

**WBE.2022.290 / or / we**

(3-BB.2020.8)

Art. 290

**Urteil vom 22. November 2022**

Besetzung

Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz

Verwaltungsrichter Huber

Verwaltungsrichterin Klöti

Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde-  
führer

**A.**\_\_\_\_\_

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)**, Eigerstrasse 65, 3003 Bern

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Ordnungsbusse

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 28. April 2022

---

## Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

### A.

#### 1.

A. war 2011 langjähriger Treuhänder, Buchhalter und Steuerberater von B. und C. Diese führten einen Landwirtschaftsbetrieb in X., welchen sie 2014 ihrem Sohn übergaben. Zum Landwirtschaftsbetrieb gehörte ein von B. bis Anfang 2022 betriebener Kompostierplatz. Dieser sollte per 1. Januar 2011 aus B. Einzelfirma in eine GmbH abgespalten werden, wozu es schliesslich im Juni 2011 kam.

#### 2.

##### 2.1.

Im Zusammenhang mit der Abspaltung des Kompostierplatzes in eine GmbH sollten einige Maschinen, die zuvor dem Landwirtschaftsbetrieb des Ehepaars B. und C. gedient hatten, in die GmbH eingebracht werden. Gemäss einer von A. erstellten «Kaufpreisfestlegung» vom 17. Juni 2011 zuhanden von B. und C., handelte es sich um folgende Maschinen und Fahrzeuge (inkl. Bewertung und Kaufpreis):

Konto	Bezeichnung	Neupreis / BW 31.12.2010	Kaufpreis
1400	Kompostieranlage	Fr. 53'000.00	Fr. 53'000.00
1405	Maschinen Kompost- betrieb	Fr. 90'000.00	Fr. 90'000.00
1410	Radlader Caterpillar	Fr. 49'000.00	Fr. 49'000.00
1411	Radlader Caterpillar 907H	Fr. 26'000.00	Fr. 26'000.00
1415	Traktor Fendt Vario 312	Fr. 12'600.00	Fr. 12'600.00
1420	Shredder Haybuster	Fr. 5'000.00	Fr. 5'000.00
1425	Raupen Hydrobagger	Fr. 10'500.00	Fr. 10'500.00
1426	Minibagger	Fr. 30'000.00	Fr. 30'000.00
1427	Gabelstapler	Fr. 25'000.00	Fr. 25'000.00
1501	Betriebsauto	Fr. 1'900.00	Fr. 1'900.00
1503	Jeep	Fr. 34'500.00	Fr. 7'000.00
			<u>Fr. 310'000.00</u>

Gemäss der besagten «Kaufpreisfestlegung» sollte ein Teil des Kaufpreises von der übernehmenden D. GmbH (nachfolgend: GmbH) mittels einer Anzahlung von Fr. 100'000.00 geleistet werden. Der Rest sollte als Darlehen vorerst belassen und mit fester Rückzahlung von Fr. 50'000.00 pro Jahr auf das Privatkonto des Ehepaars B. und C. getilgt werden.

##### 2.2.

Auf Basis der «Kaufpreisfestlegung» vom 17. Juni 2011 schlossen B. und C. am 21. Juni 2011 einen Kaufvertrag mit der GmbH, vertreten durch B.,

ab. A. unterzeichnete den Kaufvertrag als Treuhandstelle. Während der Kaufvertrag bezüglich der zu übertragenden Maschinen und Fahrzeuge sowie deren Werten mit der «Kaufpreisfestlegung» übereinstimmte, wurde unter Ziff. III «Finanzierung» präzisierend festgehalten, dass neben der von der GmbH 2011 zu leistenden Anzahlung von Fr. 100'000.00 in der Höhe der restlichen Fr. 210'000.00 ein Darlehen zu 2.5 % Zins stehen gelassen werde, wobei sich die GmbH verpflichtete, jährlich mindestens Fr. 50'000.00 abzuführen. Unter Ziff. IV «Besondere Bedingungen» wurde sodann darauf hingewiesen, dass die festgelegten Preise «stille Reserven» bewirken würden. Diese würden bewusst auf die GmbH übertragen. Bei einem Teil der Maschinen erfolge die Übergabe zum steuerlichen Buchwert. Bei anderen sei der Kaufpreis abgeleitet vom Neupreis, abzüglich üblicher Amortisation.

**3.**

Am 16. Mai 2012 reichte das Ehepaar B. und C. seine von A. Treuhandbüro erstellte Steuererklärung 2011 inklusive der Jahresabschlüsse sowohl des Landwirtschaftsbetriebs als auch der GmbH ein.

