

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.222 vom 20. Juli 2016

BS Appellationsgericht, 2016-07-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2015.222

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.222 du 20 juillet 2016

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2015.222 del 20 luglio 2016

Erwägungen

E. 1

1.1 Da sich inhaltlich dieselben Fragen stellen, werden die Verfahren gegen die Entscheide der Vorinstanz betreffend die kantonalen Steuern pro 2002 bis 2008 (VD.2015.222) und betreffend die direkte Bundessteuer pro 2002 bis 2008 (VD.2015.223) zusammengelegt und es kann darüber in einem einzigen Urteil befunden werden.

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Gesetzes über die direkten Steuern [Steuergesetz; StG; SG 640.100], § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG; SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. 99 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG; SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Bezüglich der direkten Bundessteuer kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids mittels Beschwerde an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen der Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

1.3 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin der angefochtenen Verfügungen zu. Der Rekurs wurde zudem rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 i.V.m. § 164 Abs. 2 StG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG).

Auf den Rekurs ist somit einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 StG). Demnach prüft das Gericht

insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat. In Bezug auf die direkte Bundessteuer können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

E. 2

Unbestritten ist, dass die Rekurrentin nicht innert der gesetzlichen Frist gegen die im Nach- und Strafsteuerverfahren ergangenen Verfügungen Einsprache erhoben hat.

Die Rekurrentin macht vorliegend die Nichtigkeit der Nachsteuer- und Bussenverfügungen geltend.

2.1 Fehlerhafte Verfügungen sind in der Regel nicht nichtig, sondern nur anfechtbar und erwachsen durch Nichtanfechtung in Rechtskraft; die Nichtigkeit, d.h. die absolute Unwirksamkeit einer Verfügung, bildet die Ausnahme. Zur Abgrenzung der blossen Anfechtbarkeit von der Nichtigkeit einer Verfügung folgt die Rechtsprechung, wie bereits die Vorinstanz korrekt festgestellt (angefochtene Entscheide, E. 3b.bb) und die Rekurrentin explizit anerkannt hat (Rekursantwort, Rz. 13), der sog. Evidenztheorie. Danach wird die Nichtigkeit einer Verfügung nur angenommen, wenn sie mit einem schwerwiegenden Mangel behaftet ist, der offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe fallen hauptsächlich die funktionelle oder sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht. In seltenen Ausnahmefällen führen auch inhaltliche Mängel zur Nichtigkeit einer Verfügung. Die inhaltlichen Mängel müssen danach ausserordentlich schwer wiegen, so dass diese die Verfügung sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich werden lassen. Erweist sich eine Verfügung als nichtig, ist sie von Anfang an unwirksam, wobei die Nichtigkeit durch jede rechtsanwendende Behörde von Amtes wegen und jederzeit, insbesondere auch nach Ablauf der Rechtsmittelfristen, zu beachten ist (zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, Rz. 1096 ff.; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 31 N 13 ff.; Wiederkehr/Richli, Praxis des allgemeinen Verwaltungsrechts, Band I, Bern 2012, Rz. 2554 ff.; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Art. 147 N 34; Hangartner, Die Anfechtung nichtiger Verfügungen und von Scheinverfügungen, in: AJP 2003, S. 1053, 1054 sowie BGE 137 I 273 E. 3.1; 136 II 489 E. 3.3; 133 II 366 E. 3.2; BGer 8C_1065/2009 vom 31. August 2010 E. 4.2.3; VGE VD.2014.216 vom 9. Februar 2015 E. 2.4 und VD.2014.83 vom 2. September 2014 E. 5.2).

2.2 Die Rekurrentin beanstandet, dass die Verfügungen vom 13. September 2012 sowohl an formellen als auch inhaltlichen Mängeln leiden. Sie macht geltend, die Beurteilung der Nichtigkeit habe gestützt auf sämtliche Mängel zu erfolgen, indem diese gesamthaft geprüft

und als Ganzes qualifiziert werden müssten. Den Erwägungen der Vorinstanz, wonach gemäss der Ansicht der Rekurrentin die inhaltlichen Mängel für die Beurteilung der Nichtigkeit der Verfügungen nicht beachtet wurden, könne daher nicht gefolgt werden (zum Ganzen Rekursantwort, Rz. 14).

