

SO_GERICHTE SGSTA.2016.51 vom 21. August 2017

SO Obergericht, 2017-08-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2016.51

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2016.51 du 21 août 2017

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2016.51 del 21 agosto 2017

Regeste

Steuerhinterziehung, Bussenhöhe, § 189 Abs. 1 und 2 StG, Art. 175 Abs. 1 und 2 DBG. In casu hat der Steuerpflichtige jahrelang keine Steuererklärung mehr eingereicht, so dass er nach Ermessen eingeschätzt wurde. Diese Veranlagungen fielen indes zu tief aus. Es liegt hier eine vorsätzliche Steuerhinterziehung vor. Aufgrund der konkreten Umstände ist der festgelegte Bussenfaktor von 2.5 auf 2.0 zu reduzieren. Konfiskatorischer Charakter der Steuerbusse? Bussenhöhe vorliegend angemessen.

Erwägungen

E. 1

DBG). Die Busse beträgt 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 (§ 189 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG). 4.1 In objektiver Hinsicht setzt der Tatbestand der Steuerhinterziehung voraus, dass dem Gemeinwesen aufgrund des Verhaltens der steuerpflichtigen Person ein Steuerausfall entsteht. Sodann muss zwischen dem Verhalten der steuerpflichtigen Person und dem Steuerausfall ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen, wonach eine Handlung nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, einen Erfolg von der Art des eingetretenen herbeizuführen oder zu begünstigen (BGE 135 IV 56, E. 2.2). 4.2

Ausgangspunkt bildet im vorliegenden Fall der Umstand, dass der Rekurrent in den zur Diskussion stehenden Steuerjahren 2002 bis 2010 keine Steuererklärung eingereicht hat. Dies hatte zur Folge, dass der Rekurrent von der zuständigen Veranlagungsbehörde nach pflichtgemässen Ermessen (Ermessenstaxation) nach § 147 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG eingeschätzt wurde. Diese Veranlagungen sind allesamt in Rechtskraft erwachsen. Dass durch dieses Verhalten des Rekurrenten dem Gemeinwesen infolge der zu tiefen Veranlagung ein Steuerausfall entstanden ist, ist im vorliegenden Fall unbestritten bzw. widerspiegelt sich dieser Umstand in den im Nachsteuerverfahren festgesetzten Nachsteuerforderungen. Hinsichtlich des Kausalzusammenhangs stellt sich der Vertreter des Rekurrenten auf den Standpunkt, dass eine Verletzung der Untersuchungspflicht von Seiten der Veranlagungsbehörde vorliegen würde, indem sie es versäumt habe, die entsprechenden Lohnausweise bei der Arbeitgeberin des Rekurrenten einzufordern. Diese Pflichtwidrigkeit habe wiederum zur Folge, dass die vorliegende Nachbesteuerung unzulässig sei, da der Kausalzusammenhang zwischen dem Verhalten des Steuerpflichtigen und der sich daraus ergebenden Steuerverkürzung entfalle. Mit andern Worten sei die Kantonale Steuerverwaltung gar nicht berechtigt gewesen, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten. 4.3 Die Frage der Unterbrechung des Kausalzusammenhangs infolge Pflichtwidrigkeit und damit die Frage, ob es sich um neue Tatsachen handelt, kann insofern offenbleiben, als dies höchstens das Nachsteuerverfahren beschlagen kann, wobei im

vorliegenden Fall sämtliche Nachsteuerverfügungen, wie erwähnt, unangefochten geblieben und in der Folge in Rechtskraft erwachsen sind. Dies vor dem Hintergrund, dass sich die Frage der Unterbrechung des Kausalzusammenhangs durch eine Verletzung der Untersuchungspflicht seitens der Steuerbehörde nach herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung - wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird - nur im Nachsteuer-, nicht jedoch im Hinterziehungsverfahren stellen kann. Für das Nachsteuerverfahren gilt, dass die Unkenntnis der Veranlagungsbehörde über das Vorhandensein einer Tatsache kausal für die unrichtige Veranlagung gewesen sein muss. Anders dagegen das Strafsteuerverfahren: Ob der Veranlagungsbehörde eine - das Vorliegen neuer Tatsachen oder Beweismittel ausschliessende - Verletzung der Untersuchungspflicht vorzuwerfen ist, kann grundsätzlich keinen Einfluss auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person haben, da dies letztlich zu einer unzulässigen Schuldkompensation führen würde (vgl. dazu Richner et al., Handkommentar zum DBG,