**4.**

Mit Schreiben vom 24. Juni 2013 kontaktierte das Steueramt X. A. und teilte diesem mit, dass die für das Ehepaar B. und C. eingereichte Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebs zwischen dem 31. Dezember 2010 und dem 1. Januar 2011 einen Bilanzbruch aufweise. 2011 sei die GmbH gegründet worden und es bestehe ein Sacheinlagevertrag über Fr. 310'000.00. Beim Landwirtschaftsbetrieb müsse die Bilanz per 31. Dezember 2010 übernommen werden und anschliessend müssten die Sacheinlagen von Fr. 310'000.00 erfolgswirksam verbucht werden. Ausserdem müssten die Bilanzwerte, welche dem Landwirtschaftsbetrieb nicht mehr dienten, in die GmbH umgebucht werden. Entsprechend würden eine Eingangsbilanz der GmbH von 0 sowie zwei korrigierte Abschlüsse erwartet.

**5.**

A. nahm mit Schreiben vom 29. November 2013 gegenüber dem Steueramt X. Stellung und teilte mit, dass die Buchhaltungen nach einigen Abklärungen und Rücksprachen mit seinen Mandanten überarbeitet worden seien und nunmehr neu eingereicht werden könnten. Zur Erklärung führte er aus, in der (ursprünglichen) Buchhaltung 2011 der GmbH sei der Maschinenkauf von der Einzelfirma in der Eingangsbilanz berücksichtigt worden. Die GmbH sei im Juni 2011 rückwirkend auf den 1. Januar 2011 gegründet worden. In Abänderung der vorherigen Buchhaltung der GmbH sei die Maschinenübernahme nun erst per 21. Juni 2011 (Datum des Kaufvertrages) einbilanziert worden. Eingereicht würden folglich eine neue Eingangsbilanz der GmbH per 1. Januar 2011 (ohne Buchwerte von Maschinen), ein berichtigter Jahresabschluss 2011 der GmbH, in welchem

die Einbilanzierung der gekauften Maschinen erst per 21. Juni 2011 vorgenommen worden sei, sowie ein neuer berichtigter Jahresabschluss 2011 der Einzelfirma, in welchem die Maschinen per 1. Januar 2011 noch als Buchwerte ausgewiesen und erst per 21. Juni 2011 ausbilanziert worden seien.

**B.**

**1.**

Gemäss den Details zur Steuerveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 vom 24. Juni 2014, welche auch die (in der Folge am 30. September 2014 eröffnete) direkte Bundessteuer 2011 betrafen, setzte das Steueramt X. bei B. und C. für die direkte Bundessteuer ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. 253'523.00 fest. Dabei rechnete sie unter Ziff. 2.1 «Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit» Fr. 120'000.00 auf und führte in der Abweichungsbegründung das Folgende aus:

Im Juni 2011 wurde die D. GmbH gegründet. Es wurden Maschinen aus der Einzelfirma an die D. GmbH verkauft. Dies geschah gemäss Verkaufsvertrag vom 21. Juni 2011. [...]

Die Steuererklärung mit der Buchhaltung wurde eingereicht. Mit der Aktenergänzung vom 24. Juni 2013 wurde der Bilanzbruch schriftlich angezeigt, mit der Aufforderung diesen zu beheben. Ausserdem sollen die Maschinen mit einem Spiegelkonto an die GmbH verkauft werden im Wert von Fr. 310'000.00. Mit dem Schreiben vom 6. Dezember 2013 [korrekt: 29. November 2013] wurden die neuen Unterlagen übergeben.

Im neuen Abschluss wird das Spiegelkonto 1140 aufgeführt, wobei nur Werte im Betrag von Fr. 190'000.00 ausgebucht wurden. Dies entspricht nicht dem bereits eingangs erwähnten Vertrag. Die Differenz wird als privater Kapitalgewinn aus Maschinenverkauf im Betrag von Fr. 120'000.00 aufgerechnet.

**2.**

Die Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer vom 30. September 2014 erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

**C.**

Am 11. November 2014 stellte das Steueramt X. beim Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion Spezialsteuern, Nachsteuern und Bussen, einen Bearbeitungsauftrag Nachsteuern und Bussen betreffend B. und C. wegen versuchter Steuerhinterziehung. Mit Urteil 3-RV.2021.173 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 28. April 2022 wurde B. wegen versuchter Steuerhinterziehung zu einer Busse von Fr. 12'080.00 verurteilt. Dieses Urteil erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

**D.**

**1.**

Mit Schreiben vom 12. Mai 2017 teilte des KStA A. mit, dass eine Meldung des Steueramtes X. eingegangen sei, wonach er im Zusammenhang mit der Steuererklärung 2011 von B. und C. unwahre Urkunden (Buchhaltung 2011 der Einzelunternehmung Hängärtner) ausgestellt habe. Infolgedessen bestehe der Verdacht, dass er bei der unvollständigen Deklaration der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. in der Steuererklärung 2011 Hilfe geleistet habe. Dementsprechend werde für die direkte Bundessteuer ein Strafverfahren wegen Teilnahmehandlung zur Steuerhinterziehung eröffnet.