Der Rekurrentin ist zuzustimmen, wenn diese ausführt, dass die Beurteilung der Nichtigkeit einer Verfügung gestützt auf sämtliche dieser anhaftenden Mängel zu erfolgen habe. So kann nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts etwa eine Häufung von Verfahrensfehlern, die für sich allein betrachtet keine Nichtigkeit des Entscheides bewirken, durchaus dazu führen, dass das Verfahren als derart mangelhaft erscheint, dass eine Heilung im Rechtsmittelverfahren ausgeschlossen und die Verfügung damit nichtig ist (BGE 124 V 180 E. 4b; BGer 1A.160/2004 vom 10. März 2005 E. 2.2). Ebenso kann eine Häufung von inhaltlichen Mängeln in ihrer Summe zur Qualifizierung eines ausserordentlich schweren Mangels führen und die Verfügung sinnlos, sittenwidrig oder willkürlich und damit nichtig werden zu lassen, auch wenn jeder für sich genommen als nicht sehr schwerwiegend erscheint (vgl. BGer 2C_336/2009 vom 23. Februar 2010 E. 2.4). Sofern allerdings ■ wie vorliegend ■ geltend gemacht wird, die Nichtigkeit der Verfügung beruhe auf einem Zusammentreffen formeller und inhaltlicher Mängel, ist in Bezug auf die für die Annahme der Nichtigkeit nach der Evidenztheorie vorausgesetzte Schwere stets nach der Art des Mangels zu differenzieren. Die Nichtigkeit einer Verfügung kann daher nicht mit einem Zusammentreffen von Verfahrensmängeln und solchen inhaltlicher Natur begründet werden, sofern deren Häufung für sich alleine betreffend die Verfahrensmängel keinen schwerwiegenden bzw. betreffend die inhaltlichen Mängel keinen ausserordentlich schwerwiegenden Mangel darstellt.

2.3 Mit ihrem Rekurs macht die Rekurrentin zunächst geltend, eine Ermessensveranlagung sei zwar im Nachsteuerverfahren, nicht aber in einem einheitlichen Nach- und Strafsteuerverfahren zulässig. Die Vorinstanz verkenne die uneingeschränkte Geltung der gemäss Art. 6 Ziff. 2 EMRK geltenden Unschuldsvermutung im Steuerstrafverfahren. Eine Ermessensveranlagung sei in einem Steuerstrafverfahren nicht zulässig (zum Ganzen Rekursantwort, Rz. 14a).

2.3.1 Während Art. 6 EMRK auf Steuer- und damit auch Nachsteuerverfahren im Allgemeinen keine Anwendung findet, wird in Strafsteuerverfahren über eine gegen die betroffene Person erhobene strafrechtliche Anklage entschieden, sodass die Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK zur Anwendung gelangen (BGE 140 I 68 E. 9, in: Praxis 103 [2014] Nr. 45; BGE 121 II 273 E. 3a/b; BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2; 2C_892/2013 E. 3.2; Oesterheld, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in: ASA 75 [2006/2007], S. 593, 595 ff.; Locher, a.a.O., Einführung zum sechsten Teil N 38; zur Abgrenzung des Nachsteuerverfahrens vom Strafsteuerverfahren siehe statt vieler Auer, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, in: ASA 66 [1997/1998], S. 1, 1 ff.).

