

# **BL\_GERICHTE 510 2010 66 vom 2. Juni 2006**

BL Gerichte, 2006-06-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_510\\_2010\\_66](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2010_66)

FR: BL\_GERICHTE 510 2010 66 du 2 juin 2006

IT: BL\_GERICHTE 510 2010 66 del 2 giugno 2006

## **Regeste**

Schneeballsystem

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) Aufgrund einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (im Folgenden: ESTV) leitete die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 2. Juni 2006 ein Nach- und Strafsteuerverfahren betreffend Nichtdeklaration Vermögenswerte der A. AG gegen den Pflichtigen ein und setzte ihm eine Frist von 20 Tagen zur Einreichung einer Stellungnahme. b) Mit Stellungnahme vom 6. Juli 2006 teilte die damalige Vertreterin des Pflichtigen mit, dass zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung für das Jahr 2002 dem Pflichtigen durch das Schreiben der B. Treuhand AG, (C), bereits bekannt gewesen sei, dass die A. AG im Zuge des Strafverfahrens in Liquidation gesetzt wurde und mit einem Verlust der Anlage gerechnet werden musste. Dies sei der Grund gewesen, weshalb die auf dem Papier ausgewiesenen Gewinne sowie das Guthaben und die dafür getätigten Schulden nicht in der Steuererklärung aufgeführt worden seien.

### **E. 2**

Mit Schreiben vom 18. September 2006 wurde die Stadtverwaltung D. zur Einreichung einer Stellungnahme bezüglich des eingeleiteten Nach- und Strafsteuerverfahrens aufgefordert. Mit Eingabe vom 26. September 2006 teilte die Stadtverwaltung D. der Steuerverwaltung mit, dass sie sowohl mit der Nachbesteuerung als auch mit dem Verzicht auf Erhebung der Strafsteuer einverstanden sei.

### **E. 3**

Mit Verfügung Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer 2002 vom 30. Januar 2007 erhob die Steuerverwaltung Nachsteuern inklusive Zinsen in der Höhe von total Fr. 74'269.70, wobei auf eine Steuerbusse verzichtet wurde. Als Begründung hielt sie zusammenfassend fest, dass sie aufgrund einer Mitteilung der ESTV festgestellt habe, dass der Steuerpflichtige im Jahre 2002 Anlagen in der Gesamthöhe von ca. Fr. 1'000'000.-- bei der A. AG getätigt habe und diese, sowie auch deren Erträge, in der Steuererklärung 2002 nicht deklariert worden seien. Aus diesem Grunde seien Nachsteuern zu erheben. Weiter kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen zwar kein leicht zu nehmendes sei, andererseits berücksichtigt werden müsse, dass der Steuerpflichtige nach dem Zusammenbruch der A. AG einen wesentlichen Teil seines Vermögens verloren habe. Obwohl dem Steuerpflichtigen die Nichtdeklaration der hier in Frage stehenden Vermögenswerte zu einem gewissen Grad vorgeworfen werden könne, werde im vorliegenden Fall auf die Erhebung einer Strafsteuer verzichtet. Der Steuerpflichtige sei durch den Verlust eines erheblichen Teils seiner Investition bereits

genug betrafft worden.