E. 3

A. Zürich 2016, Art. 175 N 15 m.w.H. und N 117 sowie Art. 151 N 15 ff.; Locher, Kommentar zum DBG, 3. Teil, 2015, N 15 zu Art. 175). Die dagegen vom Vertreter des Rekurrenten - gestützt auf Sieber (in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 175 DBG N 23 ff.) - vertretene Auffassung, wonach eine Verletzung der Untersuchungspflicht den adäquaten Kausalzusammenhang hinsichtlich des Hinterziehungsverfahrens unterbreche, lässt ausser Acht, dass die Frage, ob eine Handlung im Sinne der Adäquanztheorie nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, einen Erfolg von der Art des eingetretenen herbeizuführen oder zu begünstigen, ex ante, d.h. vom Zeitpunkt des Handelns aus und nicht im Nachhinein (ex post), entschieden werden muss. Denn die nachträgliche (bessere) Kenntnis der Zusammenhänge kann nicht darüber entscheiden, ob eine Handlung im Zeitpunkt ihrer Vornahme erlaubt oder verboten war (vgl. dazu BGE 135 IV 56, E. 2.2). Entsprechend gilt, dass ein allfälliges pflichtwidriges Verhalten der Veranlagungsbehörde, wie es der Vertreter des Rekurrenten moniert, den adäquaten Kausalzusammenhang hinsichtlich des Strafsteuerverfahrens nicht zu unterbrechen vermag. Vielmehr könnte eine solche Verletzung der Untersuchungspflicht nur dazu führen, dass unter Umständen eine neue Tatsache zu verneinen wäre, wodurch wiederum die Möglichkeit zur Durchführung eines Nachsteuerverfahrens entfallen würde (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 151 N 15 ff.; Locher, a.a.O., N 28 zu Art. 151). Selbst wenn also ein gewisses Versäumnis von Seiten der Veranlagungsbehörde vorliegen würde, könnte diese nicht schuld kompensierend wirken. Dies hat zur Folge, dass die diesbezüglichen vom Vertreter des Rekurrenten in der Rekurs- und Beschwerdeschrift gemachten Ausführungen nicht gehört werden können, da sie - wenn überhaupt - lediglich das Nachsteuerverfahren und damit verbunden die Frage der Zulässigkeit der Erhebung einer Nachsteuer beschlagen könnten, wobei dieser Fragekomplex jedoch, wie bereits erwähnt, eben gerade nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet. Vielmehr gilt, dass durch das Verhalten des Rekurrenten (fortgesetzte Nichteinreichung der Steuererklärung sowie Nichtanfechtung der zu tief ausgefallenen Ermessenstaxation [vgl. dazu unten Ziff. 4.7]) eine Steuerverkürzung entstanden ist, welche zu einem Steuerausfall auf Seiten des Gemeinwesens geführt hat. Dabei ist der adäquate Kausalzusammenhang gegeben, indem das Verhalten des Rekurrenten als solches nach der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, einen Erfolg in Form der eingetretenen Unterbesteuerung herbeizuführen. Zusammenfassend zeigt sich somit, dass der objektive Tatbestand hinsichtlich der

Steuerhinterziehung gemäss § 189 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG erfüllt ist. 4.4 In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der Steuerhinterziehung, dass die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig eine Steuerverkürzung bewirkt. Vorsätzlich handelt, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt. Vorsätzlich handelt dabei bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 des Strafgesetzbuches [StGB]; SR 311.0). Fahrlässigkeit ist demgegenüber gegeben, wenn der Täter die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Täter der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; BGE 2A.182/2002 vom 25. April 2003, E.4.3).

4.5 Der Vertreter des Rekurrenten stellt sich auf den Standpunkt, dass im vorliegenden Fall von einer fahrlässigen Tatbegehung auszugehen sei. Der Rekurrent habe schlicht keine Steuererklärung eingereicht, so dass für die Veranlagungsbehörde klar ersichtlich gewesen sei, dass ein Untersuchungsbedarf herrsche.

4.6 Der Rekurrent hat es ab dem Steuerjahr 1999 unterlassen, eine Steuererklärung einzureichen. Die dadurch bedingten Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen (Ermessenstaxation) liess er jeweils unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Dies im Bewusstsein, dass die ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, indem Einkommen und Vermögen (teilweise massiv) zu tief geschätzt wurden.

4.7 Der Einwand des Vertreters des Rekurrenten, wonach jeweils keine unvollständige, sondern gar keine Steuerklärungen abgegeben worden und wodurch die Steuerverwaltung nicht getäuscht worden sei, ist insofern unbehelflich, als dadurch nicht nur die Pflicht zur wahrheitsgetreuen und vollständigen Deklaration der massgebenden Steuerfaktoren verletzt wurde, sondern auch eine Unterbesteuerung durch den Rekurrenten hingenommen wurde. Dies gestützt auf den Umstand, dass die Ermessenstaxation Jahr für Jahr mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sind, wonach es dem Rekurrent nicht nur zumutbar, sondern seine Pflicht gewesen wäre, dagegen Einsprache zu erheben. Mit andern Worten hat die steuerpflichtige Person dafür zu sorgen, dass eine zu tiefe Ermessenstaxation nicht in Rechtskraft erwächst (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 74 m.w.H.; Locher, a.a.O., N 63 zu Art. 130 m.w.H.). Schliesslich gilt es auch zu berücksichtigen, dass das Verschulden einer steuerpflichtigen Person, welche gegen eine zu tiefe Ermessenstaxation keine Einsprache erhebt, grundsätzlich nicht geringer zu qualifizieren ist als jenes einer vorsätzlich handelnden Person (Richner et al., a.a.O., Art. 175 N 105). Zusammenfassend ist dem Rekurrenten somit vorzuhalten, seine Mitwirkungspflichten verletzt und sich während eines sehr langen Zeitraums von über zehn Jahren schlicht nicht darum gekümmert zu haben, ob die ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren zutreffend waren oder nicht. Da die Differenz zwischen den Ermessenstaxationen und den effektiven Einkommens- und

Vermögensverhältnissen jedoch - mit fortgesetzter Dauer - in grossem Ausmass voneinander abgewichen sind (Taterfolg), war die Unterbesteuerung und der damit einhergehende Deliktserfolg für den Rekurrenten nicht nur ohne weiteres erkennbar, sondern bewusst durch sein Unterlassen beabsichtigt, welches jedes Jahr einen neuen Tatentschluss erforderte. Ein gesetzmässiges Verhalten wäre dem Rekurrenten ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen. Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass das von der Vorinstanz dem Rekurrenten vorgeworfene vorsätzliche Verhalten hinsichtlich des subjektiven Tatbestandes der Steuerhinterziehung nach § 189 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG nicht zu beanstanden ist und demnach nicht - wie vom Vertreter des Rekurrenten gefordert - von einer fahrlässigen Tatbegehung ausgegangen werden kann.

5. Die Busse als Strafe für die Steuerhinterziehung beträgt 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 (§ 189 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG).