Nach der in Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 Ziff. 2 EMRK verankerten Unschuldsvermutung sowie dem davon abgeleiteten Grundsatz ■ in dubio pro reo ■ ist bis zum gesetzlichen Nachweis der Schuld zu vermuten, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist (BGE 138 V 74 E. 7; 128 I 28 E. 2). Der Grundsatz bezieht sich sowohl auf die Beweislast wie auch auf die Beweiswürdigung. Als Beweislastregel bedeutet die Maxime, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des

Angeklagten zu beweisen, und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweiswürdigungsregel besagt der Grundsatz, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für die beschuldigte Person ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären darf, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat (zum Ganzen BGE 127 I 38 E. 2a). Im Zweifelsfall ist zugunsten der angeklagten steuerpflichtigen Person zu entscheiden. Der Grundsatz ist somit verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, weil solche immer möglich sind und absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann (BGE 138 V 74 E. 7).

2.3.2 Aus diesen Grundsätzen wird geschlossen, dass der Nachweis einer ungenügenden Besteuerung mit einer Einschätzung im Sinne einer Ermessensveranlagung nach § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG, welche ihrem Wesen nach auf Vermutungen beruht und zu einer Umkehr der Beweislast führt, unvereinbar mit der Unschuldsvermutung ist (Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Band I/2b, Art. 83 ■ 222, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 182 N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, VB zu §§ 243 ■ 259 N 65; Auer, a.a.O., S. 1, 14; Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Diss. Zürich 2007, S. 76; Trechsel, Bankgeheimnis ■ Steuerstrafverfahren ■ Menschenrechte ■ Nemo tenetur bei Steuerhinterziehung, in: ZStrR 2005 [123], S. 256, 261). Mithin dürfen der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (BGer 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.2.2). Dabei ist allerdings bloss erforderlich, dass die Behörde aufgrund objektiver und nachvollziehbarer Kriterien vernünftige Zweifel an einer Steuerhinterziehung ausschliessen kann. Hierfür können auch Indizien genügen, an die aber grundsätzlich hohe Anforderungen zu stellen sind. Ist eine Nichtdeklaration von steuerbaren Einkommens- und Vermögensbestandteilen nachgewiesen, so ist auch die Schätzung des Umfangs der hinterzogenen Steuer als besondere Art des Indizienbeweises im Rahmen der freien Beweiswürdigung zulässig (zum Ganzen BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.6.2; 2C_395/2011 vom 6. Dezember 2011 E. 3.2.2; 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.2.2; 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010 E. 2.4.2; Sieber, a.a.O., Art. 182 N 55; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 243 ■ 259 N 66 f.; Schenker, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 245 N 2; Zweifel, Das gemischte [ordentliche] Steuerveranlagungsverfahren im Spannungsfeld von Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz, in: Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht ■ ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 501, 524). Die Schätzung ist allerdings nur dann zulässig, wenn sämtliche Untersuchungsmittel ausgeschöpft wurden oder wenn die Ermittlung der hinterzogenen Steuerfaktoren mit einem unverhältnismässig hohen Aufwand verbunden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 243 ■ 259 N 67). Im Gegensatz zur Ermessensveranlagung nach § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG muss bei dieser Schätzung aufgrund der Beweislastregel ■ in dubio pro reo ■ die Regel ■ in dubio pro minus ■ gelten, wonach die Behörde die Schätzung im Zweifel zugunsten des Angeklagten vorzunehmen und diese nicht auf blossen Vermutungen zu beruhen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 243 ■ 259 N 69).

Sofern die Steuerbehörden demgemäss die Nichtdeklaration von Einkommens- und Vermögensbestandteilen nachgewiesen haben, so dass keine berechtigten Zweifel mehr daran bestehen, ist es, trotz fehlender Mitwirkungspflicht, der steuerpflichtigen Person überlassen, für von ihr behauptete gegenteilige Tatsachen den Gegenbeweis zu erbringen (BGer vom 8. Februar 1991 E. 2b, in: ASA 60 [1991/1992], S. 404, 408; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 243-259 N 70).

