

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.170 vom 23. April 2018**

BS Appellationsgericht, 2018-04-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2017.170](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.170)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.170 du 23 avril 2018

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.170 del 23 aprile 2018

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet eine Busse, welche die Steuerverwaltung dem Beigeladenen gestützt auf Art. 177 DBG und § 211 StG wegen Anstiftung oder Gehilfenschaft zu einer Steuerhinterziehung respektive Mitwirkung bei oder Bewirken einer Steuerhinterziehung auferlegt hat. Die Hinterziehungsbusse ist eine echte Strafe, weshalb strafrechtliche Grundsätze ebenso zur Anwendung gelangen wie die Verfahrensgarantien von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101; BGE 140 I 68 E. 9, 119 Ib 311, 314 E. 2 m.w.H.; VGE VD.2015.222/223 vom 20. Juli 2016 E. 2.3.1 m.H.). Die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB, SR 311.0) sind anwendbar (Art. 133 Abs. 1 StGB; Sieber/Malla, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Vor Art. 174 - 185 Ziff. 1). Zuständig für das Verfahren bei Steuerhinterziehungstatbeständen sind ■ im Unterschied zum Steuerbetrug ■ indessen nicht die Strafverfolgungs-, sondern die Verwaltungsbehörden (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., St. Gallen 2000, § 37 Rz. 12, 18). Vorliegend war die Steuerverwaltung für die Einleitung und Durchführung des Strafverfahrens sowie für den Erlass der Bussenverfügung zuständig (Art. 182 Abs. 4 DBG i. Verb. m. § 216 Abs. 1, § 218 und 219 StG; Art. 57bis Abs. 1, Art. 57a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Der angeschuldigten Person stehen alsdann die gleichen Rechtsmittel zu wie im ordentlichen Steuerverfahren. Entscheide der Steuerbehörden bei Hinterziehungstatbeständen sind vor Verwaltungs- und Verwaltungsgerichtsbehörden anfechtbar. Die Strafgerichtsbarkeit ist ausgeschlossen (Art. 182 Abs. 4 DBG i. Verb. m. § 220 StG, Art. 57bis Abs. 2 StHG). Die Steuerrekurskommission war somit als Rechtsmittelinstanz für die Anfechtung der Bussenverfügung zuständig (§ 164 Abs. 1 StG).

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 StG; § 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. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [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 DBG). 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 [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013).

Das Verwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung des vorliegenden Rekurses gegen den Rekursentscheid der Steuerrekurskommission im Verfahren betreffend die Steuerhinterziehungsbusse sowohl funktionell als auch sachlich zuständig.

1.3 Der Steuerverwaltung steht gemäss § 171 Abs. 3 StG der Rekurs offen. Auf deren frist- und formgerecht erhobenen und begründeten Rekurs ist einzutreten.

1.4 Die Bestimmungen über Verfahrensgrundsätze, das ordentliche Veranlagungs- und das Rekursverfahren gelten im Steuerstrafverfahren sinngemäss (Art. 57bis Abs.

### **E. 3**

3.1 Im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung hat der Beigeladene mit seiner Einsprachebegründung vom 29. Januar 2016 (Akten ■Bussenverfahren■) ausgeführt, sich nicht erklären zu können, wie es zu den von ihm unzutreffend eingetragenen Angaben in den Lohnausweisen gekommen sei. Als mögliche Gründe gab er ungenügende Aufmerksamkeit beim Ausfertigen der Lohnausweise, keine gewissenhafte Abstimmung mit der Buchhaltung, eine Sorgfaltspflichtverletzung und ■Zeitdruck oder wie man dies auch nennen mag■ an. Die Wiederholung der unzutreffenden Angaben im Folgejahr sei darauf zurückzuführen, dass er beim Ausfertigen der Lohnausweise das Vorjahr als Basisdokument kopiert habe, ohne dies mit der erforderlichen Gewissenhaftigkeit zu kontrollieren. Bis zur Buchprüfung vom 7. Mai 2015 sei weder ihm noch den Steuerpflichtigen die Unrichtigkeit der Deklaration bewusst gewesen. Die Steuerpflichtigen würden eine Falschdeklaration niemals befürwortet haben. Der Beigeladene habe gegenüber den Steuerpflichtigen Schadenersatz (Busse und Zinsen gemäss den Nachsteuerverfügungen) bezahlt.