5.1 Nach Art. 106 Abs. 3 StGB, welcher aufgrund von Art. 333 Abs. 1 StGB auch im Bereich des Steuerstrafrechts Anwendung findet, sind die persönlichen Verhältnisse der beschuldigten Person zu beachten. Dabei kann der detaillierter gehaltene Art. 47 StGB analog herangezogen werden. Hauptsächliche Strafzumessungsgründe - nebst dem Verschulden - bilden im Steuerstrafrecht namentlich die Höhe der hinterzogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolges, die Beweggründe, die persönlichen Verhältnisse und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse (vgl. BGE 2C_851/2011, E. 3.3 m.w.H.).

5.2 Aufgrund des Verschuldens und strafverschärfenden Gründen hat die Vorinstanz die Busse mit dem Faktor 2.5 festgesetzt. Der Vertreter des Rekurrenten stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass gerade keine strafverschärfenden Gründe vorliegen würden bzw. strafmindernd in Betracht zu ziehen sei, dass die Steuerbehörde mit dem Einfordern der Lohnausweise ihre Ermessenstaxation hätte verbessern können und müssen, so dass gar nicht erst eine Steuerhinterziehung vorliegen würde. Entsprechend wird nachfolgend zu prüfen zu sein, ob die mit dem Faktor 2.5 festgesetzte Busse zu hoch ausgefallen ist oder aufgrund der Form und Schwere bzw. Grad des Verschuldens des Rekurrenten als angemessen erscheint.

5.3 Ausgangspunkt bildet der Grundsatz, wonach die Busse eine wirksame Sanktion darstellen muss. Dabei ist die Busse innerhalb des Strafrahmens dem Verschulden angemessen und unter Berücksichtigung der Beweggründe und der persönlichen Verhältnisse zu bestimmen. Fortgesetzte Hinterziehung (Mehrmaligkeit) / Ausmass der Hinterziehung

5.4 Hinsichtlich der straf erhöhenden Umstände weist die Vorinstanz zunächst darauf hin, dass es sich im vorliegenden Fall grundsätzlich um einen schweren Fall von Steuerhinterziehung handeln würde. So sei der Rekurrent während mehreren Jahren seinen Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten nicht nachgekommen, indem er keine Steuererklärung abgegeben habe. Darüber hinaus seien die Unterbesteuerungen über die betroffenen Steuerperioden von Jahr zu Jahr gravierender ausgefallen. Der Vertreter des Rekurrenten hält dem entgegen, dass nicht von einer fortgesetzten Steuerhinterziehung („Mehrmaligkeit“) gesprochen werden könne, da nicht mehrere Tatentschlüsse vorliegen würden. Vielmehr habe es der Rekurrent als sinnlos befunden, weiterhin seine Aufgaben zu machen, da sie ohnehin nicht berücksichtigt worden seien. Entsprechend würde nur ein Tatentschluss vorliegen. Der Rekurrent wurde jedes Jahr von neuem aufgefordert und - nach Ablauf der jeweiligen Frist zur Einreichung der Steuererklärung - letztlich auch gemahnt, seine Steuererklärung einzureichen. Dies im Sinne der jährlich wiederkehrenden Mitwirkungspflichten, wie es sämtliche steuerpflichtigen Personen von Gesetzes wegen trifft. Von daher erscheint es offensichtlich,

dass der Rekurrent sich jedes Jahr von neuem dazu entschlossen hat, die jeweilige Steuererklärung weder auszufüllen noch - trotz Mahnung - einzureichen. Hinzukommt, dass für den Rekurrenten ohne weiteres erkennbar war, dass die Diskrepanz zwischen den ermessensweise festgesetzten Steuerfaktoren und den tatsächlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen je länger je mehr voneinander abgewichen sind. Entsprechend wäre dem Rekurrenten, wie bereits erwähnt, ein gesetzmässiges Verhalten ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen. Dies umso mehr, als der Rekurrent in den zeitweise weit zurückliegenden Vorjahren unbestrittenermassen seinen Deklarationspflichten ohne weiteres nachgekommen und demgemäss um die entsprechenden Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten gewusst hat. Demgemäss sind die von der Vorinstanz diesbezüglich als strafverschärfend aufgeführten Gründe nicht zu beanstanden bzw. zwingend zu berücksichtigen, da es sich in casu einerseits um eine sehr lange Hinterziehungsdauer handelt und andererseits das Auseinanderklaffen zwischen Ermessenstaxation und effektiven Steuerfaktoren stets gravierender wurde, so dass der Rekurrent von Jahr zu Jahr hätte mehr dafür besorgt sein müssen, die Ermessenstaxation nicht unangefochten in Rechtskraft erwachsen zu lassen (vgl. dazu auch oben Ziff. 4.7). Entsprechend gilt, dass nicht von einem einzigen Tatentschluss gesprochen werden kann. Vielmehr hat der Rekurrent Jahr für Jahr einen neuen Tatentschluss gefasst und sich entschlossen, eine Steuerhinterziehung zu begehen. Hinzu kommt, dass er Einkommens- und Vermögensbestandteile mit zunehmender Dauer in grossem Ausmass verschwiegen hat (Taterfolg). Dies alles ist, wie von der Vorinstanz zu Recht postuliert, im Rahmen der Bussenbemessung strafverschärfend zu berücksichtigten. Fachwissen / Gewinnsucht 5.5 Strafverschärfend wirke sich gemäss der Vorinstanz auch das Fachwissen des Rekurrenten als Versicherungsfachmann aus, welches nicht zuletzt eine aktive Bewirtschaftung des nicht deklarierten Vermögens erlaubt habe. Dieses Wissen beinhalte u.a. das Wissen um die steuerliche Behandlung der verkauften oder vermittelten Produkte, welche durch seinen Arbeitgeber angeboten würden. Davon würden auch die Investitionen in Lebensversicherungen sowie die Eröffnung von Depots zeugen. Entsprechend wirke sich dieses Fachwissen strafferhöhend aus, weil so auch ein höheres Mass an Fähigkeit bestehe, seine Handlungen bzw. Unterlassungen wirtschaftlich und rechtlich einzuordnen und deren Folgen abzuschätzen. Der erhebliche Taterfolg weise auf den Willen hin, eine ins Gewicht fallende Steuervermeidung angestrebt zu haben, weshalb dem Rekurrenten eine erhebliche Gewinnsucht zu attestieren sei. Demgegenüber hält der Vertreter des Rekurrenten fest, dass der Rekurrent gerade kein entsprechendes Fachwissen gehabt habe. Er sei Haftpflicht- und Sachversicherungsexperte. Für Lebensversicherungs- und BVG-Sachverhalte sei er nicht ausgebildet und habe bei derartigen Sachverhalten stets die entsprechenden Spezialisten bei seinem Arbeitgeber beiziehen müssen. Der Rekurrent habe indessen seit 1981 Führungsaufgaben wahrgenommen - seine Aufgaben hätten hauptsächlich darin bestanden, den Mitarbeiterstab der Versicherungsgesellschaft in dem ihm zugeteilten Gebiet zu führen. Seit 1988 sei dies dann die Hauptaufgabe des Rekurrenten gewesen. Die versicherungstechnischen Fragen seien darob vollständig in den Hintergrund getreten. Beim Rekurrenten sei kein über das normale Mass hinausgehendes steuerliches Fachwissen vorhanden. Die Unterstellung der Vorinstanz sei deshalb falsch und in keiner Weise bewiesen oder beweisbar. Gleiches gelte für die von der Vorinstanz angenommene erhebliche Gewinnsucht. Diese entbehre jeglicher Grundlage im Sachverhalt. Die Steuerverwaltung unterstelle hier ein subjektives Sachverhaltselement, wo-rüber sie in keiner Weise Beweis geführt habe. Aufgrund des Werdegangs des Rekurrenten erscheint es naheliegend, dass er als Versicherungskaufmann

