gesamten Sachverhalt erhellen können. Der Veranlagungsbehörde sei eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen, weshalb das Erfordernis des Vorliegens einer neuen Tatsache gemäss Art. 169 Abs. 1 StG /SH und Art. 151 Abs. 1 DBG entgegen der Vorinstanz nicht als erfüllt angesehen werden könne.

E. 6.1

Nach Art. 169 Abs. 1 StG /SH wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder wenn eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist. Die Anwendung dieser durch Art. 53 Abs. 1 StHG harmonisierten Bestimmung überprüft das Bundesgericht ebenso wie jene von Art. 151 Abs. 1 DBG, der für die Durchführung eines Nachsteuerverfahren in gleicher Weise das Vorliegen neuer Tatsachen verlangt, frei (vgl. Urteil 9C_649/2022 vom 7. März 2023 E. 3.1).

E. 6.2

Nach der Rechtsprechung zu Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG darf die Steuerbehörde grundsätzlich davon ausgehen, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ist. Solange ihr keine Indizien für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung vorliegen, ist die Steuerbehörde nicht gehalten, ergänzende Informationen einzuholen. Hingegen muss die Steuerbehörde aufgrund der Untersuchungsmaxime zu einer gründlicheren Prüfung schreiten, wenn es sich aus den Akten offensichtlich ergibt, dass die Steuererklärung die relevanten Tatsachen unvollständig oder unklar wiedergibt. Wenn die Steuerbehörde diese Unvollständigkeit oder Ungenauigkeit hätte erkennen müssen, ist der vorausgesetzte adäquate Kausalzusammenhang zwischen der lückenhaften Deklaration und der Unterbesteuerung unterbrochen. Unter diesen Umständen kann folglich kein Nachsteuerverfahren mehr eingeleitet werden, da sich die Unterbesteuerung nicht erst aus einer neuen Tatsache ergibt (Urteile 9C_634/2023 vom 21. Oktober 2024 E. 6.2.1; 9C_649/2022 vom 7. März 2023 E. 3.2; 2C_116/2021 vom 8. Juli 2021 E. 6.1 und 6.2, je mit Hinweisen). Von einer solchen Unterbrechung des Kausalzusammenhangs wird indessen praxisgemäss nur ausgegangen, wenn der Steuerbehörde grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist (Urteile 9C_649/2022 vom 7. März 2023 E. 3.2; 2C_676/2016 vom 5. Dezember 2017 E. 4.1; 2C_1023/2013 / 2C_1024/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27, StR 69/2014 S. 735; 2C_123/2012 / 2C_124/2012 vom 8. August 2012 E. 5.3.4, je mit Hinweisen).

E. 6.3

Die Vorinstanz hat zutreffend darauf hingewiesen, dass sich die Verbuchung fiktiver Aufwendungen bei der C. _____ in erheblichem Umfang erst bei den Untersuchungen der ASU ergeben hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 9.1.). Indem erst dadurch erkannt wurde, dass geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand in beachtlicher Höhe geltend gemacht wurde, ist mit der Vorinstanz das Vorliegen neuer Tatsachen zu bejahen. Daran ändern insbesondere auch die Einwände der Beschwerdeführer nichts. Selbst wenn von Inkongruenzen in den eingereichten Steuerklärungen mit Bezug auf die darin deklarierten Beteiligungen an den Entwicklungsgesellschaften auszugehen wäre, die zu Nachfragen der Steuerverwaltung hätten Anlass geben müssen, führt dies nicht zur Verneinung des Vorliegens neuer Tatsachen mit Bezug auf die infrage stehenden Aufwandbuchungen. Es kann im Übrigen nicht angenommen werden, die Beschwerdeführer hätten auf allfällige Anfragen betreffend die von ihnen deklarierten Beteiligungen spontan Auskunft über die geschäftsmässig nicht begründeten Zahlungen aufgrund fiktiver Rechnungen der Entwicklungsgesellschaften an die C. _____ gegeben. Auch insoweit erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

E. 7

Als unbegründet erweisen sich schliesslich auch die Rügen betreffend die von der Vorinstanz ausgefällte Hinterziehungsbusse.

E. 7.1

Es steht fest, dass der Beschwerdeführer selbst via die von ihm beherrschten Entwicklungsgesellschaften fiktive Rechnungen an seine Einzelunternehmung stellte und es als Folge davon zu ungenügenden Veranlagungen der Beschwerdeführer sowohl mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer kam. Damit ist zunächst entgegen der Vorbringen in der Beschwerde der objektive Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung zu bejahen.