#### **E. 4**

Dagegen erhob der heutige Vertreter des Pflichtigen mit Schreiben vom 2. März 2007 Einsprache mit dem Begehren, die angefochtene Verfügung sei, soweit sie pro 2002 von einem nicht deklarierten Einkommen und / oder von einem nicht deklarierten Vermögen ausgehe und zulasten des Pflichtigen Nachsteuern festlege, aufzuheben. Als Begründung hielt er im Wesentlichen fest, der Einkommenssteuer pro 2002 unterliege das Total des Einkommens des Pflichtigen im Jahre 2002, wie es am 31.12.2002 festgestanden habe. Am Stichtag - 31.12.2002 - sei festgestanden, dass die den A. AG-Anlegern gutgeschriebenen, aber noch nicht ausbezahlten "Vermögenserträge" nie mehr zur Auszahlung gelangen würden, bzw. dass die dem Pflichtigen nun aufgerechneten "Vermögenserträge" von Fr. 166'171.-- plus Fr. 46'590.-- definitiv nicht steuerbares Einkommen 2002 geworden seien, weshalb sie somit auch nicht zur Nachbesteuerung herangezogen werden dürften. Der Vermögenssteuer pro 2002 wiederum unterliege nur Vermögen, das am 31.12.2002 vorhanden gewesen sei. Guthaben, die am Stichtag 31.12.2002 nicht realisierbar gewesen seien, also im Sinne von § 42 StG keinen "Verkehrswert" aufwiesen, würden nicht der Vermögenssteuer unterliegen. Nach den bis heute vorliegenden Erkenntnissen des Konkursverfahrens über die A. AG könne bzw. habe die Gesamtposition "A. AG" des Einsprechers per 31.12.2002 höchstens mit Fr. 190'000.-- plus Fr. 95'000.-- = Fr. 285'000.-- (= 40% plus 20% = total 60% der Einlagen) bewertet werden können. Diesem Aktivum von Fr. 285'000.-- sei aber ein Passivum gegenüber gestanden, da der Pflichtige und sein mittlerweile verstorbener Bruder ihr gemeinsames A. AG-Investment von total Fr. 950'000.-- fremd- bzw. ihre gemeinsame Anlage durch Aufnahme eines Hypothekarskredits finanziert hätten. Berücksichtige man korrekterweise auch dieses Passivum, das jeden der beiden Brüder per 13.12.2002 mit Fr. 500'000.-- belastet habe, zeige sich, dass der Einsprecher per 31.12.2002 per Saldo nicht zuwenig, sondern zuviel Vermögen versteuert habe.

#### **E. 5**

a) Mit Schreiben vom 18. September 2008 teilte die Steuerverwaltung dem heutigen Vertreter des Pflichtigen mit, dass sie aufgrund der Aktenlage von einem zumindest eventualvorsätzlichen Verhalten des Pflichtigen ausgehen müsse, weshalb sie eine Busse von im Regelfall 100% der Nachsteuer in Erwägung ziehe. Aufgrund dieser Schlechterstellung (reformatio in peius) gewähre sie dem heutigen Vertreter des Pflichtigen eine Frist bis zum 24. Oktober 2008 zur Stellungnahme. b) Innert erstreckter Frist hielt der Vertreter des Pflichtigen mit Eingabe vom 24./30. Oktober 2008 (recte: 30. November 2008) an dem Begehren bezüglich der Aufhebung der ergangenen Nachsteuerverfügung fest. Als Begründung machte er insbesondere geltend, nach § 88 Abs. 1 StG bemesse sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode, die von Jahresultimo zu Jahresultimo dauere. Danach unterliege der Einkommensbesteuerung, was sich innerhalb der Steuerperiode an Einkünften akkumuliert habe. Guthaben, die nur bis zu einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb der Periode realisierbar gewesen, aber nicht rechtzeitig realisiert worden seien, und später in der Periode ihre Werthaltigkeit verloren hätten, zählten nach diesem Periodenprinzip nicht zum steuerbaren Einkommen. Dem Gesagten entspreche auch die vermögenssteuerrechtliche Regel des § 46 Abs. 3 StG. Es treffe zu, dass die geprellten Anleger letztlich offenbar etwa 60% ihrer Einlagen wieder "sehen" würden. Das bedeute aber auch, dass zumindest per Saldo keinerlei Gewinne erwirtschaftet

worden seien und gutgeschrieben werden konnten. Was gutgeschrieben worden sei, entstamme zur Gänze irgendwelchen im Rahmen des "Schneeballsystems" veruntreuten Anlagen von Mitanlegern. Für derlei Gutschriften und Zahlungen der A. AG hätten die Investment-Verträge zwischen den Anlegern und der A. AG aber keine Rechtsgrundlage gebildet. Durch diese Verträge akzeptiere der einzelne Anleger mitnichten, dass ihm statt korrekt erwirtschafteter Gewinne bei Dritten veruntreute Mittel zugewendet würden. In Wahrheit fehle es für derlei Leistungen zwischen der A. AG und ihren Anlegern jedweder causa. Solche Leistungen seien also nicht geschuldet gewesen, und hätten, wenn sie denn trotzdem bezogen worden wären, nach Bereicherungsregeln zurückerstattet werden müssen (OR 62). Es gebreche daher weiterhin auch an jedweder (objektiven und subjektiven) Voraussetzung für die neuerdings erwogenen Strafbesteuerungen, von denen daher abzusehen sei.