**2.**

Am 9. Juni 2020 erliess das KStA eine Bussenverfügung gegen A. wegen Teilnahmehandlung (mittelbare Täterschaft) zur Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2011 von B. und verurteilte ihn zu einer Busse von Fr. 5'000.00.

**3.**

A. reichte am 6. Juli 2020 Einsprache gegen die Bussenverfügung vom 9. Juni 2020 ein.

**4.**

Mit Entscheid vom 22. Juli 2020 wies das KStA die Einsprache von A. ab.

**E.**

Den Einspracheentscheid zog A. mit Beschwerde vom 20. August 2020 an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiter, welches am 28. April 2022 eine mündliche Verhandlung durchführte und gleichentags entschied:

**1.**

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die Busse auf CHF 3'500.00 festgesetzt.

**2.**

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00 sowie die Kanzleigebühr von CHF 285.00 und die Auslagen von CHF 154.80, insgesamt CHF 839.80, werden zu 70 % mit einem Betrag von CHF 587.85 dem Beschwerdeführer auferlegt. Der Rest wird auf [die] Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**F.**

Mit Beschwerde vom 12. Juli 2022 gelangte A. an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

**1.**

Gutheissung der Beschwerde und Aufhebung des Urteils 3-BB.2020.8 vom 28.04.2022

2.  
Korrektur und Vervollständigung der Sachverhaltsdarstellung, Anerkennung des tatsächlichen Sachverhalts.

3.  
Streichung der Verfahrenskosten

4.  
Ausrichtung einer Parteientschädigung.

**5.**

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 13. Juli 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

**6.**

Mit Beschwerdeantwort vom 5. August 2022 verwies das KStA auf den angefochtenen Entscheid und beantragte dementsprechend die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat X. liess sich nicht vernehmen.

**7.**

Das Verwaltungsgericht hat den am Fall 22. November 2022 beraten und entschieden.

---

**Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**I.**

**1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, in Strafverfahren betreffend Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung (Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 ([DBG; SR 642.11] i.V.m. § 252 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG, SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG, SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

**2.**

Der Beschwerdeführer beantragt in Rechtsbegehren Ziff. 2 die Korrektur und Vervollständigung der Sachverhaltsdarstellung sowie die Anerkennung des "tatsächlichen Sachverhalts". Dieser Antrag zielt allerdings ins Leere,

da die Behörden den Sachverhalt, unter Beachtung der Parteivorbringen, von Amtes wegen ermitteln (§ 17 Abs. 1 VRPG). Soweit der Beschwerdeführer hiermit eine Rechtsverletzung (unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts) geltend macht, ist darauf im materiellen Teil unter Würdigung der Beschwerdebegründung einzugehen; im Übrigen ist auf Ziff. 2 der Rechtsbegehren nicht einzutreten.

### **3.**

Die übrigen Eintretensvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist im präzisierten Umfang einzutreten.

## **II.**

### **1.**

Vorab ist auf den Vorwurf des Beschwerdeführers einzugehen, das vorinstanzliche Urteil basiere auf einer einseitigen, unvollständigen Sachverhaltsdarstellung.

Während der Beschwerdeführer im Anschluss an die besagte Rüge zwar Ausführungen dazu macht, wie sich der Sachverhalt seiner Meinung nach zugetragen hat, fehlen konkrete Rügen zu den angeblichen Fehlern, welche die Vorinstanz bei der Erhebung und Schilderung des Sachverhalts im Urteil begangen haben soll. Ebenso fehlen Erwägungen dazu, inwiefern sich die vorgebrachten Verfehlungen der Vorinstanz zu Ungunsten des Beschwerdeführers ausgewirkt haben sollen. Mangels substantiierter Vorbringen ist die Beschwerde in Bezug auf die geltend gemachten Fehler bei der Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz als unbegründet abzuweisen.

### **2.**

#### **2.1.**

In materieller Hinsicht ist umstritten, ob sich der Beschwerdeführer der Gehilfenschaft zur versuchten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2011 durch B. schuldig gemacht hat und deshalb zu Recht zu einer Busse von Fr. 3'500.00 verurteilt wurde.

#### **2.2.**

Die Vorinstanz bejahte dies und führte zur Begründung zusammengefasst aus, nicht nur der erste, mit der Steuererklärung 2011 des Ehepaars B. und C. eingereichte Jahresabschluss 2011 der Einzelfirma, sondern auch der nach Intervention des Steueramtes X. eingereichte, angepasste Jahresabschluss 2011 sei fehlerhaft gewesen. Dies habe zu einer Nichtdeklaration von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. im Betrag von Fr. 125'696.00 geführt. Da es der Beschwerdeführer gewesen sei, der sowohl die Steuererklärung 2011 als auch die beiden Jahresabschlüsse 2011 ausgefertigt und eingereicht habe, habe er zu

Gunsten der von ihm vertretenen Personen zu einer Steuerhinterziehung beigetragen, was auch durch die Aktennotizen seiner Angestellten vom 15. und 27. November 2013 belegt werde. Insgesamt sei der objektive Tatbestand der Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung damit erfüllt.