insoweit über ein spezielles Fachwissen bezüglich Finanz- und Versicherungsprodukte verfügte, als dieses aufgrund der Branche, in welcher er sich bewegte, über jenes einer durchschnittlichen steuerpflichtigen Person gesetzt werden kann. Sicherlich aber hatte der Rekurrent aufgrund seiner Tätigkeit für eine Versicherungsgesellschaft, welche sowohl in den Bereichen Leben wie Nichtleben tätig ist, leichten Zugang zu diesem Wissen bzw. verweist der Vertreter des Rekurrenten selbst auf die Möglichkeit, bei Bedarf solche Experten beiziehen zu können. Entsprechend verfügte der Rekurrent aufgrund seiner Ausbildung und beruflichen Tätigkeit sehr wohl über ein Fachwissen, welches ein höheres Mass an Fähigkeit mitbringt, seine Handlungen bzw. Unterlassungen wirtschaftlich und rechtlich einzuordnen und deren Folgen abzuschätzen (vgl. KSG vom 11.11.2013, SGSTA.2013.15; BST.2013.14, E. 2.3.4), was straf erhöhend zu berücksichtigen ist. Dass der Rekurrent - wie die Vorinstanz moniert - Investitionen in Lebensversicherungen getätigt hat, erscheint grundsätzlich nachvollziehbar, da es notorisch bekannt ist, dass Mitarbeiter von Versicherungsgesellschaften in der Regel von Vorzugskonditionen bezüglich solcher Produkte profitieren. Unabhängig davon zeigt sich aber, dass der Rekurrent mit Blick auf die forcierten Investitionen in Lebensversicherungen zusammen mit der Eröffnung der verschiedenen Depots und der damit verbundenen Wertschriftentransaktionen sein Vermögen nicht nur aktiv bewirtschaftet hat, sondern dass eine solche aktive Bewirtschaftung erst aufgrund der erzielten (zum Teil massiven) Steuerverkürzungen infolge der zu tief ausgefallenen Ermessentaxation möglich geworden ist. Mit andern Worten kam das eine zum anderen: Indem der Rekurrent die zu tief ausgefallenen Ermessentaxationen unangefochten in Rechtskraft erwachsen liess, erhielt er erst die finanziellen Spielräume, um sein Vermögen entsprechend zu äufnen und derart aktiv zu bewirtschaften, indem er parallel in fünf bis sechs Lebensversicherungen sowie über mehrere Depots in Wertschriften investiert hatte - beides in Höhe von jeweils mehreren hundert Tausend Franken (vgl. dazu die Aufstellungen der Vorinstanz betreffend die nichtdeklarierten Lebensversicherungen vom 12.6.2013 sowie die Vermögenssituation vom 4.2.2014, welche wiederum Grundlage für die Festsetzung der Nachsteuern bildeten). Dies lässt darauf schliessen, dass der Rekurrent offensichtlich aus rein monetären und egoistischen Motiven gehandelt hat, worin letztlich durchaus das Vorliegen einer - wie von der Vorinstanz moniert - Art von Gewinnsucht gesehen werden kann. Allerdings fragt sich gestützt auf die vorliegenden Unterlagen, ob ohne weiteres auf eine Gewinnsucht über die ganze Hinterziehungsdauer geschlossen werden kann. Die vorgenannten Aufstellungen zeigen nämlich, dass ein Teil der Lebensversicherungen vorbestanden hat. In den Jahren 2008/2009 schloss der Rekurrent neue Lebensversicherungen ab, welche eine Laufzeit von 2016-2019 aufweisen. Weiter zeigt sich auch, dass die Depotbestände vor allem in der zweiten Hälfte der von der Hinterziehung betroffenen Steuerjahre massiv angestiegen sind. Entsprechend erscheint es legitim, dass die Vorinstanz in der Weise von einer Gewinnsucht ausgegangen ist, dass der Rekurrent - je länger die Hinterziehungen dauerten - in aktiver Weise die Ersparnisse anlegte und investierte. Dies bedeutet aber umgekehrt, dass die Gewinnsucht gestützt auf die vorliegenden Unterlagen vor allem in der zweiten Hälfte der Hinterziehungsperiode offensichtlich zu Tage getreten ist. Demgemäss erscheint es angezeigt, die von der Vorinstanz angenommene Gewinnsucht nur für etwas mehr als die Hälfte der Hinterziehungsperioden anzunehmen, so dass der Bussenfaktor diesbezüglich entsprechend zu reduzieren ist. Vorleben des Rekurrenten 5.6 Hinsichtlich des Vorlebens argumentiert der Vertreter des Rekurrenten, dass dieses einwandfrei gewesen sei, indem er sämtliche Steuern und Ordnungsbussen pünktlich bezahlt habe. Die Vorinstanz hält dem