3.2 Die Steuerverwaltung konkretisiert die Begründung ihrer Bussenverfügung mit ihrem Einspracheentscheid vom 8. Juli 2016. Der Beigeladene habe eine Steuerhinterziehung bewirkt, indem er private Einkäufe in die Pensionskasse der Gesellschafter fälschlicherweise dem Aufwand der Gesellschaft belastet habe. Er habe zudem die Lohnausweise der Gesellschafter falsch ausgestellt. Das eventualvorsätzliche Bewirken einer Steuerhinterziehung begründet die Steuerverwaltung damit, dass die Pensionskasseneinkäufe der Jahre 2008 und 2009 korrekt verbucht worden seien und der Beigeladene erst ab dem Jahr 2010 aus eigenem Antrieb und offenbar ohne Wissen der steuerpflichtigen Personen seine Vorgehensweise für die Folgejahre 2010 bis und mit 2013 geändert habe. Es erscheine fragwürdig, dass elementare Überprüfungen unterlassen worden seien. Es sei kaum vorstellbar und stelle eine schwerwiegende Sorgfaltspflichtverletzung dar, dass in allen drei Steuerperioden von 2010 - 2012, in denen eine Hinterziehung nachgewiesen sei, keine Abstimmung mit der Jahresrechnung der Gesellschaft erfolgt sein soll. Dem Einwand des Beigeladenen, wonach er beim Ausfertigen

der Lohnausweise das Vorjahr als Basisdokument kopiert hätte, sei zu entgegnen, dass in diesem Fall davon auszugehen wäre, dass er für das Erstellen des Lohnausweises der Steuerperiode pro 2010 den korrekten Lohnausweis der Steuerperiode pro 2009 beigezogen hätte, womit auch der Lohnausweis der Steuerperiode pro 2010 korrekt ausgefallen wäre.

3.3 Vorinstanz hielt der Beigeladene mit seiner Rekursbegründung vom 10. August 2016 an seiner Einsprachebegründung vom 29. Januar 2016 fest. Er mochte der Steuerverwaltung zwar darin folgen, dass er den Fehler bei sorgfältiger Arbeitsweise hätte erkennen müssen, aber er habe ihn leider nicht bemerkt und sei sich dessen auch nicht bewusst gewesen. Erst anlässlich der Buchprüfung vom 7. Mai 2015 (pro 2012 und 2013) hätten er und der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit bemerkt, was für ihn schockierend gewesen sei. Bis dahin sei weder ihm noch dem Steuerpflichtigen die Unrichtigkeit der Deklaration bewusst gewesen. Die Folge der Wiederholung sei darauf zurückzuführen, dass er die Falschdeklaration nicht erkannt habe und auch nicht damit gerechnet habe, dass diese falsch gewesen sei.

3.4 Dieser Darstellung folgt die Vorinstanz in ihrer angefochtenen Entscheidung. Sie tut dies gestützt auf eine mündliche Verhandlung, in welcher der Beigeladene glaubhaft dargelegt habe, wie es zu den Fehlern gekommen sei. Im Jahr 2010 sei ein Systemwechsel in der Verbuchung der Pensionskasseneinkäufe der Gesellschafter vorgenommen worden. Diese seien nicht wie bis anhin dem Kontokorrent der Gesellschafter belastet worden, sondern dem Lohnaufwand. Der Rekurrent habe es in der Folge unterlassen, diese Einkäufe korrekt in den Lohnausweisen und im Lohnaufwand abzubilden. Es sei glaubwürdig, dass er beim Ausfertigen der Lohnausweise das Vorjahr als Basisdokument kopiert habe, ohne dies mit der erforderlichen Gewissenhaftigkeit zu kontrollieren. Eine Absicht erscheine unwahrscheinlich, da bei höheren Pensionskasseneinkäufen zu erwarten sei, dass die Steuerverwaltung Abklärungen tätige. Der Fehler sei auffallend leicht zu erkennen gewesen, es habe keinerlei Vertuschungsversuche gegeben. Die Steuerverwaltung hätte bei sorgfältiger Prüfung die Fehler bemerken und korrigieren können. Die tatsächliche Handlungsweise spreche gegen Eventualvorsatz. Die Pflichtverletzung wiege nicht schwer.