In Bezug auf den subjektiven Tatbestand kam die Vorinstanz zum Ergebnis, der Beschwerdeführer habe als in buchhalterischen Belangen Beauftragter und Vertrauensperson von B. und C. von den nicht deklarierten Einkommensteilen gewusst bzw. wissen müssen. Er selbst habe den Kaufvertrag der Maschinen vom 21. Juni 2011 als Treuhandstelle unterzeichnet. Die gesamten Umstände (langjährige Erfahrung als Treuhänder, mehrjähriges Vertrauensverhältnis, umfassende Einblicke in die Geschäfte des Ehepaars B. und C. etc.) würden ein Nichtwissen des Beschwerdeführers bezüglich der korrekten Verbuchung der Verhältnisse ausschliessen. Dies werde wiederum durch die genannten Aktennotizen belegt. Der Beschwerdeführer habe demnach mit dem Wissen um die tatsächlichen abweichenden Verhältnisse die Steuererklärung 2011 nicht korrekt ausgefüllt und B. zur Einreichung übergeben. Dieses nachgewiesene Wissen führe rechtsprechungsgemäss zur Annahme, dass er auch mit Willen gehandelt habe und die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt sowie eine zu niedrige Veranlagung seiner Kunden zumindest in Kauf genommen habe. Damit sei auf subjektiver Ebene von Eventualvorsatz auszugehen.

Mangels Rechtfertigungs- und Schuldausschliessungsgründen sei zufolge Strafbarkeit des Beschwerdeführers eine Busse auszufällen, wobei ein Betrag von Fr. 3'500.00 der Tatschwere und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers angemessen sei.

### **2.3.**

Dagegen wendet der Beschwerdeführer im Wesentlichen ein, es sei unerklärlich, weshalb von einem Bilanzbruch gesprochen werde. B. habe den Auftrag erteilt, dass per 1. Januar 2011 die GmbH für die Kompostieranlage zuständig sei. Demzufolge seien die Buchwerte minus Abschreibungen mit Fr. 310'000.00 per 31. Dezember 2010 in die Bilanz der GmbH per 1. Januar 2011 einbilanziert worden. Dass die Aufrechnung von Fr. 125'000.00 im Einkommen von B. unbestritten gewesen sei, zeige der Kaufvertrag mit der GmbH, in welchem ausdrücklich festgehalten worden sei, dass im Kaufpreis von Fr. 310'000.00 stille Reserven enthalten seien. Die Auflagen des Steueramtes X. seien zeitgerecht erfüllt worden, so auch das Einreichen einer Eingangsbilanz der GmbH zu 0, aufgrund welcher die Aufrechnung von Fr. 125'000.00 erforderlich gewesen sei. Ferner sei im Veranlagungszeitpunkt durch die Aufrechnung von Fr. 125'000.00 und den auf Fr. 190'000.00 reduzierten Wert der Maschinen die Bilanzsumme von Fr. 310'000.00 erreicht worden, womit erwiesen sei, dass kein Vorsatz be-



standen habe, sondern die Steuerbehörden zu Unrecht von einem Bilanzbruch ausgegangen seien. Insgesamt sei erwiesen, dass die Steuerpflichtigen immer von einem Übergangswert der Maschinen von Fr. 310'000.00 ausgegangen seien und keine ordnungsgemässe Besteuerung verhindert worden, sondern eine Korrektur der Veranlagung ermöglicht worden sei, womit kein Steuerstrafbestand erfüllt sei. Schliesslich sei vorliegend die Unschuldsvermutung anzuwenden, wobei sich aus dem Verfahrensablauf und der Korrespondenz zwischen dem Steueramt X. und dem Treuhandbüro ergebe, dass die einverlangten Unterlagen vollständig und zeitgerecht eingereicht worden seien.

### **3.**

#### **3.1.**

Der Grundtatbestand der Steuerhinterziehung ist in Art. 175 Abs. 1 DBG normiert. Danach erfüllt den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Indem die steuerpflichtige Person steuerauslösende Tatbestände pflichtwidrig nicht bekannt gibt bzw. ungerechtfertigt steuermindernde Tatsachen geltend macht, begeht sie eine schuldhaft Verletzung von Verfahrenspflichten, welche ihrerseits in einem verkürzten Steueranspruch des Gemeinwesens resultiert (ROMAN J. SIEBER/JASMIN MALLA, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Bundesgesetz, DBG, 3. Aufl. 2017, N 19 zu Art. 175). Dieser Grundtatbestand ist hier insofern von Belang, als zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer gestützt auf Art. 177 DBG, der an den Tatbestand von Art. 175 DBG anknüpft, schuldig zu sprechen ist. Gemäss Art. 177 DBG wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft und haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt.