entgegen, dass sich Strafzumessung bei der Hinterziehung von Steuern grundsätzlich an Ersttätern orientiere. Die bisherige Straffreiheit sei insofern eine fiktive und werde in der Strafzumessung nicht berücksichtigt. Eine Hinterziehung von Steuern über einige Jahre hinweg wie im vorliegenden Fall begründe hingegen ein schwereres Verschulden als eine Hinterziehung über ein oder zwei Jahre und werde strafferhöhend gewichtet. Es erscheint unbestritten, dass der Rekurrent bis zu jenem Zeitpunkt, als er keine Steuererklärung mehr einreichte, seinen Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens vollumfänglich nachgekommen ist und sämtliche Steuern ordnungsgemäss entrichtet hat (bis 1998). Daraus lässt sich aber nichts zugunsten des Rekurrenten ableiten: Das Einreichen der Steuererklärung und die Bezahlung der geschuldeten Steuern gehören zu den herkömmlichen Pflichten sämtlicher steuerpflichtiger Personen. Entsprechend erscheint die bisherige Straffreiheit nicht als eine fiktive, sondern sie hat sich vorliegend nicht ausgewirkt; sie ist denn bei der Strafzumessung nicht zu berücksichtigen. Vielmehr gilt im Strafrecht nur der Grundsatz, wonach entfernte Vorstrafen im Rahmen der Strafzumessung ausser Acht zu lassen sind. Umgekehrt bedeutet dies aber, dass allfällige Vorstrafen im Sinne einer Strafverschärfung zwingend zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 135 IV 87, E. 2.3 und E. 2.4). Dies bedeutet in der Konsequenz, dass sich das frühere Wohlverhalten des Rekurrenten bezüglich steuerlicher Belange bei der Strafzumessung grundsätzlich neutral bzw. nicht auswirkt und deshalb auch nicht strafmildernd zu berücksichtigen ist (vgl. dazu explizit BGE 136 IV 1, E. 2.6). Insofern ist der Verweis des Vertreters auf das Vorleben des Rekurrenten unbehelflich, so dass dies zu keiner Strafmilderung führen kann. Gesundheitliche und berufliche Situation des Rekurrenten 5.7 Als Strafmilderungsgrund bringt der Vertreter des Rekurrenten vor, dass der Rekurrent beruflich sehr eingespannt und gesundheitlich stark angeschlagen gewesen sei (vgl. dazu oben Ziff. 2.1 im Sachverhalt). Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Rekurrent bis zur Teilpensionierung im Jahre 2008 ein Einkommen von mehr als CHF 200'000 erzielt hat. Ab der Teilpensionierung ab dem Jahre 2008 erzielte der Rekurrent nach wie vor CHF 80'000 und (deutlich) mehr (vgl. dazu die Details der Nachsteuerberechnungen vom 4.2.2002 für die Jahre 2002-2010). Entsprechend ist an dieser Stelle festzuhalten, dass der Rekurrent offenbar trotz den geltend gemachten gesundheitlichen Problemen in der Lage war, einer geregelten Arbeitstätigkeit nachzugehen. Mit andern Worten waren die gesundheitlichen Probleme wohl nur punktueller Natur, was ihm ohne weiteres erlaubt hätte, seinen steuerlichen Mitwirkungspflichten nachzukommen oder aber eine Drittperson mit den administrativen und steuerlichen Angelegenheiten zu betrauen. Entsprechend ist im vermeintlich schlechten Gesundheitszustand des Rekurrenten kein Strafmilderungsgrund zu erkennen. Gleiches gilt für den Umstand, dass der Rekurrent beruflich aufgrund seines Aufstiegs und mit der damit verbundenen Führungsverantwortung gegenüber von bis zu 270 Personen derart eingespannt gewesen sein soll, dass er keine Zeit mehr für die Erledigung von privaten Angelegenheiten gefunden habe. Einerseits ist es notorisch, dass von Führungskräften verlangt wird, dass sie die notwendigen Fähigkeiten besitzen, in solchen Situationen den Überblick über die Gesamtsituation zu behalten und im Stande sind, nebst den beruflichen Herausforderungen sich auch bezüglich der privaten Verpflichtungen entsprechend zu organisieren. Sofern also das Ausfüllen und das Einreichen der Steuererklärung eine solche massive Belastung - wie vom Vertreter des Rekurrenten moniert - für den Rekurrenten dargestellt hätte, so wäre es dem Rekurrenten zumindest auch hier zumutbar gewesen, eine Drittperson mit diesen Aufgaben zu betrauen, zumal er auch jederzeit über die finanziellen

Möglichkeiten hierzu verfügte. Zusammenfassend gilt somit, dass weder in der beruflichen noch in der gesundheitlichen Situation des Rekurrenten ein Strafmilderungsgrund zu erkennen ist, welcher eine Reduktion des Bussenfaktors rechtfertigen würde.