3.5 Die Steuerverwaltung begründet ihren vorliegenden Rekurs vom 12. Juli 2017 damit, dass der Beigeladene seit bald dreissig Jahren als Treuhänder tätig sei und an ihn hohe Anforderungen an die Gewissenhaftigkeit zu stellen seien. Die Lohnausweise für 2008 und 2009 seien korrekt mit der Jahresrechnung abgestimmt worden. Erst für die Steuerperiode 2010 sei das System abgeändert worden. Wenn der Beigeladene beim Ausfertigen der Lohnausweise ■ wie er selber ausführe ■ jeweils das Vorjahr als Basisdokument kopiert hätte, dann wären die korrekt ausgefüllten Lohnausweise der Jahre 2008 und 2009 auch in den Jahren 2010 ff. weitergeführt worden. Die im Jahr 2010 vorgenommene Änderung (Verbuchung der Pensionskasseneinkäufe der Gesellschafter nicht wie bis anhin auf dem Kontokorrent der Gesellschafter, sondern teilweise auf dem Lohnaufwand) sei damit bewusst und zielgerichtet erfolgt. Selbst bei Unachtsamkeit wäre die Mitwirkung zur Steuerhinterziehung eventualvorsätzlich erfolgt. Die vom Beigeladenen zugestandene ungenügende Aufmerksamkeit und nicht gewissenhafte Abstimmung mit der Buchhaltung über Jahre hinweg sei eventualvorsätzliches Handeln.

Ob die Steuerverwaltung unsorgfältig gehandelt habe, indem sie den Fehler nicht bemerkt habe, sei nicht relevant. Mit der Steuererklärung sei lediglich die Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) einzureichen. Die Detailkontoauszüge würden nur bei offensichtlichen Unstimmigkeiten der Jahresrechnung eingefordert. Aus der Jahresrechnung

allein hätten die Falschbuchungen sowie die unkorrekten Lohnausweise nicht erkannt werden können. Die Umstellung pro 2010 habe sich der summarischen Kontrolle durch die veranlagende Person entzogen und sei unentdeckt geblieben, weil die Nettolöhne auf den Lohnausweisen ab 2010 gegenüber den Vorjahren keine offenkundigen Abweichungen aufgewiesen hätten. Die Falschbuchungen seien somit erst anlässlich der Detailkontobelege ersichtlich geworden. Die hälftigen Ausschüttungen für die Pensionskasseneinkäufe von je CHF 25'000.00 seien in den Jahren 2008 und 2009 nicht offen ausgewiesen, sondern im Lohn gemäss Ziff. 1 des Lohnausweises enthalten gewesen. Hingegen seien ab 2010 die Ausschüttungen nicht wie bis anhin dem Lohn gemäss Ziff. 1 des Lohnausweises zugerechnet worden. Die Falschdeklaration sei somit erst nach Einsicht in das Kontoblatt Nr. 4010 «Löhne/Gehälter» und dem Vergleich mit den Lohnausweisen erkennbar geworden.

3.6 Der nunmehr anwaltlich vertretene Beigeladene hält dem entgegen, ihm sei beim Ausfüllen der Lohnausweise für 2010 ein Fehler unterlaufen. Er habe nicht beachtet, dass die CHF 25'000.00 für den Einkauf in die Pensionskasse gemäss dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) zusätzlich im Lohn aufzurechnen seien; im Resultat sei je ein Betrag von CHF 25'000.00 zu wenig eingesetzt worden. Er habe vermutlich auf die Masken der Lohnausweise 2009 zurückgegriffen. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführe, seien die Lohnausweise 2008 und 2009 korrekt ausgefüllt worden. Der Beigeladene habe das System für 2010 nicht wissentlich und willentlich geändert. Die Steuerpflichtigen würden eine Falschdeklaration nicht akzeptiert haben, und der Beigeladene habe daraus keinen Vorteil gehabt.