Für den vorliegenden Kontext ist des Weiteren festzuhalten, dass eine Verurteilung des Beschwerdeführers wegen mittelbarer Täterschaft zu einer (versuchten) Steuerhinterziehung vorliegend – und in Abweichung von der vom KStA im vorinstanzlichen Verfahren noch angeklagten Tatbestände – nicht mehr in Frage kommt. Dies, weil B. mit Urteil 3-RV.2021.173 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, rechtskräftig einer versuchten Steuerhinterziehung schuldig gesprochen wurde und dieses Urteil im vorliegenden Verfahren bindend ist. Unter diesen Umständen (tatbestandsmässige Haupttat durch einen Steuerpflichtigen) verbleibt einzig zu prüfen, ob der Beschwerdeführer als Vertreter von B. der Teilnahme an der durch letzteren versuchten Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist. Denn auch die Bestrafung des Beschwerdeführers als (Mit-/)Täter der versuchten Steuerhinterziehung fällt ausser Betracht, da es sich bei dieser um ein

Sonderdelikt handelt und dem vertraglichen Vertreter zu einer Verurteilung als (Mit-/)Täter die erforderliche Sondereigenschaft fehlt (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III, 2015 [Kommentar DBG], N 30 zu Art. 177).

### **3.2.**

In Bezug auf den Vertreter eines Steuerpflichtigen erfasst Art. 177 Abs. 1 DBG einerseits die durch ihn bewirkte Steuerhinterziehung zugunsten des Steuerpflichtigen ohne dessen Wissen. Andererseits ist ein Vertreter gemäss Art. 177 Abs. 1 DBG strafbar, wenn er in seiner Rolle an einer Steuerhinterziehung teilnimmt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_447/2010 vom 4. November 2010, Erw. 3.2 = StE 2011 B 101.7 Nr. 3). Die beiden im Gesetzestext beschriebenen Teilnahmehandlungen "bewirken" bzw. "mitwirken" bilden die (steuerspezifischen) Pendants zur Anstiftung (Art. 24 Abs. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB; SR 311.0]) bzw. Gehilfenschaft (Art. 25 StGB), wobei eine Bestrafung des Vertreters unter einem dieser Titel voraussetzt, dass eine tatbestandsmässige und rechtswidrige Haupttat vorliegt (sog. limitierte Akzessorietät; PETER LOCHER, a.a.O., N 12 und 31 zu Art. 177). Letzteres ist, wie bereits erwähnt, vorliegend der Fall.

### **3.3.**

Als Anstifter gilt, wer jemanden zu der von ihm verübten Straftat vorsätzlich bestimmt hat (Art. 24 Abs. 1 StGB). Der Tatbeitrag des Anstifters liegt demnach darin, durch psychische Beeinflussung des Angestifteten bei diesem wissentlich und willentlich einen Tatentschluss für eine konkrete Straftat hervorzurufen (PETER LOCHER, a.a.O., N 4 zu Art. 177). Als steuerrechtliches und auf den Vertreter zugeschnittenes Pendant ist diese Konstellation als das "Bewirken" i.S.v. Art. 177 Abs. 1 DBG zu verstehen. Dagegen korrespondiert das "Mitwirken" i.S.v. Art. 177 Abs. 1 DBG mit dem gemeinstraftrechtlichen Begriff der Gehilfenschaft. Gemäss Art. 25 StGB wird als Gehilfe bestraft, wer zu einer Straftat (vorsätzlich) Hilfe leistet. Von Gehilfenschaft wird im vorliegenden Kontext gesprochen, wenn das Verhalten des mutmasslichen Gehilfen (ggf. des Vertreters) die (versuchte) Steuerhinterziehung durch die steuerpflichtige Person fördert. Nicht erforderlich ist, dass der Tatbeitrag des Gehilfen geradezu adäquat-kausal für den Eintritt des Taterfolgs war. Vielmehr ist ausreichend, wenn die Unterstützung des Gehilfen tatsächlich zur Straftat beigetragen bzw. ihre praktischen Erfolgchancen erhöht hat und sich in diesem Sinne als "kausal" erwiesen hat (PETER LOCHER, a.a.O., N 5 zu Art. 177 mit Hinweisen auf die [strafrechtliche] Rechtsprechung).