## **E. 6**

Mit Einsprache-Entscheid vom 2. September 2010 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit der wesentlichen Begründung ab, dass es sich bei der A. AG um eine Investment-Gesellschaft handle, die sich bereits vor ihrer Eintragung ins Handelsregister im Jahre 2001 als Anlageberaterin betätigt und Kundengelder entgegengenommen habe, um sich mit diesem gepoolten Kapital am CHF/USD-Devisenhandel zu beteiligen. Die Abwicklung der Ein- und Auszahlungen gegenüber den Kunden sei nach dem Schneeballsystem erfolgt. Die A. AG habe für die Kunden monatliche Kontoauszüge mit den Gewinnen/Verlusten erstellt. Die Anleger seien in der Lage gewesen, die "erwirtschafteten" Nettogewinne zu beziehen oder diese ihrem Konto zurechnen zu lassen. Die von den Anlegern geforderten Renditen und Kapitalrückzahlungen habe die A. AG durch die Anlagegelder der neu beigetretenen Personen finanziert. Über die A. AG sei Ende 2003 der Konkurs eröffnet worden. Somit könne angenommen werden, dass Auszahlungen im Oktober 2002 nicht als unwahrscheinlich einzustufen seien. Im Oktober 2002 seien Kunden letztmals von der A. AG über ihre Investition informiert worden. So habe der Pflichtige über das Konto (X) für sich und zusammen mit seinem Bruder (als Solidarschuldner) über das Konto (Y) per Oktober 2002 noch Abrechnungen erhalten. Als massgebender Zeitpunkt für die Realisierbarkeit der Einkünfte gelte nicht erst der 31. Dezember 2002. Die Anleger hätten bei der A. AG jederzeit Rückzahlungen beanspruchen können. So gesehen seien die Vermögenserträge in der Steuerperiode 2002 noch realisierbar und damit einkommenswirksam gewesen. Dies zeigten im vorliegenden Fall auch die konkret getätigten Kapitalrückzüge. Auch spiele es gemäss der vielfach bestätigten Rechtsprechung zu Schneeballsystemen keine Rolle, ob es veruntreute Mittel gewesen seien oder nicht. Der Vertrag zwischen dem Pflichtigen und der A. AG sei gültig zustande gekommen. Nach dem Gesagten seien die Forderungen gegenüber der A. AG im nachbesteuerten Zeitraum (noch) nicht als unsicher einzustufen. Die Vermögens- und Ertragbestandteile seien damit zu Recht nachbesteuert worden, da sie nicht deklariert worden seien. In Bezug auf den Einwand, die aufgestockte Hypothek müsse als Passivum bei den Vermögenssteuerberechnungen aufgenommen werden, sei festzuhalten, dass rechtskräftige Faktoren grundsätzlich unabänderlich seien. Eine Nachsteuer berichtige Steuerfaktoren in bereits rechtskräftigen Veranlagungen, weil aufgrund neuer Tatsachen diese als unvollständig erkannt würden. Die Korrektur dürfe sich nur auf diese Erkenntnisse erstrecken. Abzüge, die keine Gewinnungskosten zu den Aufrechnungen bilden würden, blieben von der Nachsteuer unberührt. Die Hypothekarschuld stehe nur indirekt im Zusammenhang mit der aufgerechneten Investition. Ein steuerlicher Konnex sei zu

verneinen. Dies gelte erst recht mit Blick auf die nachbesteuerten Vermögenserträge. Die Hypothekarschuld könne daher nicht nachträglich korrigiert werden. Die entsprechende Position in der Steuererklärung sei mit den restlichen Veranlagungsfaktoren rechtskräftig geworden. Letztlich seien auch die Voraussetzungen für eine Revision nicht gegeben, da der Schuldenbestand ohne weiteres innert der ordentlichen Rechtsmittelfrist hätte gerügt werden können. Weiter hielt die Steuerverwaltung betreffend der Strafbusse fest, dass aus dem Steuerformular und der Wegleitung unmissverständlich hervorgehe, dass sämtliche Einkommens- und Vermögensbestandteile steuerbar seien. Geldanlagen in der Höhe von rund einer Million Franken könnten nicht übersehen werden und undeklariert bleiben. Das Verhalten sei damit zumindest als eventualvorsätzlich zu qualifizieren, da der Pflichtige eine Unterbesteuerung in Kauf genommen habe, weshalb eine Busse in Höhe des gesetzlichen Minimums von einem Drittel der Nachsteuer auszusprechen sei.