#### **E. 4**

4.1 Nachdem aus Art. 29 Abs. 2 und Art. 32 Abs. 2 BV sowie aus Art. 6 Ziff. 1 und Ziff. 3 lit. a und b EMRK abgeleiteten, in Art. 9 StPO verankerten Anklagegrundsatz bestimmt die Anklageschrift den Gegenstand des Gerichtsverfahrens. Gegenstand des Verfahrens können nur Sachverhalte sein, die dem Angeklagten in der Anklageschrift vorgeworfen werden. Entsprechend ist das Gericht an den in der Anklage wiedergegebenen Sachverhalt gebunden, nicht aber an dessen rechtliche Würdigung durch die Anklagebehörde (Umgrenzungsfunktion; Immutabilitätsprinzip; Art. 350 Abs. 1 StPO). Die Anklage hat die der beschuldigten Person zur Last gelegten Delikte in ihrem Sachverhalt so präzise zu umschreiben, dass die Vorwürfe in objektiver und subjektiver Hinsicht genügend konkretisiert sind. Entscheidend ist, dass der Angeklagte genau weiss, was ihm konkret vorgeworfen wird. Das Anklageprinzip bezweckt damit zugleich den Schutz der Verteidigungsrechte der angeschuldigten Person und garantiert den Anspruch auf rechtliches Gehör (Informationsfunktion; zum Ganzen: BGer 6B\_144/2016 vom 13. April 2016 E. 1.2.; 6B\_1079/2015 vom 29. Februar 2016 E. 1.1; BGE 141 IV 132 E. 3.4; 140 IV 188 E. 1.3; 133 IV 235 E. 6.2 f.). Konkretisiert wird der Anklagegrundsatz zur Hauptsache durch die formellen Anforderungen, welche das Verfahrensrecht an die Anklageschrift stellt und welche in Art. 325 Abs. 1 StPO umschrieben werden. Es geht insbesondere darum, dass die Umstände aufgeführt sind, welche zum gesetzlichen Tatbestand gehören (BGer 6B\_666 vom 27. Juni 2016 E. 1.1; BGE 126 I 19 E. 2a). Allgemein gilt: je gravierender die Vorwürfe, desto höhere Anforderungen sind an das Akkusationsprinzip zu stellen (zum Ganzen: BGer 6B\_167/2014 vom 5. Januar 2015 E. 1.3; 6B\_907/2013 vom 3. Oktober 2014 E. 1.5.; 6B\_510/2012 vom 12. Februar 2013 E. 2.3; BGE 133 IV 235 E. 6.2 f. m.H.).

4.2 Die Lohnausweise der beiden [...] C\_\_\_\_\_ und D\_\_\_\_\_ für alle die Jahre 2008 - 2012 präsentieren sich betreffend BVG-Einkäufe im Wesentlichen identisch (vgl. Akten zum jeweiligen Veranlagungsverfahren der Jahre 2008 - 2012): Unter Ziff. 7, also vor dem Bruttolohn, wurden jeweils ■Andere Leistungen■ zu CHF 25'000.■ mit dem Vermerk ■Einkauf Berufliche Vorsorge (AN-Anteil)■ ausgewiesen (ausnahmsweise CHF 40'000.■ für C\_\_\_\_\_ im 2012). Nach dem Brutto- und vor dem Nettolohn findet sich unter Ziff. 10.2 ■Berufliche Vorsorge 2. Säule / Beiträge für den Einkauf■ jeweils die Summe von CHF 50'000.■ (ausnahmsweise CHF 65'000.■ für C\_\_\_\_\_ im 2012).

Der im Einspracheentscheid der Steuerverwaltung und in ihrem vorliegenden Rekurs erhobene Vorwurf an den Beigeladenen, dass der Lohnausweis der Steuerperiode pro 2010 korrekt ausgefallen wäre, wenn er für das Erstellen des Lohnausweises der Steuerperiode pro 2010 den korrekten Lohnausweis der Steuerperiode pro 2009 beigezogen hätte, fällt somit in sich zusammen, denn genau dies hat er offensichtlich getan: Die Lohnausweise für 2008 - 2012 waren im Wesentlichen identisch.

Der Vorwurf der Steuerverwaltung an den Beigeladenen, die hälftigen Ausschüttungen für die Pensionskasseneinkäufe von je CHF 25'000.■ seien in den Jahren 2008 und 2009 nicht offen ausgewiesen, sondern im Lohn gemäss Ziff. 1 des Lohnausweises enthalten gewesen, wohingegen ab 2010 die Ausschüttungen nicht wie bis anhin dem Lohn gemäss Ziff. 1 des Lohnausweises zugerechnet worden seien, ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, waren doch eben gerade in den Jahren 2008 und 2009 die Pensionskasseneinkäufe genau gleich wie in den Folgejahren 2010 - 2012 offen ausgewiesen ■ indessen nicht in Ziff. 1 des Lohnausweises, wie die Steuerverwaltung behauptet, sondern in Ziff. 7.

Die Vorwürfe der Steuerverwaltung erweisen sich somit einerseits als aktenwidrig. Zudem wird aus deren Ausführungen nicht klar, was denn genau an den inkriminierten Lohnausweisen falsch sein soll. Dies verletzt das Akkusationsprinzip. Die Verteidigung macht indessen nichts dergleichen geltend. Vielmehr wurde die Unklarheit anlässlich der mündlichen Verhandlung vor Vorinstanz offenbar gar durch den Beigeladenen selber beseitigt, indem dieser seinen Fehler näher erläutert hat. Immerhin sind sich die Parteien also soweit einig, dass fehlerhafte Angaben vorliegen. Im Hinblick auf die zentrale Frage des subjektiven Tatbestands stellt sich aber nach wie vor die Frage, worin diese fehlerhaften Angaben denn wirklich bestehen.