2.3.3 Vorliegend ist aufgrund der durch die Steuerverwaltung beschafften Dokumentation sowie den während des Nach- und Strafsteuerverfahrens durch die Rekurrentin getätigten Aussagen zunächst unbestritten erwiesen, dass diese in den Steuerjahren 2002 bis 2008 steuerbare Guthaben und Wertschriften – insbesondere jene bei der Bank [] – sowie damit in Verbindung stehende steuerbare Erträge nicht deklariert und mit ihrem Verhalten insofern bewirkt hat, dass die entsprechenden rechtskräftigen Steuerveranlagungen unvollständig geblieben sind.

Im Weiteren steht gestützt auf die von der Steuerverwaltung durch ausführliche Berechnungen ermittelten Erkenntnisse (siehe zusammenfassend Schreiben der Steuerverwaltung vom 12. September 2012, Tabellenblätter 1-4) ohne berechtigte Zweifel eine im Zusammenhang mit den von der Rekurrentin gehaltenen Guthaben und Wertschriften sowie deren selbständigen Tätigkeit stehende Vermögensentwicklung fest, aus welcher für die Steuerjahre 2002 bis 2008 auf einen weiteren Mittelzufluss geschlossen werden kann, der von der Rekurrentin jeweils nicht als steuerbares Einkommen deklariert wurde. Es wäre daher Sache der Rekurrentin gewesen, den Gegenbeweis anzutreten. Aus den Akten sind zudem keine Anhaltspunkte ersichtlich, gemäss derer die Steuerverwaltung nicht sämtliche ihr zur Verfügung stehende Untersuchungsmittel ausgeschöpft hat; namentlich gewährte sie der Rekurrentin mehrfach das rechtliche Gehör und setzte ihr zudem eine zweimal verlängerte Nachbesserungsfrist zur Einreichung weiterer Unterlagen (Schreiben der Steuerverwaltung vom 12. September 2012).

Die Schätzung des Umfangs der nicht deklarierten steuerbaren Vermögens- bzw. Einkommensbestandteile bzw. der damit hinterzogenen Steuern im Nach- und Strafsteuerverfahren als solche erweist sich folglich als zulässig und stellt keinen Mangel der Nachsteuer- und Bussenverfügungen dar.

2.4 Weiter macht die Rekurrentin geltend, dass sie für die Steuerjahre 2007 und 2008 aus nicht nachvollziehbaren Gründen absichtlich für ein Nach- und Strafsteuerverfahren bestimmt worden sei. Obwohl die Steuerverwaltung bereits die Eröffnung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens in die Wege geleitet habe, seien die definitiven Steuerveranlagungen für die Steuerjahre 2007 und 2008 zwischenzeitlich verfügt worden, so dass diese bereits in Rechtskraft erwachsen waren. Die Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens sei mangels – neuer Tatsachen – nicht mehr möglich gewesen. Darüber hinaus verstosse das Vorgehen der Steuerverwaltung in diesem Zusammenhang gegen den Grundsatz von Treu und Glauben (zum Ganzen Rekursantwort, Rz. 14b).

2.4.1 Voraussetzung für die Erhebung von Nachsteuern ist das Vorliegen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln, die im Zeitpunkt der Veranlagung oder des Entscheids vorgelegen haben, den Steuerbehörden jedoch nicht bekannt waren (sog. unechte Noven; § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG). Neu sind Tatsachen oder Beweismittel, wenn diese im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und erst nach Eröffnung der Veranlagung

bzw. des Entscheids und deren Erwachsen in Rechtskraft zum Vorschein gelangt sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 160 N 24; BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.6.1; 2C_494 und 495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1). Da sich die Steuerbehörden grundsätzlich auf die von der steuerpflichtigen Person als richtig und vollständig deklarierte Steuererklärung verlassen dürfen, gelten Tatsachen und Beweismittel auch als neu, wenn diese bei weitgehender Untersuchung schon bereits früher hätten aufgedeckt werden können; das Recht auf Durchführung eines Nachsteuerverfahrens verwirkt mithin nicht (BGer 2C_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2.2; BGer vom 3. September 1981 E. 1, in: ASA 51, S. 426, 430). Anderes gilt nur, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (BGer 2C_21 und 22/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.3). Bloss erkennbare Mängel genügen dagegen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen bzw. es müsse diesen ein entsprechendes Wissen angerechnet werden (BGer 2A.182/2002 vom 25. April 2003 E. 3.3.2 und 3.3.3).