#### **E. 7**

Dagegen erhob der heutige Vertreter des Pflichtigen mit Schreiben vom 3. Oktober 2010 Rekurs mit den Begehren, 1. Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 02.09.10 und die durch diese bestätigte Verfügung vom 30.01.07 seien aufzuheben, soweit sie dem Rekurrenten pro 2002 Nachsteuern zur Staats- und Gemeindesteuer auferlegen. 2. Der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 02.09.10 sei aufzuheben, soweit er zulasten des Rekurrenten pro 2002 neu Steuerbussen zur Staats- und Gemeindesteuer festsetze und 3. Unter o/e Kostenfolge. Als Begründung hielt er zusammenfassend fest, der Rekurrent habe nach der Razzia der A. AG vom 4. Dezember 2002, der Verhaftung von A. AG CEO und den bezüglichen Schlagzeilen der Zeitung K. vom 16. und 19. Dezember 2002 seine Guthaben gegen die A. AG bis auf eine noch unbekannte Dividende gefährdet gesehen, weshalb er in der Steuererklärung per 31. Dezember 2002 weder die völlig unsicheren Guthaben an die A. AG, noch die Darlehensschuld für die Fremdfinanzierung des A. AG-Investments bei der Bank E. deklariert habe. Er habe sich hiezu berechtigt geglaubt, weil er sich nicht habe vorstellen können, dadurch Steuerfaktoren nicht zu deklarieren, aus denen sich zu seinen Lasten pro 2002 eine einkommens- oder vermögenssteuermässige Mehrbelastung ergeben könnte. Nach § 88 Abs. 1 StG "bemisst sich" "das steuerbare Einkommen" "nach den Einkünften in der Steuerperiode", die nach § 88 Abs. 2 StG mit dem Kalenderjahr übereinstimme. Danach unterliege der Einkommensbesteuerung, was sich innerhalb der Steuerperiode an Einkünften akkumuliert habe. Einkunft sei ein Rechtserwerb, dessen Erfüllung entweder schon erfolgt oder aber nicht unsicher sei. Guthaben, die nur bis zu einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb der Periode realisierbar (nicht unsicher) gewesen seien, bis dann aber nicht realisiert worden seien, würden zu diesem Zeitpunkt die Einkommensqualität verlieren und könnten daher am Ende der Periode, wenn (erst) das "steuerbare Einkommen" der Periode ermittelt und gemäss Ergebnis deklariert werden müsse, nicht mehr als steuerbares Einkommen behandelt werden. Die Einkommensqualität eines erlangten Guthabens (erfolgte Erfüllung oder Erfüllung nicht unsicher) müsse bis zum Ende der Bemessungsperiode erhalten bleiben. Da die fraglichen "Gewinn" guthaben des Rekurrenten nicht realisiert worden und am Ende des Bemessungsperiode (31.12.02) nicht mehr realisierbar gewesen seien, dürften sie der Periode auch nicht als steuerbares Einkommen zugerechnet werden. Aus Sinn und Zweck der Nachsteuer sei insbesondere auch abzuleiten, dass im Nachsteuerverfahren auch steuermindernde Tatsachen zu berücksichtigen seien, und zwar ebenfalls solche, die im Nachsteuerverfahren erstmals geltend gemacht oder zutage treten würden, "unabhängig davon, ob sie zu den steuerbegründenden Tatsachen, die zum Nachsteuerverfahren geführt