4.3 Aufschlussreich erscheint das ■Interne Arbeitspapier für Buchprüfungen vor Ort■ der Steuerverwaltung, Revisorat, vom 23. April 2015 (Akten ■REVIS■). Dort ist unter Ziff. 3.5 zum Jahr 2012 vermerkt: ■Auf dem Konto Nr. 4074 wurden PK-Einkäufe von CHF 65'000.■ für C\_\_\_\_\_ und CHF 50'000.■ für D\_\_\_\_\_ verbucht. Die PK-Einkäufe müssen jedoch vom Arbeitnehmer zu 100 % allein getragen werden. Auf dem Lohnausweis von C\_\_\_\_\_ wurden nur CHF 40'000.■ im Bruttolohn aufgerechnet und unter der Position Beiträge für den Einkauf CHF 65'000.■ abgezogen. Somit wurden CHF 25'000.■ zweimal abgezogen (einmal als Aufwand in der Gesellschaft und einmal als Einkommensminderung bei der Einkommenssteuer). Bei D\_\_\_\_\_ wurden CHF 25'000.■ als Bruttolohn aufgerechnet und CHF 50'000.■ abgezogen. Es erfolgt eine Aufrechnung als geldwerte Leistung von CHF 25'000.■ bei C\_\_\_\_\_ und CHF 25'000.■ bei D\_\_\_\_\_.■ Zu den Jahren 2008 - 2011 heisst es: ■Das oben geschilderte Vorgehen wurde so für die Steuerperioden 2008 - 2011 vorgenommen. Ein Nach- und Strafsteuerverfahren ist eventuell für die Steuerperiode 2008 ausgeschlossen, weil in der Jahresrechnung 2008 der Veranlager die Position geprüft und festgestellt hat, dass in den PK-Aufwendungen ein

Einkauf vorhanden ist. Somit wurde dieses Vorgehen von Seiten der Steuerverwaltung gutgeheissen. [...] Anlässlich der Besprechung vom 29. Mai 2015 hat A\_\_\_\_\_ mir dargelegt, dass in den Jahren 2008 und 2009 die PK-Einkäufe korrekt auf den Lohnausweisen ausgewiesen wurden. 50 % des Einkaufes wurde der Bruttolohnsumme dazugerechnet und die anderen 50 % wurden separat auf dem Lohnausweis ausgewiesen.■

4.4Bis hierhin ist festzuhalten, dass das Revisorat anhand der für die Jahre 2008 - 2012 im Prinzip identischen Lohnausweise sowie den Kontoauszügen zunächst einmal davon ausgegangen war, dass alle diese Lohnausweise insofern falsch seien, als CHF 25■000.■ doppelt abgezogen wurden, einmal in der Gesellschaft auf Konto 4074 ■Pensionskasse (BVG)■, einmal bei den beiden natürlichen Personen, indem in den Lohnausweisen unter Ziff. 10.2 CHF 25■000.■ / CHF 25■000.■ mehr als Abzug geltend gemacht wurde, als unter Ziff. 7 als Bruttoleistung ausgewiesen wurde.

Bei diesem Befund stellt sich die Frage, aus welchem Grund der Veranlager pro 2008 und das Revisorat in der Folge der Besprechung mit dem Beigeladenen am 29. Mai 2015 pro 2008 und 2009 die Lohnausweise dann doch als in Ordnung befunden haben, indessen das Revisorat für die Folgejahre ab 2010 ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet hat, obschon doch die Lohnausweise von 2008 bis 2012 im Prinzip immer identisch waren.