2.4.2 Die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens wurde der Rekurrentin erstmals mit Einschreiben der Steuerverwaltung vom 10. September 2010 eröffnet. Die Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2007 erfolgte bereits am 9. November 2009 bzw. jener pro 2008 am 15. Dezember 2009 und damit ■ entgegen den Ausführungen der Rekurrentin ■ vor Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens. Gestützt auf das Schreiben der Steuerverwaltung vom 27. Juli 2009 stellte diese im Veranlagungsverfahren der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2007 zwar einen nicht erklärbaren Vermögenszuwachs im Vergleich zum vorangehenden Steuerjahr 2006 fest. Aus der daraufhin vom damaligen Vertreter der Rekurrentin abgegebenen Erklärung vom 19. August 2009 und den nachgereichten Unterlagen ergab sich jedoch zunächst eine unvollständige Deklaration der Vermögenswerte betreffend die bereits am 13. März 2008 eröffnete Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer pro 2006. Aus welchen Akten oder sonstigen Umständen die Steuerverwaltung im damaligen Zeitpunkt der Veranlagung hätte ableiten können, dass die ordentliche Veranlagung der kantonalen Steuern und der Bundessteuer pro 2007 und 2008 unvollständig war, ist nicht ersichtlich und wird von der Rekurrentin nicht dargelegt. Die dem Nach- und Strafsteuerverfahren zugrundeliegenden Tatsachen und Beweismittel waren damit im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagung als neu im Sinne des § 177 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG zu qualifizieren.

Die Eröffnung des Nach- und Strafsteuerverfahrens für die kantonalen Steuern und die Bundessteuer pro 2007 und 2008 stellt in diesem Punkt keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Es handelt sich daher bereits von vornherein um keinen Mangel der entsprechenden Nachsteuer- und Bussenverfügungen.

2.5 Als Mangel der Nachsteuer- und Bussenverfügungen rügt die Rekurrentin ausserdem einen Verstoss gegen ihren Anspruch auf rechtliches Gehör bei deren Eröffnung. Sie führt dazu aus, diese seien nicht genügend begründet worden. Gerade im vorliegenden Fall müsse eine hohe Begründungsdichte verlangt werden (zum Ganzen Rekursantwort, Rz. 14c).

2.5.1 Aus dem Recht auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV fliesst unter anderem der Anspruch auf Begründung eines Entscheids in einer Art und Weise, die sich mit den Vorbringen der betroffenen Person auseinandersetzt, so dass daraus die Überlegungen hervorgehen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid abstützt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die

Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Die Begründungspflicht wird allerdings nicht bereits dadurch verletzt, dass sich die Behörde nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich befasst und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Die Entscheidbehörde darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Argumente beschränken (zum Ganzen statt vieler BGE 137 II 266 E. 3.2; 134 I 83 E. 4.1; 133 III 439 E. 3.3; VGE VD.2014.195 und 196 vom 13. Juli 2015 E. 3.2; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 343 ff.).