## **4.**

### **4.1.**

Aus den Akten geht hervor, dass die mittels Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 von der Einzelfirma von B. und C. an die D. GmbH verkauften Anlagen und

Maschinen zu folgenden Werten in der Bilanz 2010 der besagten Einzelfirma verbucht waren:

<b>Kompostieranlage / Vermögen</b>	<b>Eröffnungsbilanz per 01.01.2010</b>	<b>Schlussbilanz per 31.12.2010</b>
1400 Kompostieranlage	Fr. 71'000.00	Fr. 53'000.00
1405 Maschinen Kompostbetrieb	Fr. 74'000.00	Fr. 90'000.00
1410 Radlader Caterpillar	Fr. 49'041.71	Fr. 1.00
1411 Radlader Caterpillar 907H	Fr. 26'227.59	Fr. 1.00
1415 Traktor Fendt Vario 312	Fr. 12'616.60	Fr. 1.00
1420 Shredder 2009 Haybuster	Fr. 1.00	Fr. 5'001.00
1425 Raupen-Hydraulikbagger	Fr. 10'588.05	Fr. 1.00
1426 Minibagger CP 303C CR CAB	Fr. 30'000.00	Fr. 2'500.00
1427 Gabelstapler	-	Fr. 25'000.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 273'474.95</u>	<u>Fr. 175'505.00</u>

In der selben Bilanz 2010 wurden unter "Mobile Sachanlagen, Zugkräfte und Maschinen" die beiden ebenfalls mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 von der Einzelfirma an die GmbH veräusserten Autos zudem wie folgt aufgeführt:

1501 Betriebsauto	Fr. 2'700.00	Fr. 1'900.00
1503 Jeep, Sofortabschreibung	Fr. 6'900.00	Fr. 6'900.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 9'600.00</u>	<u>Fr. 8'800.00</u>

In der mit der Steuererklärung 2011 eingereichten Bilanz 2011 der Einzelfirma des Ehepaars B. und C. (erstellt am 4. Mai 2012) wurden die vorgenannten Maschinen und Fahrzeuge (auch per 1. Januar 2011) nicht mehr aufgeführt. Stattdessen figurierte sowohl per 1. Januar 2011 als auch per 31. Dezember 2011 unter "Forderungen" mit der Kontonummer 1130 eine Position "Debitor Verkauf Maschinen GmbH" im Betrag von Fr. 100'000.00.

Die bei der Einzelfirma per 31. Dezember 2011 ausgebuchten Maschinen und Fahrzeuge fanden sodann wie folgt Eingang in die am 14. Juni 2013 erstellte Bilanz 2011 der D. GmbH:

<b>Kompostieranlage / Maschinen</b>	<b>Eröffnungsbilanz per 01.01.2011</b>	<b>Schlussbilanz per 31.12.2011</b>
1500 Kompostieranlage	Fr. 53'000.00	Fr. 306'000.00
1510 Maschinen Kompostbetrieb	Fr. 90'000.00	Fr. 106'000.00
1515 Radlader Caterpillar	Fr. 49'000.00	Fr. 39'000.00
1520 Caterpillar 907 4	Fr. 26'000.00	Fr. 21'000.00
1525 Traktor Fendt Vario 312	Fr. 12'600.00	Fr. 10'000.00
1530 Shredder 2009 Haybuster	Fr. 5'000.00	Fr. 4'000.00
1535 Raupen-Hydrobagger	Fr. 10'500.00	Fr. 8'400.00

1540 Minibagger CP 303	Fr. 30'000.00	Fr. 24'000.00
1545 Gabelstapler	Fr. 25'000.00	Fr. 20'000.00
1550 Betriebsauto	Fr. 1'900.00	Fr. 1'500.00
1555 Jeep	Fr. 7'000.00	Fr. 4'200.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 310'000.00</u>	<u>Fr. 544'100.00</u>

Auf der Passivseite wurden sowohl in der Eröffnungs- als auch der Schlussbilanz unter "Kreditoren" ein Konto "2001 Kreditor Kaufpreis Maschinen" im Betrag von Fr. 100'000.00 sowie unter "Langfristige Verbindlichkeiten" ein Konto "2400 Darlehen E. 2.5%" im Betrag von Fr. 210'000.00 aufgeführt.

#### 4.2.

In Nachachtung der Aufforderung des Steueramtes X. vom 24. Juni 2013 (vgl. vorne Sachverhalt, Erw. A4), reichte A. am 29. November 2013 überarbeitete Jahresabschlüsse 2011 sowohl der Einzelfirma als auch der GmbH (beide am 29. November 2013 erstellt) ein. In Abweichung von der mit der Steuererklärung 2011 eingereichten Bilanz 2011 der Einzelfirma, wurden die (erst) am 21. Juni 2011 an die GmbH veräusserten Maschinen und Fahrzeuge per 1. Januar 2011 wie folgt aufgeführt:

<b>Kompostieranlage / Vermögen</b>	<b>Eröffnungsbilanz per 01.01.2011</b>
1400 Kompostieranlage	Fr. 53'000.00
1405 Maschinen Kompostbetrieb	Fr. 90'000.00
1410 Radlader Caterpillar	Fr. 1.00
1411 Radlader Caterpillar 907H	Fr. 1.00
1415 Traktor Fendt Vario 312	Fr. 1.00
1420 Shredder 2009 Haybuster	Fr. 5'001.00
1425 Raupen-Hydraulikbagger	Fr. 1.00
1426 Minibagger CP 303C CR CAB	Fr. 2'500.00
1427 Gabelstapler	Fr. 25'000.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 175'505.00</u>