4.5Auch wenn die einschlägigen Kontoblätter des Kontokorrents für 2008 und 2009 in den Akten fehlen (wohl 1065 ■Kontokorrent (DW/WK)■; pro 2010 ist es in den Akten ■REVIS■ vorhanden), so ist doch von der übereinstimmenden Darstellung der Parteien auszugehen, wonach bis 2009 die fraglichen CHF 25■000.■ / CHF 25■000.■ nicht auf einem Aufwandkonto, sondern einem Bilanzkonto, namentlich einem Kontokorrent zugunsten der Gesellschafter abgebucht wurden (vgl. in den Aktiven der Jahresrechnung 2008 die Position ■Kontokorrent [DW/WK]■). Ein solches Kontokorrent bildet Darlehen zugunsten oder zulasten der Gesellschafter ab und ist insoweit steuerneutral. Für 2008 und 2009 war es folglich korrekt, die entsprechenden CHF 25■000.■ / CHF 25■000.■ nicht in den Lohnausweisen unter der Bruttoposition Ziff. 7 auszuweisen. Diese CHF 25■000.■ / CHF 25■000.■ waren die Hälfte von den insgesamt CHF 50■000.■ / CHF 50■000.■, welche gemäss den Lohnausweisen unter Ziff. 10.2 als BVG-Einkäufe aufgewendet wurden. Zur Abgrenzung der beiden Hälften voneinander wurde in den Lohnausweisen diejenige Leistung von CHF 25■000.■, die unter Ziff. 7 als Bruttoleistung deklariert worden war, als ■AN-Anteil■, also Arbeitnehmer-Anteil, bezeichnet. Dies ist insofern irreführend, als es bei PK-Einkäufen das Gegenstück dazu, nämlich einen Arbeitgeber-Anteil, überhaupt nicht gibt ■ anders als beim üblichen Splitting des BVG-Lohnabzuges in Arbeitnehmerbeiträge und Arbeitgeberbeiträge, wobei letztere als Geschäftsaufwand gelten (Art. 81 BVG). Ungeachtet dessen, dass vorliegend die PK-Einkäufe von der Gesellschaft geleistet worden sind, gelten sie also grundsätzlich nicht als Geschäftsaufwand, sondern als Privatbezug. Die Bezeichnung ■AN-Anteil■ hat also lediglich dazu gedient, die den Arbeitnehmern steuerneutral zugeflossene Hälfte der je CHF 50■000.■ gedanklich von der anderen Hälfte zu unterscheiden, die als Bruttoleistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer deklariert wurde. Schliesslich erscheint die Bezeichnung von Bruttoleistungen desArbeitgebers(gemäss Wortlaut von Ziff. 7 der Lohnausweise) alsArbeitnehmer-Beiträge (■AN-Beiträge■) schon nur sprachlich verkehrt.

#### E. 4.6

4.6.1 Der Systemwechsel von 2010 hat also darin bestanden, dass beide bisherigen **■Hälften■** der BVG-Einkäufe in der Gesellschaft nicht wie bisher je hälftig auf Lohn und auf Kontokorrent verbucht wurden. Warum vom bisherigen System abgerückt wurde, ergibt sich aus den Akten nicht, kann aber letztlich auch offen bleiben. Jedenfalls sind vielerlei sachliche Gründe denkbar, die je CHF 25**■000.■** nicht weiter auf das Kontokorrent zu buchen, nämlich etwa, das Kontokorrent nicht zu überladen oder die Verzinsung zu optimieren (vgl. pro 2010 das Kontoblatt 1065 des Kontokorrents) oder mit Liquidität adäquat umzugehen **■** es ist also beileibe nicht einzig die Absicht auf Steuerhinterziehung als Motivation denkbar. Auch die Steuerverwaltung macht zu Recht nicht geltend, dass zwingend weiterhin auf Kontokorrent hätte verbucht werden müssen.

4.6.2 Ab 2010 wurden die fraglichen je CHF 25**■000.■** nun neu auf Konto 4074 **■Pensionskasse BVG■** verbucht, während wie bisher die andere Hälfte von je CHF 25**■000.■** auf dem Lohnkonto 4010 abgebucht wurde (belegt für das Jahr 2010 durch die Auszüge der Konti 4001 **■Löhne [Verrechnungskonto]■**, 4010 **■Löhne/Gehälter■** und 4074 **■Pensionskasse [BVG]■** und für das Jahr 2012 durch den Auszug des Kontos 4074). Diese Aufteilung der Finanzierung der PK-Einkäufe in einen je hälftigen Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil entspricht der Idee, wie sie auch bisher gepflegt wurde und ihren Ausdruck in der Bezeichnung **■AN-Anteil■** bereits auf den Lohnausweisen 2008 und 2009 gefunden hatte. Dieser Idee entspricht insoweit sachlogisch auch, dass nun der **■gedachte■** Arbeitgeberanteil neu auf Konto 4074 Pensionskasse (BVG) gebucht wurde. Insoweit entspricht dieser Idee und notabene auch der tatsächlich erfolgten Verbuchung schliesslich auch die unverändert beibehaltene Darstellung auf den Lohnausweisen: Die Verbuchung des **■gedachten■** Arbeitgeberanteils auf dem Konto 4074 findet ihr Äquivalent darin, dass diese auf den Lohnausweisen eben nach wie vor nicht als Bruttoleistungen des Arbeitgebers deklariert wurden. Eine Abstimmung der Buchhaltung mit den Lohnausweisen hätte also entgegen der Darstellung der Steuerverwaltung auch nichts gebracht: Die Übereinstimmung ist ja eben gegeben, aber sie beruht auf einer fehlerhaften gedanklichen Grundlage, die als solche bei blosser Überprüfung der Übereinstimmung der Buchhaltung mit den Lohnausweisen insoweit nicht zu entdecken gewesen wäre.