E. 7.2

Unbegründet ist auch die Rüge, die Vorinstanz habe dem Beschwerdeführer zu Unrecht eine vorsätzliche Begehungsweise zur Last gelegt, obwohl die von ihr angenommene Hinterziehungshandlung ein äusserst komplexes Konstrukt darstelle, für dessen Umsetzung Fachwissen im nationalen und internationalen Steuerrecht erforderlich sei, über welches der Beschwerdeführer aber gerade nicht verfüge. Es steht fest, dass der Beschwerdeführer sich bzw. seinem Einzelunternehmen C. _____ im Namen der von ihm beherrschten Entwicklungsgesellschaften fiktive Rechnungen ausstellte. Unabhängig davon, dass es sich dabei um Offshore-Gesellschaften handelte, brauchte es keine tiefgründigen Kenntnisse des nationalen und/oder internationalen Steuerrechts beim Beschwerdeführer um zu erkennen, dass er auf diese Weise künstlich steuermindernden geschäftlichen Aufwand seines Einzelunternehmens kreierte und auf diese Weise die von ihm geschuldete Steuer verkürzte. In diesem Verhalten liegt, wie die Vorinstanz zutreffend feststellt, nicht nur eine fahrlässige, sondern eine vorsätzliche Steuerhinterziehung.

E. 7.3

Weiter ist der Beschwerdeführer der Auffassung, die Vorinstanz habe zu Unrecht auf ein schweres Verschulden bei ihm geschlossen, da die Annahme der Ausstellung fiktiver Rechnungen unhaltbar und die Verwendung von Offshore-Gesellschaften weder moralisch

verwerflich noch rechtlich unzulässig sei; von einem Lügengebäude könne entgegen der Vorinstanz keine Rede sei. Gänzlich ausser Acht lasse die Vorinstanz zudem die Rolle seines Treuhänders, obwohl er ausdrücklich auf dessen Tatbeitrag hingewiesen habe. Zu bedenken sei entgegen der Vorinstanz überdies, dass sein Verhalten letztlich zu keinem Steuerausfall geführt habe. Schliesslich habe die Vorinstanz zwar die ihm von der Steuerverwaltung auferlegte Busse wegen einer von ihr festgestellten Verletzung des Beschleunigungsgebots um 10% reduziert; angesichts der Schwere der Verletzung hätte sie indessen allein deshalb die Strafe nochmals um 20% reduzieren müssen. Wie bereits erwähnt steht fest, dass der Beschwerdeführer mit dem Ziel der Steuerverkürzung fiktive Rechnungen ausgestellt hat. Dabei hat die Vorinstanz im Übrigen nicht die Einschaltung von Offshore-Gesellschaften als solche zu seinen Lasten gewürdigt, sondern im Zusammenhang mit der Ausstellung der fiktiven Rechnungen hervorgehoben, dass es sich um vom Beschwerdeführer selbst beherrschte Gesellschaften handelte, die steuerbefreit und nicht buchführungspflichtig waren. Dies ist entgegen dem Beschwerdeführer keineswegs zu beanstanden, schuf er doch auf diese Weise Voraussetzungen, die eine Kontrolle durch die Steuerverwaltung, welche Leistungen durch die von ihm im Namen der Entwicklungsgesellschaften ausgestellten Rechnungen abgegolten werden sollten, massiv erschwerten. Es ist daher auch entgegen den Beschwerdeführern nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz geschlossen hat, der Beschwerdeführer habe damit ein eigentliches, schwer überprüfbares Lügengebäude erstellt. Bei alledem drängte es sich für die Vorinstanz auch nicht etwa auf, einen allfälligen Tatbeitrag des Treuhänders des Beschwerdeführers weiter zu untersuchen, zumal aus den geschilderten Verhaltensweisen des Beschwerdeführers unabhängig davon klar zu schliessen ist, dass er selbst in erheblichem Umfang zur Errichtung eines Lügengebäudes beitrug und mit dessen Hilfe eine Verkürzung seiner Steuern erwirkte; davon dass im Ergebnis keine Steuerverkürzung eingetreten sei, kann entgegen den Beschwerdeführern im Übrigen keine Rede sein. Zu beanstanden ist schliesslich auch nicht, dass die Vorinstanz wegen der langen Verfahrensdauer eine Reduktion der Busse um je 10% bzw. kumuliert 20% vorgenommen hat. Damit hielt sie sich im Rahmen des ihr zustehenden Ermessensspielraums. Diesen überprüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der Ermessensüberschreitung bzw. des -missbrauchs. Entsprechend greift es nur ein, wenn die Vorinstanz die Busse willkürlich niedrig oder hoch angesetzt hat (vgl. BGE 144 IV 136 E. 9.1; 143 IV 130 E. 2.2; Urteile 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 11.3; 2C_257/2018 / 2C_308/2018 vom 11. November 2019 E. 4.5.1). Inwiefern hier die Busse willkürlich hoch festgelegt worden sein soll, wird in der Beschwerde nicht, jedenfalls nicht ausreichend substantiiert dargelegt, so dass es auch insoweit beim angefochtenen Entscheid bleibt.

E. 8

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Schaffhausen als unbegründet und ist daher abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Parteienschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.