hätten, konnex seien oder nicht". Weiter sei zu berücksichtigen, dass es in Wahrheit für derlei Leistungen zwischen der A. AG und ihren Anlegern in jedweder causa gefehlt habe, also nicht geschuldet gewesen seien, und hätten - wenn sie denn trotzdem bezogen worden wären - nach Bereicherungsregeln zurückerstattet werden müssen (OR 62). Der Erwerb einer Forderung, der eine Bereicherungseinrede entgegen stehe, oder der Erwerb eines Aktivums, der zugleich eine Bereicherungsschuld in Höhe dessen Werts zur Entstehung bringe, stelle aber kein steuerbares Einkommen dar. Das Bundesgericht schein dem insofern zuzustimmen, als es (immerhin) bei fehlenden guten Glauben des Gläubigers eine ungerechtfertigte Bereicherung attestiere, was bedeuten würde, dass die fraglichen "Gewinn" Guthaben gegen die A. AG jedenfalls ab den Berichten der Zeitung K. vom 16. und 19. Dezember 2002 als unsichere (und damit der Einkommenssteuer nicht unterliegende) Forderungen gelten mussten bzw. müssen. Unter dem Gesichtswinkel der Anfechtungsfrist des Art. 286 SchKG hätten die Guthaben sogar bereits ab dem 24.11.02 als unsicher gelten müssen. Die Feststellung des nach dem Gesetz steuerbaren Vermögens des Rekurrenten am 31.12.02 wiederum verlange, dass bei der Bewertung der nacherhobenen Guthaben der A. AG § 46 Abs. 3 StG entsprochen werde und zusätzlich zu den dergestalt zu bewertenden Guthaben auch die im Nachsteuerverfahren bzw. bezüglichlichen Einspracheverfahren bekanntgewordenen Schulden in Anschlag gebracht werden, die eigens zur Finanzierung des A. AG-Investment begründet worden seien. Bezüglich der Strafsteuer hielt der heutige Vertreter des Pflichtigen weiter fest, da nach dem Gesagten keine Faktoren deklariert worden seien, die einen ungerechtfertigten Steuerausfall zur Folge gehabt hätten, bestehe auch für eine Strafbesteuerung kein Raum. Die in dem Einsprache-Entscheid verfügte Strafbesteuerung erscheine auch deshalb als unzulässig, weil dem Rekurrenten angesichts des vorstehend Dargelegten und der Komplexität der berührten Rechtsfragen weder Fahrlässigkeit noch erst recht Vorsatz nachgewiesen werden könne. Eventualiter ersuchte der heutige Vertreter des Pflichtigen die Begehren gestützt auf § 183 Abs. 1 StG zu schützen. Die Besteuerung eines fiktiven, nicht realisierbaren Gewinns bzw. fiktiven, nicht vorhandenen Vermögens sei offensichtlich ungerecht und widerspreche dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz. Sie schaffe damit eine objektive Härte und die zusätzliche Verletzung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes zu seinen Lasten schaffe auch eine subjektive Härte.

## **E. 8**

Mit Vernehmlassung vom 29. November 2010 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, wobei sie zur Begründung auf den Einsprache-Entscheid verwies. Weiter hielt sie fest, dass zudem eine reichhaltige Rechtsprechung zu solchen sogenannten "Schneeballsystemen" wie F. (...), G Investments (...) oder eben A. AG bestehe.

## **E. 9**

Zu prüfen bleibt, inwiefern im Nachsteuerverfahren auch steuermindernde Tatsachen, sprich die vom heutigen Vertreter des Pflichtigen geltend gemachte Hypothek, zu berücksichtigen ist. a) Hinsichtlich der Frage, ob steuermindernde Tatsachen auch dann berücksichtigt werden müssen, wenn sie für die Steuerpflichtigen schon vor Eintritt der formellen Rechtskraft der Veranlagungsverfügung bekannt waren und/oder mit den die Nachsteuern begründeten Tatsachen in keinem Zusammenhang stehen, wurden in Lehre und Praxis unterschiedliche Antworten gegeben. Es wird zum einen die Auffassung vertreten, dass steuermindernde Tatsachen im Nachsteuerverfahren nur dann berücksichtigt werden dürften, wenn sie mit den die Nachsteuer begründeten Tatsachen unmittelbar in

Verbindung stünden. Zum anderen wird die Meinung vertreten, dass dies nicht Sinn und Zweck der Nachsteuer sein könne. Vorbehalten seien für die Verwaltung wie auch für die Pflichtigen der Grundsatz von Treu und Glauben und das Verbot widersprüchliches Verhalten. Diese Schranken würden in genügendem Mass gewährleisten, dass in einem Nachsteuerverfahren nicht von vorneherein die gesamte Veranlagung neu zur Diskussion gestellt werden könne (vgl. zum Ganzen Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 12 f.). b) Das Steuergericht vertritt die Meinung, da der Steuerverwaltung im Nachsteuerverfahren Grenzen gesetzt werden, das heisst die Steuerverwaltung im Nachsteuerverfahren nicht nachholen kann, was sie bei pflichtgemässer Veranlagungsarbeit im Zeitpunkt der Veranlagung schon hätte korrigieren oder beanstanden können, muss dies spiegelbildlich auch für den Pflichtigen bezüglich steuermindernden Tatsachen gelten. Das heisst, dass steuermindernde Tatsachen bei der Berechnung der Nachsteuer nur Berücksichtigung finden können, wenn sie die Voraussetzungen des Revisionstatbestandes von § 132 StG erfüllen. Der Nachsteuerpflichtige darf im Nachsteuerverfahren nicht bessergestellt sein als jeder andere Steuerschuldner (vgl. Peter Kubli, Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht, Dissertation, Zürich 1984, S. 38 N 183). Eine Revision ist gemäss § 132 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragssteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Der Steuerpflichtige hätte in casu unbestrittenermassen bereits im ordentlichen Verfahren die Hypothek geltend machen können, weshalb die Voraussetzungen des Revisionstatbestandes nicht erfüllt sind. Infolgedessen hat die Steuerverwaltung zu Recht die erst im Nachsteuerverfahren geltend gemachte Hypothek als steuermindernde Tatsache nicht berücksichtigt. Der Rekurs ist bezüglich der Vermögensnachsteuer teilweise gutzuheissen, indem die Vermögensnachsteuer auf Fr. 285'000.-- zu reduzieren ist.