4.6.3 Wie vorstehend dargestellt, besteht der grundsätzliche (Denk-) Fehler bei der Verbuchung auf Konto 4074 darin, dass es im Unterschied zum üblichen Splitting bei BVG-Lohnabzügen eben bei PK-Einkäufen keinen Arbeitgeberanteil gibt. Vielmehr sind PK-Einkäufe von den natürlichen Personen zu tragen. Dieser gedankliche Fehler war schon 2008 und 2009 vorhanden, wie sich aus den entsprechenden Lohnausweisen ergibt **■** er wurde aber mit der Verbuchung auf Konto 1065 **■Kontokorrent■** insoweit quasi neutralisiert. Damit wurden aber die Lohnausweise 2008 und 2009 zu tatsächlich korrekten Lohnausweisen, obwohl ihr gedanklicher Hintergrund falsch war. Der gedankliche Fehler wurde dann ab 2010 einfach weiter gepflegt **■** mit der insoweit konsequenten Verbuchung neu auf Konto 4074 **■Pensionskasse (BVG)■** wurde er nun aber institutionalisiert: Auf diesem Konto werden nämlich die Arbeitgeberbeiträge BVG gebucht, die es aber eben für PK-Einkäufe nicht gibt (sondern nur bezüglich Lohn). Damit wiederum wurde auch die bis 2009 korrekte Darstellung auf den Lohnausweisen ab 2010 gleichsam automatisch falsch. Weil die Lohnausweise aber immer unverändert weiter geführt wurden und bis 2008 / 2009 trotz fehlerhaftem Grundgedanken formell tatsächlich korrekt gewesen waren, war die Fehlerhaftigkeit des Grundgedankens und damit auch der Lohnausweise ab 2010 nun auch nicht mehr leicht zu entdecken.