In Bezug auf die Begründung von Steuerveranlagungen gilt zunächst, dass die Steuerbehörden darin nach § 159 Abs. 1 StG und Art. 131 Abs. 1 DBG die Steuerfaktoren, den Steuersatz und die Steuerbeträge festzusetzen haben. Darüber hinaus statuieren § 159 Abs. 2 StG und Art. 131 Abs. 2 DBG eine Mitteilungspflicht in Bezug auf sämtliche Abweichungen von der Steuererklärung; jedoch keine weitergehende Begründungspflicht (Locher, a.a.O., Art. 131 N 11 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung; Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 133). Aus Art. 29 Abs. 2 BV wird in der Lehre allerdings insofern eine minimale Begründungspflicht abgeleitet, als Abweichungen im Mindesten mittels standardisierten Anmerkungen zu begründen sind, soweit diese dem konkreten Fall noch gerecht werden (Locher, a.a.O., Art. 131 N 12; Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 131 N 9; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2008, S. 157 f.). Die Anforderungen an die minimale Begründungspflicht können danach im Allgemeinen als erfüllt betrachtet werden, wenn die betroffenen Faktorenbestandteile betragsmässig angegeben und kurz die Motive für die Abweichung erläutert wurden (Wiederkehr, Die Begründungspflicht nach Art. 29 Abs. 2 BV und die Heilung bei Verletzung, in: ZBl 2010 [111], S. 481, 495 f.; Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 131 N 9). Dies gilt umso mehr, wenn die Festlegung der steuerbaren Faktoren auf der Grundlage einer Schätzung erfolgte (vgl. BGer 2C_554 und 555 vom 30. Januar 2014 E. 4.3 und 2A.53/2003 E. 3.2). Dabei sind die Anforderungen an die Begründung insbesondere betreffend deren Dichte und Umfang umso höher anzusetzen, je komplexer sich die Schätzung der steuerbaren Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile erweist. Die Begründung der Verfügungen kann dabei auch mittels Verweis auf eine separate schriftliche Mitteilung erfolgen und nach der gesetzlichen Regelung ausdrücklich auch der eigentlichen Eröffnung vorausgehen (§ 159 Abs. 2 StG und Art. 131 Abs. 2 DBG; Zweifel/Casanova, a.a.O., S. 158 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

An die Verfügung der Strafsteuer sind darüber hinaus erhöhte Anforderungen betreffend deren Begründung zu stellen. Diese muss im Mindesten den der steuerpflichtigen Person zu Grunde gelegten Sachverhalt, das Verschulden sowie die Bemessung der Busse enthalten. Sofern eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt, ist ferner der hinterzogene Steuerbetrag samt Zins in einer separaten Verfügung einzufordern (zum Ganzen Locher, a.a.O., Art. 182 N 6).

2.5.2 Der Rekurrentin wurden die Nachsteuer- und Bussenverfügungen unter Angabe der abweichenden Steuerfaktoren, Steuersätze und Steuerbeträge sowie einer kurzen Erläuterung, aufgrund welcher Erkenntnisse die Berechnungsgrundlagen erstellt wurde, eröffnet. Unmittelbar vor der Eröffnung der Nachsteuer- und Bussenverfügungen liess die

Steuerverwaltung der Rekurrentin mit Schreiben vom 12. September 2012 eine von ihr schriftlich erläuterte Tabelle zukommen, die den gesamten Berechnungsverlauf zur Ermittlung des Nachsteuer- und Bussenbetrages darstellt. Dem Schreiben legte die Steuerbehörde zudem eine ausführliche Übersicht der Abweichungen mit Ziffernangabe der einzelnen Positionen in der Steuererklärung bei.

Unter Berücksichtigung der Komplexität der vorliegenden Nachsteuer- und Bussenberechnungen und der sich daraus ergebenden Nachsteuer- und Bussenforderung ist der Rekurrentin zwar zuzustimmen, dass an die Begründung grundsätzlich hohe Anforderungen zu stellen sind (Rekursantwort, Rz. 14c). Inwiefern die Nachsteuer- und Bussenverfügungen sowie das Schreiben vom 12. September 2012 allerdings den sich aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) sowie den gesetzlichen Regelungen ergebenden Anforderungen nicht entsprechen, ist nicht ersichtlich und wird von der Rekurrentin auch nicht weiter ausgeführt.

Die Nachsteuer- und Bussenverfügungen sind ausreichend begründet und erweisen sich daher in diesem Punkt nicht als mit einem Mangel behaftet.