#### **E. 10**

Im Folgenden ist zu untersuchen, ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen zu Recht eine Busse auferlegt hat. Nach § 151 StG wird, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft, die einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer beträgt; bei Selbstanzeige kann die Busse bis auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt werden.

#### **E. 11**

a) Der Tatbestand der Steuerverkürzung erfordert in objektiver Hinsicht, dass der Steuerpflichtige einen ungerechtfertigten Steuervorteil erlangt hat, weil die Veranlagungsbehörde für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen nicht gekannt hat und die Veranlagung aus diesem Grund zu Unrecht unterblieben oder rechtskräftig ungenügend ausgefallen ist. Vorausgesetzt wird zunächst, dass dem Gemeinwesen gegenüber dem hinterziehenden, unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Täter eine Steuerforderung zusteht. Auf Grund der Tatsache, dass die Veranlagung des betreffenden Steuerpflichtigen unvollständig ausgefallen ist oder zu Unrecht unterblieben ist, hat das Gemeinwesen jedoch einen Steuerausfall erlitten. Dieser Verlust (bzw. die ihm zugrunde liegende unvollständige/unterbliebene Veranlagung) ist die Folge einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung. Eine unvollständige Veranlagung ist möglich, weil der Veranlagungsbehörde falsche oder unvollständige Angaben (z.B.

hinsichtlich Einkünfte oder Vermögenswerte des Steuerpflichtigen) vorliegen, auf welche sie sich bei der Veranlagung abstützt (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi in: a.a.O., 151 N 6 f.). Die Steuerhinterziehung wird zumeist als sog. echtes Unterlassungsdelikt dadurch begangen, dass der Steuerpflichtige gesetzlich umschriebene Mitwirkungspflichten verletzt. Eine richtige Einschätzung ist im ordentlichen ("offenen" Veranlagungs- bzw. im Steuerjustiz-) Verfahren nicht mehr möglich, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A. Zürich 2006, § 235 N 26 ff.). b) Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gebietet ihm, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Im Interesse der Praktikabilität und Rechtssicherheit wird diese Pflicht in verschiedenen gesetzlichen Verfahrenspflichten konkretisiert. Diese halten den Steuerpflichtigen an, seine tatsächlichen Verhältnisse darzustellen, Beweismittel für die Richtigkeit seiner Darstellung zu beschaffen oder Beweiserhebungen zu dulden (Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 42 StHG N 3). Die umfassenden Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen machen ihn insofern zum Garanten des geschützten Rechtsguts, als er gehalten ist, den Eintritt der Rechtskraft einer wegen unzutreffender Sachverhaltsfeststellung ungenügenden Veranlagung durch Anfechtung zu verhindern (Zweifel a.a.O., Art. 56 StHG N 7a). Die Verletzung der Mitwirkungspflicht zeigt sich darin, dass der Pflichtige ein Nachsteuerverfahren hätte vermeiden können, wenn er bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Veranlagungsbehörde über seine gesamten finanziellen Verhältnisse in Kenntnis gesetzt hätte. Der Pflichtige hätte auf die Unsicherheit der Besteuerung der Gewinne aus der A. AG hinweisen müssen, wenn er sich über die steuerrechtliche Bedeutung im Unklaren gewesen ist. Er darf diese Unklarheit nicht einfach verschweigen, da er die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung trägt. Die ordentliche Veranlagung für das Jahr 2002 blieb, wie bereits dargestellt, mangels Deklaration des vollständigen Einkommens sowie gesamten Vermögens unvollständig, weshalb das Gemeinwesen einen Steuerausfall erlitten hat. Demzufolge ist vorliegend der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung erstellt.