5.8 Als Strafmilderungsgrund bringt der Vertreter des Rekurrenten weiter vor, dass der Re-kurrent während des ganzen Verfahrens vollste und umfassende Kooperation gezeigt habe. Die Vorinstanz spricht dagegen nur von einer „gewissen Kooperation“. Gestützt auf die Unterlagen scheint es, dass der Rekurrent zwar bemüht war, die von ihm eingeforderten Unterlagen und Auskünfte jeweils vollständig und fristgerecht beizubringen. So brachte er zwar zahlreiche Unterlagen bei, jedoch handelte es sich nicht immer um diejenigen, welche die Vorinstanz von ihm verlangte. So mussten Lohnausweise und Rentenbescheinigungen von der Vorinstanz selbst eingeholt werden. Entsprechend kann von einer Kooperation des Rekurrenten gesprochen werden, welche wohl über eine bloss „gewisse Kooperation“ hinausgeht, sicherlich aber nicht „umfassend“ war (vgl. dazu auch Richner et al., a.a.O., Art. 175 N 111). Daher rechtfertigt es sich, hierin eine im Vergleich zur Vorinstanz bereits vorgenommene, nur minimale zusätzliche Strafmilderung zugunsten des Rekurrenten zu sehen.

5.9 Aufgrund der gemachten Ausführungen ist die Busse wie folgt festzusetzen: Dass der Rekurrent über ein erhöhtes Fachwissen verfügte bzw. sich aufgrund seiner Anstellung bei einer Versicherungsgesellschaft Zugang zu diesem Wissen verschaffen konnte, erscheint als nachvollziehbar und offensichtlich. Aufgrund der getätigten Investitionen in Lebensversicherungen und sowie mit Blick auf die Depotentwicklungen und das Auseinanderklaffen zwischen Ermessenstaxation und den effektiven Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Rekurrenten kann zwar von einer gewissen Gewinnsucht ausgegangen werden, jedoch nicht über die gesamte Hinterziehungsperiode. Vielmehr tritt eine solche aufgrund der vorliegenden Berechnungen augenscheinlich erst in der zweiten Hälfte der Steuerhinterziehungsperiode zu Tage. Darüber hinaus kann die Kooperationsbereitschaft des Rekurrenten gestützt auf die gemachten Ausführungen im Rahmen der Strafmilderungsgründe im Vergleich zur Vorinstanz nur in minimaler Weise etwas mehr berücksichtigt werden. An den übrigen von der Vorinstanz vorgenommenen strafverschärfenden Faktoren (insbesondere fortgesetzte Steuerhinterziehung über einen sehr langen Zeitraum, Ausmass der hinterzogenen Steuerbeträge [Taterfolg], private und beruflichen Stellung und die damit verbundene Fähigkeit, das Tatverhalten wirtschaftlich und rechtlich einzuordnen, Gewinnsucht für die zweite Hälfte der von der Steuerhinterziehung betroffenen Steuerperioden) ist jedoch festzuhalten. Demgemäss ist nach den gemachten Ausführungen der durch die Vorinstanz festgelegte Bussenfaktor von 2.5 aufgrund des Verschuldens des Rekurrenten und gestützt auf die persönlichen Verhältnisse im vorliegenden Fall als zu hoch anzusehen und v.a. auch infolge der nur teilweise gegebenen Gewinnsucht um einen Fünftel von 2.5 auf 2.0 zu reduzieren. Dies bedeutet, dass sich die Busse von CHF 226'411.85 (Staat) bzw. CHF 189'506.50 (Bund) auf rund CHF 181'129 (Staat) bzw. rund CHF 151'605 (Bund) reduziert.

6. Frage des konfiskatorischen Charakters der Steuerbusse. Was den Vorwurf des Vertreters des Rekurrenten anbelangt, wonach die festgesetzten Bussen konfiskatorischen Charakter hätten, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Busse grundsätzlich eine wirksame Sanktion darstellen muss, welche sich - wie oben dargelegt - nebst dem Taterfolg und der Dauer der Hinterziehung am Verschulden des Täters zu orientieren hat. Insofern muss die Busse einen gewissen konfiskatorischen Charakter haben. Hinsichtlich der Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person kommt es auf das laufende Einkommen sowie auf das gegenwärtige Vermögen an. Die Feststellung