4.7 Der fehlerhafte Grundgedanke, der ab 2010 eine Unterbesteuerung zur Folge hatte, hat mithin gedanklich bereits 2008 und 2009 bestanden ■ er hatte sich aber nicht negativ auf das Steuersubstrat ausgewirkt. Es ist indessen nicht zu übersehen, dass die dargestellte, exotisch anmutende (und auf dem fehlerhaften Gedanken eines möglichen Arbeitgeberanteils bei PK-Einkäufen beruhende) Behandlung der Positionen betreffend PK-Einkäufe in den Lohnausweisen bereits den Veranlager pro 2008 und dann das Revisorat im Jahr 2015 zu Fragen veranlasst hat. Diese ausgesprochen auffällige Behandlung der PK-Einkäufe in den Lohnausweisen spricht jedenfalls nicht dafür, dass dem Beigeladenen bewusst gewesen wäre, dass die geänderte buchhalterische Behandlung falsch war und damit die bis 2009 korrekte Lohnausweise, die er routinemässig unverändert weitergeführt hatte, ab 2010 fehlerhaft werden und zu einer Unterbesteuerung führen würden. In der Geschäftsbuchhaltung war der Fehler mit der offensichtlich falschen Verbuchung auf Konto 4074 ■ Pensionskasse (BVG) ■ für die Steuerverwaltung zwar ebenfalls leicht ersichtlich, aber vom Beigeladenen selber wurde er wohl tatsächlich nicht bemerkt, weil er ja eine vorbestehende, grundsätzlich fehlerhafte Idee ■ auf andere Weise als bisher, aber inhaltlich konsequent ■ weiterhin umgesetzt hat. Der Vorinstanz ist sodann darin zu folgen, dass der Beigeladene bei höheren PK-Einkäufen zu gewärtigen hat, dass die Steuerverwaltung Abklärungen tätigt, und zwar erst recht bei solchen auffälligen Lohnausweisen. Auch wenn die von der Steuerverwaltung angesprochene und in der Lehre umstrittene Frage nach allfälliger Unterbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen dem Verhalten des Täters und dem Steuerausfall durch unvollständige Ermittlung des Sachverhalts durch die Behörde (vgl. Sieber/Malla, a.a.O., Art. 175 DBG N 25 m.w.H.) offen gelassen werden kann, so widerspricht das vorliegend auffällige Deklarationsverhalten des Beigeladenen doch der Hypothese einer Vertuschungsabsicht ■ eher ist der Beigeladene wie bis anhin einfach weiterhin demselben Irrtum aufgesessen, wobei dieser nun plötzlich nicht mehr harmlos war. Die (Eventual-)Absicht, unwahre Angaben zu machen und dadurch eine Unterbesteuerung herbeizuführen, lässt jedenfalls ein raffinierteres Vorgehen erwarten als vorliegend, wo die auffällige Behandlung in den Lohnausweisen von auffällig hohen PK-Einkäufen die kritische Aufmerksamkeit des objektiven Betrachters geradezu auf sich ziehen musste und jene der Behörden sowohl pro 2008 als auch im Jahr 2015 tatsächlich auch auf sich gezogen hat. Schliesslich ist auch keinerlei Täuschungsmotivation erkennbar: Unbestrittenemassen hatten die Steuerpflichtigen selber von der Fehlerhaftigkeit der Deklaration keine Kenntnis und wären damit auch nicht einverstanden gewesen; die bei den Steuerpflichtigen angefallenen Nach- und Strafsteuern hat der Beigeladene übernommen. Zusammenfassend kann dem Beigeladenen kein Wissen um die Fehlerhaftigkeit nachgewiesen werden, sondern es ist umgekehrt davon auszugehen, dass er den Fehler wohl korrigiert hätte, falls er ihn erkannt hätte: Wollte er neu die je CHF 25'000. ■ gedachten ■ Arbeitgeberbeiträge ■ nicht mehr auf Kontokorrent buchen, so hätte er sie wohl wie auch die je CHF 25'000. ■ gedachten ■ Arbeitnehmerbeiträge ■ auf Konto 4010 ■ Löhne ■ buchen und in den Lohnausweisen ebenfalls unter Ziff. 7 als ■ AN-Beiträge ■ deklarieren müssen, sodass die dortige Position ziffernmässig der Ziff. 10.2 entsprochen hätte (also jeweils CHF 50'000. ■ und ausnahmsweise CHF 65'000. ■ pro 2012 für C \_\_\_\_). Wenn solches auch sachlich richtig gewesen wäre, so widersprach einem solchen Vorgehen nun aber ausgerechnet die (allerdings zuvor angelegte, sich indessen bis anhin nicht negativ auswirkende) verkehrte Begrifflichkeit, denn ■ Arbeitgeberbeiträge ■ sind ja gerade nicht dasselbe wie ■ Lohn ■ oder ■ Arbeitnehmerbeiträge ■, sondern ihr Gegenstück.

Mit der Vorinstanz und dem Beigeladenen ist zusammenfassend wohl von Unsorgfalt und ungenügender Aufmerksamkeit des Letzteren auszugehen. Indessen kann dem Beigeladenen das Bewusstsein um die Fehlerhaftigkeit nicht nachgewiesen werden. Damit scheidet Eventualvorsatz aus, und der Rekurs ist abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin gemäss § 30 Abs. 1 VRPG grundsätzlich dessen Kosten zu tragen. Da es sich bei ihr jedoch um eine Verwaltungseinheit des Kantons handelt, werden ihr die ordentlichen Kosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens praxisgemäss trotz Abweisung ihres Rekurses nicht auferlegt (vgl. VGE VD.2014.26 und VD.2014.27 vom 16. Juni 2015, VD.2014.28 und VD.2014.29 vom 16. Juni 2015, VD.2010.187 vom 20. Juni 2011 E. 5). Indessen hat die Steuerverwaltung dem Beigeladenen eine Parteienschädigung auszurichten. Da der Anwalt des Beigeladenen keine Kostennote eingereicht hat, sind die Kosten praxisgemäss zu schätzen. Bei einem Überwälzungstarif von CHF 250.■ erscheint eine Parteienschädigung von pauschal CHF 1■500.■ (inkl. Auslagen und MWST) für den Aufwand angemessen.

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