1501 Betriebsauto	Fr. 1'900.00
1503 Jeep, Sofortabschreibung	Fr. 6'900.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 8'800.00</u>

In der Schlussbilanz (per 31. Dezember 2011) figurierten die genannten Maschinen und Fahrzeuge nicht mehr. Stattdessen wurden neu unter "Forderungen" folgende Konti aufgeführt:

1130	Debitor Verkauf Maschinen GmbH	Fr. 100'000.00
1135	Darlehen 2.5 % an GmbH	Fr. 90'000.00
<u>Total Forderungen</u>		<u>Fr. 190'000.00</u>

Wie vom Steueramt X. verlangt, wurden die am 21. Juni 2011 von der GmbH übernommenen Maschinen und Fahrzeuge in der neu eingereichten

Eröffnungsbilanz der GmbH (per 1. Januar 2011) nicht aufgeführt. Per 31. Dezember 2011 (Schlussbilanz) waren sie dagegen wie folgt verbucht:

<b>Kompostieranlage / Maschinen</b>	<b>Schlussbilanz per 31.12.2011</b>
1500 Kompostieranlage	Fr. 306'000.00
1510 Maschinen Kompostbetrieb	Fr. 106'000.00
1515 Radlader Caterpillar	Fr. 2'300.00
1520 Caterpillar 907 4	Fr. 1'500.00
1525 Traktor Fendt Vario 312	Fr. 350.00
1530 Shredder 2009 Haybuster	Fr. 4'000.00
1535 Raupen-Hydrobagger	Fr. 50.00
1540 Minibagger CP 303	Fr. 1'800.00
1545 Gabelstapler	Fr. 20'000.00
1550 Betriebsauto	Fr. 1'500.00
1555 Jeep	Fr. 4'200.00
<u>Total:</u>	<u>Fr. 447'700.00</u>

Auf der Passivseite wurden per 31. Dezember 2011 (nicht aber in der Eröffnungsbilanz) unter "Kreditoren" weiterhin ein Konto "2001 Kreditor Kaufpreis Maschinen" im Betrag von Fr. 100'000.00 sowie unter "Langfristige Verbindlichkeiten" ein Konto "2400 Darlehen E. 2.5%" aufgeführt, letzteres jedoch nur noch im Betrag von Fr. 90'000.00.

#### **4.3.**

Werden die verschiedenen Bilanzen der Einzelfirma und der GmbH gewürdigt und in einen Kontext mit dem Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 gesetzt, ergibt sich folgendes Fazit:

Die Maschinen und Fahrzeuge, die in der Bilanz der Einzelfirma per 31. Dezember 2010 noch mit einem Gesamtwert von Fr. 184'305.00 (Kompostieranlagen / Vermögen von tot. Fr. 175'505.00 + Zugkräfte und Maschinen von tot. Fr. 8'800.00) verbucht waren, wurden in der mit der Steuererklärung 2011 eingereichten Bilanz der Einzelfirma bereits per 1. Januar 2011 ausgebucht, obwohl der Kaufvertrag mit der GmbH erst per 21. Juni 2011 abgeschlossen wurde. Als einziger "Gegenwert" dieser Ausbuchung figurierte das (auch bereits in der Eröffnungsbilanz 2011 der Einzelfirma aufgeführte) Debitorenkonto im Betrag von Fr. 100'000.00. Damit betrug die Differenz zum per 31. Dezember 2010 ausgebuchten Buchwert der Maschinen und Fahrzeuge sowohl in der Eröffnungs- als auch in der Schlussbilanz 2011 der Einzelfirma Fr. 84'305.00. Wird berücksichtigt, dass die Maschinen und Fahrzeuge gemäss dem Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 effektiv zu einem Gesamtwert von Fr. 310'000.00 an die GmbH verkauft wurden, d.h. im Rahmen dieser Veräusserung auf gewissen Verkaufsobjekten offenbar stille Reserven realisiert wurden, welche gemäss dem ursprünglichen Jahresabschluss 2011 der GmbH vollumfänglich in

diese eingebracht wurden, betrug die Differenz zum ausgebuchten (Gesamt-)Bilanzwert (einschliesslich der im Rahmen des Verkaufs realisierten stillen Reserven) gar Fr. 210'000.00 (Verkaufspreis von Fr. 310'000.00 abzgl. Debitorenposition von Fr. 100'000.00).