## **E. 12**

In subjektiver Hinsicht ist im Folgenden zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen Vorsatz oder Fahrlässigkeit anzulasten ist. a) Vorsätzlich begeht eine Steuerhinterziehung, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 18 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs, in der vorliegend zu beurteilenden Fassung, [aStGB] vom 21. Dezember 1937). Der Vorsatz muss sich dabei auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale beziehen. Der Steuerpflichtige oder der zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichtete muss demnach zum einen wissen, dass er steuer- bzw. abzugspflichtig ist und er durch sein Verhalten einen ungerechtfertigten Steuervorteil erwirkt oder einen Quellensteuerabzug nicht bzw. nicht vollständig vornimmt, und zum anderen in Kenntnis dessen genau dies verwirklichen will. Dem Vorsatz gleichgestellt wird der Eventualvorsatz. Dieser liegt vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestandes zwar nicht mit Sicherheit voraussieht, aber für möglich hält und ihn für den Fall seines Eintritts billigt oder ihn in Kauf nimmt. Der Vorsatz ist durch die Steuerbehörde nachzuweisen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt der Nachweis des Vorsatzes bei der Steuerverkürzung als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Täter sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so wird angenommen, dass der Täter auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der

Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz) hat (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O., 151 N 18 f). b) Fahrlässig handelt, 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 beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Der gegenüber dem Täter erhobene Vorwurf bezieht sich somit auf fehlende oder ungenügende Sorgfalt. Dem Beschuldigten sind die Umstände vorzuhalten, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit seines Verhaltens sowie Vorhersehbarkeit und Vermeidbarkeit des Erfolgs ergeben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 235 N 53). Je nachdem, ob der Täter die mögliche Bedeutung seines Verhaltens bedacht hat, liegt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit vor. An das Mass der im Steuerrecht geforderten Sorgfalt werden generell hohe Anforderungen gestellt. Im Einzelfall bestimmt sich die gebotene Sorgfalt danach, wie komplex der zu beurteilende steuerrechtliche Sachverhalt ist und wie "detailliert und klar die Steuerbehörde die Mitwirkung der dazu verpflichteten Person verlangt". Neben diesen Umständen (objektive Sorgfaltspflicht) sind jedoch auch die persönlichen Verhältnisse des Täters (subjektive Sorgfaltspflicht) zu beachten. Zu beurteilen ist, was ein gewissenhafter und besonnener Mensch mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten des Täters (z.B. hinsichtlich Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung) in der fraglichen Situation getan oder unterlassen hätte (vgl. Filli/Pfenninger-Hirschi, a.a.O. 151 N 20 f.). c) Vorliegend hat der Pflichtige in seiner Steuererklärung weder Angaben über das von ihm investierte Vermögen in die A. AG noch über deren Erträge gemacht, obwohl sämtliche Belege auf seinen Namen lauteten. Es wäre dem Pflichtigen schon aufgrund der Grösse und der weitreichenden Konsequenzen des Geschäfts zumindest zumutbar gewesen, im Vorfeld eine Abklärung darüber zu treffen, welche steuerlichen Konsequenzen ihn treffen würden. Aufgrund der Ausführungen ist einzig davon auszugehen, dass der Pflichtige durch sein Verhalten, der veranlagenden Behörde nicht alle steuerrelevanten Vorgänge mitzuteilen, zumindest eine zu niedrige Veranlagung und damit eine zu tiefe Steuerbelastung in Kauf nahm. Das Argument, dass er sich einer Unrichtigkeit der Deklaration, die zu einem Steuerausfall führen könnte nicht bewusst war, kann nicht gehört werden. Offensichtlich war es der veranlagenden Behörde aufgrund der ihr vorliegenden Unterlagen nicht möglich eine vollständige Veranlagung zu erstellen. Der Ansicht der Vorinstanz, dass der Pflichtige zumindest eventualvorsätzlich gehandelt hat, ist demnach beizupflichten.