des Vermögens hat anhand von Markt- bzw. Verkehrswerten zu erfolgen. Die Busse soll durchaus in gewissem Mass in das Vermögen der betroffenen Person eingreifen. In den wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person spiegelt sich denn ihre Strafempfindlichkeit (Art. 47 StGB). Dabei gilt, dass der wirtschaftlich leistungsfähigeren Person bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen ist als einer weniger bemittelten, da nur auf diese Weise beide Personen vergleichbar stark betroffen sind (vgl. dazu auch Bsk stgb-wiprächtiger/keller, 3. Aufl. 2013, Art. 47 N 150). Gestützt auf die eingereichte Steuererklärung für das Jahr 2015 zeigt sich, dass der Rekurrent über ein Einkommen von rund CHF 162'000 verfügt, wovon rund CHF 60'000 auf seine noch immer teilweise ausgeübte Vermittlungstätigkeit als Versicherungskaufmann und rund CHF 102'000 auf sein Renteneinkommen entfallen. Weiter verfügt der Rekurrent über ein Vermögen von rund CHF 1.18 Mio. Dabei gilt es aber zu berücksichtigen, dass die Liegenschaft des Rekurrenten für Vermögenssteuerzwecke nur mit dem Steuerwert von knapp CHF 123'000 erfasst ist. Die auf der Liegenschaft lastende Hypothek beläuft sich auf CHF 735'000. Geht man im Sinne eines konservativen Ansatzes von der herkömmlichen Bankenfinanzierung aus (Hypothek 80 % - Eigenmittel 20 %), so zeigt sich, dass das effektive Vermögen des Rekurrenten um mindestens knapp CHF 800'000 höher ausfällt ($CHF\ 735'000 : 80 \times 100 = CHF\ 918'750$; $CHF\ 918'750 \cdot CHF\ 123'000 = CHF\ 795'750$) und sich somit auf mindestens rund CHF 2.0 Mio. beläuft. Im vorliegenden Fall zeigt sich, dass die festgesetzten Steuerbussen hinsichtlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit Blick auf die gesamte (künftige) Einkommens- und Vermögenssituation des Rekurrenten als vertretbar erscheinen, zumal dieser auch in Zukunft - d.h. nach Wegfall seiner Vermittlungstätigkeiten - über ein jährliches Renteneinkommen von etwas mehr als CHF 100'000 verfügen wird und ihm auch nach der Bezahlung sämtlicher Strafsteuern ein Vermögen von mehr als rund CHF 1.5 Mio. verbleiben wird. Dabei gilt es zu berücksichtigen, dass ein Teil dieses Vermögens erst aufgrund der vom Rekurrenten herbeigeführten Steuerverkürzung (und der damit verbundenen aktiven Bewirtschaftung des geäuften Vermögens) entstanden ist. Hinzu kommt, dass der Rekurrent erst teilweise pensioniert ist. Entsprechend ist davon auszugehen, dass sich infolge der vollständigen Pensionierung entweder das Renteneinkommen zusätzlich erhöhen wird oder aber ein (weiterer) Kapitalbezug folgen wird, welcher vermögensbildend sein wird. Die vom Vertreter des Rekurrenten diesbezüglich vorgebrachte Berechnung (vgl. S. 12 der Rekurs- und Beschwerdeschrift vom 20.6.2016) ist denn auch aus verschiedenen Gründen unbegründet: Die Berücksichtigung der Nachsteuern ist insofern unerheblich, als diese Steuern ohnehin geschuldet gewesen wären. Zudem gilt es auf die aktuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zur Zeit der Urteilsfällung abzustellen (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 175 N 112). Entsprechend kann auch der vermeintlich vorgerechnete Kapitalbezug in Höhe von CHF 500'000 unberücksichtigt bleiben. Denn der Verzicht auf einen solchen Kapitalbezug hätte zu einer entsprechend höheren Rente geführt. Demgemäss hätten sich die oben gestützt auf die Steuererklärung 2015 aufgeführten Einkommens- und Vermögensverhältnisse lediglich in der Weise verändert, als sich ein höheres Renteneinkommen und ein tieferes Reinvermögen gegenübergestellt hätten. Entsprechend zeigt sich, dass die auferlegte Busse mit Blick auf das künftige Renteneinkommen und vorhandene Vermögen durchaus einen gewissen konfiskatorischen Charakter haben darf, die Belastung aber einmalig ist und auch das zukünftige wirtschaftliche Fort- und Auskommen des Rekurrenten sehr wohl gewahrt bleibt. Dies auch gestützt auf die Tatsache, dass der Rekurrent keine anderweitigen Zahlungsverpflichtungen

hat und auch gesundheitlich wohl nicht derart angeschlagen ist, wie dies der Vertreter des Rekurrenten ausführt. Denn auch im Jahre 2015 erzielte der Rekurrent trotz erfolgter Teilpensionierung ein Einkommen aus (teilzeitlicher) Vermittlungstätigkeit von rund CHF 60'000. Entsprechend gilt, dass der Rekurrent gestützt auf die vorliegenden Unterlagen zwar gesundheitliche Beeinträchtigungen aufweist, diese jedoch nicht über allgemeine gesundheitliche Beeinträchtigungen hinausgehen, wie es bei Personen im Alter des Rekurrenten vorkommen kann. Entsprechend ist der festgesetzte Bussenfaktor im Sinne der persönlichen Verhältnisse des Rekurrenten nicht strafmildernd zu berücksichtigen. Fazit 7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Busse mit dem Faktor 2.0 im vorliegenden Fall, gestützt auf die oben aufgeführten Elemente, als angezeigt erscheint. Dies als Konsequenz der gesetzlichen Konzeption, wonach die Steuerbusse in erster Linie an der Dauer der Hinterziehung und am Taterfolg anknüpft und die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie die damit einhergehende Strafempfindlichkeit der betroffenen Person miteinzubeziehen hat. Entsprechend erscheint hier eine Busse von 2.0 als angemessen. 8. Schliesslich verbleiben die restlichen vom Rekurrenten des Vertreters in rechtlichen Hinsicht vorgebrachten Punkte zu prüfen. 8.1 Zunächst bringt der Vertreter des Rekurrenten vor, dass sich der Rekurrent in einem Sachverhaltsirrtum gemäss Art. 13 StGB bzw. Verbotsirrtum gemäss Art. 21 StGB befunden habe. Ein solcher liegt praxisgemäss vor, wenn der Täter von einem Merkmal eines Straftatbestands keine oder eine falsche Vorstellung hat. Im vorliegenden Fall sei sich der Rekurrent in keiner Weise bewusst gewesen, dass das blosses Nichteinreichen einer Steuererklärung zu einer Steuerhinterziehung führen könnte. Die Berufung auf einen Sachverhalts- bzw. Verbotsirrtum erscheint im vorliegenden Fall ausgeschlossen, da für den Rekurrenten die Rechtswidrigkeit seines Handelns aufgrund seiner Ausbildung und seiner beruflichen Stellung sowie aufgrund seines sozialen Hintergrunds ohne weiteres erkennbar war. Davon zeugt einerseits die Tatsache, dass er in all den Jahren vor den Widerhandlungen - wie der Vertreter des Rekurrenten selbst ausführt - den steuerlichen Mitwirkungs- und Verfahrenspflichten ohne weiteres nachgekommen ist. Andererseits wurde der Rekurrent Jahr für Jahr aufgefordert und gemahnt, eine Steuererklärung einzureichen. Entsprechend war für ihn die Rechtswidrigkeit seines Handelns ohne weiteres erkennbar. Dass er darauf vertraut habe, dass mit der in diesem Zusammenhang ausgesprochenen Ordnungsbusse „das Ganze erledigt“ sei und er nicht mit einem Hinterziehungsverfahren gerechnet habe, ist - wie erwähnt - aufgrund seiner beruflichen und sozialen Stellung nicht glaubhaft, zumal die Jahr für Jahr zunehmende Unterbesteuerung aufgrund der erhaltenen Veranlagungsverfügungen mehr und mehr zu Tage trat. Dass eine solche Unterbesteuerung nebst Nachsteuern auch ein Hinterziehungsverfahren nach sich zieht, ergibt sich zudem auch aus der Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung, welcher dieser jeweils beiliegt. Entsprechend gilt, dass das Vorliegen eines Sachverhalts- bzw. Verbotsirrtums im vorliegenden Fall auszuschliessen ist. 8.2 Weiter argumentiert der Vertreter des Rekurrenten, dass der Rekurrent aufgrund des Nichteinreichens der Steuerklärungen und der damit verbundenen Verletzung von Verfahrenspflichten mit Ordnungsbussen in Höhe von insgesamt CHF 50'000 belegt worden sei. Entsprechend und dem strafrechtlichen Grundsatz „ne bis in idem“ folgend, wonach ein Vergehen nicht mehrmals bestraft werden kann, könne der Rekurrent nicht noch zusätzlich wegen Steuerhinterziehung bestraft werden. Nach § 188 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG wird u.a. mit Busse bestraft, wer trotz Mahnung die Steuererklärung nicht einreicht. Entsprechend wurde der Rekurrent für das (fortgesetzte) Nichteinreichen der Steuerklärung und der damit