2.6 Als Mangel der Nachsteuer- und Bussenverfügungen macht die Rekurrentin weiter einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend. Die Steuerverwaltung habe die Nachsteuer- und Bussenverfügungen trotz Kenntnis dessen, dass diese ■hochgradig überfordert■ gewesen sei, eröffnet (Rekursantwort, Rz. 14d).

Die Rekurrentin wurde während dem Nach- und Strafsteuerverfahren durch Dr. [...] vertreten. Dieser legte erst unmittelbar vor der Eröffnung der Nachsteuer- und Bussenverfügungen sein Mandat per 4. September 2012 nieder. Noch während der Einsprachefrist gegen diese Verfügungen mandatierte die Rekurrentin die [...] AG. Das Wissen und die Fähigkeiten dieser Vertretungen hat sich die Rekurrentin anrechnen zu lassen. Von einer massgebenden Überforderung kann daher nicht gesprochen werden. Der Vorhalt stellt keinen Mangel der Nachsteuer- und Bussenverfügungen dar.

2.7 Schliesslich macht die Rekurrentin geltend, dass § 158 Abs. 1 StG (recte § 158 Abs. 2 StG) und Art. 130 Abs. 2 DBG für eine Ermessensveranlagung eine formelle Mahnung voraussetzen. Eine solche sei vorliegend nicht erfolgt und könne entgegen den Ausführungen der Vorinstanz auch nicht durch Schreiben, welche im Zeitpunkt der Verfügung bereits über ein Jahr alt waren, substituiert werden (Rekursantwort, Rz. 14e).

2.7.1 Mit dieser Argumentation verkennt die Rekurrentin, dass eine Schätzung nicht deklarerter steuerbarer Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile bei gleichzeitigem Nach- und Strafsteuerverfahren nicht nach den bei Ermessensveranlagungen im Sinne der § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG geltenden Grundsätzen erfolgt (siehe dazu bereits genauer E. 2.3.1 und 2.3.2). Eine Mahnung in Bezug auf die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person erweist sich in dieser Hinsicht als geradezu mit dem ihr in einem Strafsteuerverfahren zustehenden und aus Art. 32 Abs. 1 und 2 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK sowie die diese konkretisierenden Normen des § 217 Abs. 1 StG und Art. 183 Abs. 1 DBG verliehenen Recht, die Aussage und die Mitwirkung zu verweigern, im Widerspruch stehend (vgl. Behnisch, Steuerstrafrecht, in: Ackermann/Heine [Hrsg.], Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Bern 2013, N 49). Eine Mahnung nach § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG setzt schliesslich ■ wie auch die Rekurrentin ausdrücklich anerkennt (Rekursantwort, Rz. 14e) ■ voraus, dass die steuerpflichtige Person namentlich auf die Rechtsnachteile bei nicht

gehöriger Erfüllung der in Frage stehenden Verfahrenspflichten hingewiesen wird, so insbesondere auf die Vornahme einer Ermessensveranlagung und die Ausfällung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Zweifel/Casanova, a.a.O., S. 241; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 139 N 68). § 218 Abs. 3 StG und Art. 183 Abs. 1 bis DBG stehen einem solchen Vorgehen bereits entgegen, indem diese ein Beweisverwertungsverbot für unter Androhung einer Ermessensveranlagung oder einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschaffte Beweismittel vorsehen. Die Nachsteuer- und Bussenverfügungen wurden daher auch in dieser Hinsicht nicht mangelhaft eröffnet.

2.7.2 Anzumerken bleibt, dass sich die Nachsteuer- und Bussenverfügungen selbst dann als mängelfrei erweisen würden, wenn die Nachsteuer und Busse gestützt auf nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG ermittelte Einkommens- und Vermögensbestandteile festgesetzt worden wären. Wie die Vorinstanz in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts korrekt ausführt, wäre die Rekurrentin aufgrund der mehrfachen durch die Steuerverwaltung an sie gerichteten Rückfragen sowie den persönlichen Gesprächen genügend gemahnt worden, und zwar ohne, dass diese ausdrücklich als Mahnung hätten bezeichnet werden müssen (VGE VD.2013.116 E. 2.5). Die Steuerverwaltung hätte damit im Sinne von § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG die fehlenden Angaben und Unterlagen bei der Rekurrentin angemahnt und ihr diesbezüglich das rechtliche Gehör gewährt.