### **E. 13**

Schliesslich ist der Grad des Verschuldens des Pflichtigen festzusetzen. a) Gemäss § 151 StG beträgt bei vollendeter Steuerhinterziehung die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Eine Unterschreitung des gesetzlich vorgesehenen Regelstrafmasses ist nur bei Vorliegen von Strafmilderungsgründen im Sinne von Art. 11, 20 oder 64 aStGB in Verbindung mit Art. 65 f. aStGB zulässig (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 56 StHG N 36). Auf eine Selbstanzeige nach § 151 StG ist vorliegend nicht weiter einzugehen, da diese schon am Vorliegen einer spontanen und aus eigenem Antrieb erfolgten Anzeige des Pflichtigen bei der Steuerbehörde scheitert. b) Die Strafzumessung gemäss § 155 StG richtet sich nach der Schwere des Verschuldens, nach dem eingetretenen oder beabsichtigten Erfolg und nach den persönlichen Verhältnissen des Angeschuldigten. Die

Schwere des Verschuldens hat massgebenden Einfluss auf die Strafzumessung. Ausgangspunkt dieser Vorwerfbarkeit ist die Freiheit, anders zu handeln und wohl auch das Ausmass des Unheils, das der Täter schuldhaft herbeigeführt hat. Für die Strafzumessung ist in erster Linie das Mass der Schuld erheblich. Bei der Strafzumessung berücksichtigt der Richter die Beweggründe, das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen. Sodann sind besondere Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe zu beachten. Für die Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung folgt daraus, dass innerhalb der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben die Strafzumessung grundsätzlich nur innerhalb des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer beachtet werden darf (vgl. Thomas Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St.Gallen 2007, S. 65 f.). Zu den persönlichen Verhältnissen zählen Eigenschaften und Erfahrungen des Täters. Sie umfassen sämtliche Lebensumstände im Zeitpunkt der Strafzumessung. Dazu gehören etwa Familienstand und Beruf, Alter, geringe Lebenserwartung, Gesundheit, soziale Herkunft, Lebenserfahrung, Bildungsstand, mehr oder weniger günstige Lebensverhältnisse oder auch Alkohol- und Drogenabhängigkeit. Die Lebensumstände können Aufschluss über das Mass der Schuld bzw. darüber geben, wie sehr oder wie wenig der Täter fähig gewesen ist, die Rechtswidrigkeit der Tat zu erkennen oder den Antrieben zur rechtswidrigen Tat zu widerstehen. Erheblich ist dabei auch das Verhalten nach der Tat oder das Umfeld, in welchem der Täter lebt (vgl. Thomas Hofer, a.a.O. S. 87 f.). c) Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände im Zusammenhang mit den Anlagen bei der A. AG erscheint es angemessen, eine Busse in Höhe des gesetzlichen Minimums von einem Drittel der Nachsteuer auszusprechen. Aus diesem Grund ist an der Festsetzung der Busse auf 33,3% der Nachsteuer festzuhalten. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

#### **E. 14**

Der heutige Vertreter des Pflichtigen stellt den Eventualantrag, es seien die Begehren des Rekurrenten gestützt auf § 183 Abs. 1 StG zu schützen, wobei er auf den Entscheid der kantonalen Taxationskommission 2006-10.29 vom 7. Dezember 2006 verwies. a) Ergibt sich gemäss § 183 Abs. 1 StG bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung, so kann im Einschätzungsverfahren die kantonale Taxationskommission oder im Rekursverfahren das Steuergericht von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen. b) Aus dem vom heutigen Vertreter des Pflichtigen zitierten Entscheid der kantonalen Taxationskommission geht hervor, dass die Taxationskommission Gesuche im Zusammenhang mit Schneeballsystemen generell abschlägig beurteilt, mit dem Hinweis, "dass die Wohltat einer milderer Besteuerung über den Härteparagrafen keine Anwendung auf vorsätzliche Steuerhinterziehungen finden würde, auch wenn klar war, dass zahlreiche im Nach- und Strafsteuerverfahren erhobene Steuerforderungen auf den effektiv nie geflossenen Einkommen im Steuererlassverfahren oder gar mit einem Verlustschein enden würden". Zwar wurde dem Gesuch der Gesuchsteller um Verzicht auf die Erhebung einer Nachsteuer im zitierten Entscheid teilweise entsprochen, doch handelt es sich dabei um einen anderen Sachverhalt als den Vorliegenden. Die Gesuchsteller deklarierten - im Gegensatz zum Rekurrenten - in ihrer Steuererklärung die Investition als Vermögen. Somit ist der zitierte Entscheid der kantonalen Taxationskommission mit dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weshalb das Eventualbegehren abzuweisen ist. Der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen. Aufgrund all dieser Ausführungen ist der Rekurs demnach teilweise gutzuheissen.

## **E. 15**

(...)

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