verbundenen Verletzung der ihm im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens obliegenden Verfahrens- und Mitwirkungspflichten mit entsprechenden Ordnungsbussen belegt. Hierbei handelt es sich um ein spezifisches Ungehorsamsdelikt, welches als abstraktes Gefährdungsdelikt ausgestaltet ist (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 174 N 1; Locher, a.a.O., N 1 zu Art. 174). Anders dagegen das Steuerhinterziehungsverfahren, welches den Fiskalanspruch des Gemeinwesens als solches sicherstellt. Im vorliegenden Fall wurde der Rekurrent mit einer Busse wegen Steuerhinterziehung belegt, weil er die zu tief ausgefallenen Ermessenstaxationen in Rechtskraft erwachsen liess anstatt - wie oben gezeigt - dagegen Einsprache zu erheben, womit er die entsprechenden Steuerverkürzungen verursachte bzw. die entsprechenden Steuerersparnisse erzielte. Demgemäss wurde ein anderes Verhalten sanktioniert als im Rahmen der Ausfällung der Ordnungsbussen. Demgemäss konsumiert der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung jenen der Steuerhinterziehung nicht, so dass es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung und vorherrschender Lehre möglich ist, trotz auferlegter Ordnungsbussen den Rekurrenten für seine Steuerhinterziehung zu bestrafen (vgl. dazu BGE 121 II 257, E. 5b; Locher, a.a.O., N 1 zu Art. 174; Sieber, a.a.O., Art. 175 N 13). Somit gilt, dass der strafrechtliche Grundsatz „ne bis in idem“ nicht verletzt wurde, da eine echte Konkurrenz zwischen dem Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung und jenem der Steuerhinterziehung vorliegt. 8.3

Hinsichtlich der Tatsache, dass die Verrechnungssteuer in Höhe von rund CHF 25'000 nicht rückforderbar sei und damit einer zusätzlichen Steuerlast entspreche, ist festzuhalten, dass die Verrechnungssteuer vom Gesetzgeber als Sicherungssteuer ausgestaltet ist, welche bezweckt, dass sämtliche mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss deklariert werden. Aufgrund der fehlenden Deklaration im vorliegenden Fall infolge der Nichteinreichung der Steuererklärung wurde der Rückforderungsanspruch gemäss Art. 23 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) verwirkt. Dies ist gesetzgeberisch so gewollt und vom Rekurrenten demgemäss so hinzunehmen. 8.4

Eine straflose Selbstanzeige nach § 189 Abs. 3 StG bzw. Art. 175 Abs. 3 DBG ist insofern ausgeschlossen, als hierfür u.a. vorausgesetzt wird, dass die Steuerverkürzung den Steuerbehörden nicht bereits bekannt sein darf. Im vorliegenden Fall sind die Steuerbehörden im Rahmen einer steueramtlichen Meldung auf die möglichen Steuerverkürzungen gestossen, weshalb in der Folge mit Schreiben vom 20. April 2012 ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren gegen den Rekurrenten eröffnet wurde. Haben die Steuerbehörde jedoch bereits Kenntnis von der Hinterziehung, ist sie auf die Selbstanzeige nicht angewiesen, weshalb es sich nicht rechtfertigt, dass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zum Tragen kommt (vgl. Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Bern 2014, S. 99). Mit der vorgenannten förmlichen Einleitung eines Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahrens wurde die Möglichkeit einer straflosen Selbstanzeige für den Rekurrenten somit hinfällig (vgl. dazu Locher, a.a.O., N 61 zu Art. 175). Demgemäss ist der Hinweis des Vertreters des Rekurrenten, wonach eine steuerpflichtige Person jederzeit im Rahmen einer straflosen Selbstanzeige unvollständige Steuerfaktoren nachdeklarieren könne, offensichtlich falsch und demgemäss unbehelflich. 9.

Nach dem Gesagten sind Rekurs und Beschwerde teilweise gutzuheissen; der Bussenfaktor ist von 2.5 auf 2.0 zu reduzieren. Im Übrigen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat der teilweise unterliegende Rekurrent die Gerichtskosten anteilmässig zu tragen (vgl. § 163 Abs. 1 StG). Diese sind in Anwendung der §§ 3 und 150 des Gebührentarifs (GT, BGS 615.11) auf CHF 5'660 festzusetzen (Grundgebühr: CHF 2'000; Zuschlag: CHF 3'660). Zudem ist dem teilweise

obsiegenden Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 400 zuzusprechen
(inkl. Auslagen und MWST; vgl. § 163 Abs. 4 StG; §§ 3 und 160 f. GT).

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