2.8 Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die Nachsteuer- und Bussenverfügungen weder in verfahrensrechtlicher noch in inhaltlicher Hinsicht zu beanstanden sind.

E. 3

3.1 Eventualiter beantragt die Rekurrentin die Wiederherstellung der Rechtsmittelfrist. Sie macht geltend, dass die während der Einsprachefrist gegen die Nachsteuer- und Bussenverfügungen mandatierte [...] AG nicht in der Lage war, deren Mangelhaftigkeit zu erkennen bzw. diese innert Rechtsmittelfrist hinreichend zu begründen. Weiter führt sie dazu aus, dass eine Instruktion durch die Rekurrentin nicht möglich und diese selbst nicht in der Lage war, die komplexen Berechnungen der Steuerverwaltung über die Vermögensentwicklung und die Konsequenzen daraus zu verstehen.

3.2 Gemäss § 147 Abs. 5 StG kann eine Wiedereinsetzung der Rechtsmittelfrist dann erfolgen, wenn eine Partei von der Einhaltung der versäumten Frist durch ein unverschuldetes Hindernis abgehalten worden ist. Damit wird ein allgemeines Prinzip des Verfahrensrechts zum Ausdruck gebracht, wonach die Wiederherstellung einer gesetzlichen Rechtsmittelfrist verlangt werden kann, wenn eine Partei oder ihr Vertreter unverschuldet davon abgehalten worden ist, innert Frist zu handeln (vgl. Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O. Rz. 924), wobei das Hindernis höherer Gewalt gleichkommen muss (VGE 723/2005 vom 28. Februar 2006 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Als unverschuldet gilt ein Versäumnis, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der säumigen Partei keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Massgeblich sind nur Gründe, die einer Person die Wahrung ihrer Interessen auch bei Einsatz der gehörigen Sorgfalt gänzlich verunmöglichen oder in unzumutbarer Weise erschweren. Dem entspricht auch die Regelung der Wiedereinsetzung im Einspracheverfahren der direkten Bundessteuer gemäss Art. 133 Abs. 3 DBG. Für die darin genannten Gründe für eine Wiederherstellung der Frist wird verlangt, dass sie den

Steuerpflichtigen objektiv daran gehindert haben, die Frist einzuhalten (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], a.a.O., Art. 133 N 19).

3.3 Die Ausführungen der Rekurrentin vermögen nicht zu überzeugen. Wie bereits die Vorinstanz feststellte, erfolgten sowohl die Bevollmächtigung der [...] AG am 22. September 2012 als auch die telefonische Kontaktaufnahme am 19. September 2012 sowie die persönliche Vorsprache am 25. September 2012 durch diese mit bzw. bei der Steuerverwaltung noch während der Einsprachefrist der Nachsteuer- und Bussenverfügungen (angefochtene Entscheide, E. 6c). Die [...] AG war insofern sachkundig; es kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese nicht in der Lage war, die geltend gemachte Mangelhaftigkeit der Nachsteuer- und Bussenverfügungen zu erkennen bzw. zu begründen. Warum es der Rekurrentin nicht möglich gewesen sein soll, der von ihr selber beigezogenen Vertreterin die notwendigen Akten herauszugeben, ist schleierhaft. Wer selbständig eine Treuhandgesellschaft mandatieren kann, ist handlungsfähig genug, dieser auch die notwendigen Akten herauszugeben.

Damit scheidet eine objektiv begründbare Verhinderung der Rekurrentin an der Wahrnehmung der verpassten Einsprachefristen aus. Eine Wiedereinsetzung ist nicht möglich.

E. 4

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 2'500.-.

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