Das Steueramt X. ging folglich zu Recht davon aus, dass zwischen dem Jahresabschluss 2010 der Einzelfirma und jenem, der für diese mit der Steuererklärung 2011 eingereicht wurde, ein Bilanzbruch bestand. Dieser wurde allerdings auch in der auf Aufforderung des Steueramtes X. nachgereichten, überarbeiteten Bilanz 2011 der Einzelfirma nicht komplett behoben. So wurden dort betreffend die am 21. Juni 2011 an die GmbH veräusserten Maschinen und Fahrzeuge per 1. Januar 2011 zwar korrekterweise die Werte der Schlussbilanz 2010 übernommen. Auch wurden die Verkaufsobjekte in der Schlussbilanz 2011 nicht mehr aufgeführt. Als "Gegenwert" für die im Betrag von gesamthaft Fr. 310'000.00 an die GmbH verkauften Maschinen und Fahrzeuge wurden jedoch lediglich die Forderungskonti "Verkauf Maschinen GmbH" von Fr. 100'000.00 und "Darlehen 2.5% an GmbH" von Fr. 90'000.00 bilanziert. Folglich fand der Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 nur teilweise Eingang in die überarbeitete Bilanz 2011 der Einzelfirma, da bei dieser ein Abgang von Maschinen und Fahrzeugen im Wert von Fr. 184'305.00 bzw. – werden die im Rahmen des Verkaufs realisierten stillen Reserven berücksichtigt – von Fr. 310'000.00 erfolgte, im Gegenzug allerdings bloss Fr. 190'000.00 als Guthaben der Einzelfirma gegenüber der GmbH bilanziert wurden. Hinweise darauf, dass bezüglich der Differenz von Fr. 120'000.00 (Fr. 310'000.00 – Fr. 190'000.00) ein anderweitiger Zufluss zugunsten der Einzelfirma stattgefunden hat (z.B. Barzahlung), finden sich weder in der Bilanz (z.B. Konto Kasse), noch in der Erfolgsrechnung und es wird auch vom Beschwerdeführer nichts Entsprechendes geltend gemacht. Immerhin lässt sich der überarbeiteten Erfolgsrechnung 2011 unter Konto 3650 ein "Gewinn aus Maschinenverkauf" von Fr. 5'696.00 entnehmen, was jedoch lediglich die Differenz zwischen dem Buchwert der bei der Einzelfirma (per 31. Dezember 2011) ausgebuchten Maschinen von Fr. 184'305.00 in der Eröffnungsbilanz und dem in der Schlussbilanz aktivierten Guthaben gegenüber der GmbH im Betrag von Fr. 190'000.00 zu erklären vermag.

Nichtsdestotrotz ergibt sich aus dem Ausgeführten, dass im Rahmen der Veranlagung 2011 im Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. zu Recht ein Betrag von Fr. 120'000.00 aufgerechnet wurde, da die von der Einzelfirma gemäss Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 vereinnahmten Fr. 310'000.00 auch in der überarbeiteten Bilanz 2011 nur im Umfang von Fr. 190'000.00 berücksichtigt wurden. Die Berechtigung dieser Aufrechnung stellt denn auch der Beschwerdeführer nicht in Abrede. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auch der "nachgebesserte" Jahresabschluss 2011 der Einzelfirma Unstimmigkeiten aufwies und der in der

ursprünglich eingereichten Bilanz 2011 seitens des Steueramtes X. festgestellte Bilanzbruch folglich nicht korrekt beseitigt wurde.

#### 4.4.

Dass es sich dabei um ein Versehen oder eine buchhalterische "Ungenauigkeit" gehandelt hat, ist aufgrund der langjährigen treuhänderischen Erfahrung des das Ehepaar B. und C. seit vielen Jahren beratenden Beschwerdeführers wenig glaubhaft. Dass Letzterer an der versuchten Steuerhinterziehung, zu welcher B. aufgrund des geschilderten Sachverhalts rechtskräftig verurteilt wurde, massgeblich beteiligt war, lässt sich zudem aus den Aktennotizen schliessen, welche die Sachbearbeiterin des Beschwerdeführers im Nachgang zum Schreiben des Steueramtes X. vom 24. Juni 2013 erstellt hat.

So hielt sie am 15. November 2013 insbesondere fest:

[...]

Die Eröffnungsbilanz per 01.01.2011 und die Buchhaltung 2011 der Hängärthner GmbH habe ich angepasst, d.h. ich habe die Maschinen in der EB gelöscht, sodass nur noch das Stammkapital resp. der Debitor des Stammkapitals erscheint.

Per 21.06.2011 (Datum Kaufvertrag) wurden dann die Maschinen in der Bilanz eingebucht. Im Gegenzug wurde das Konto 2001 "Kreditor Kaufpreis Maschinen" in der Höhe von Fr. 100'000 und das Konto 2400 "Darlehen E. 2.5%" mit Fr. 210'000 eröffnet.

#### **Problematik:**

Fünf der von der Landw. verkauften Maschinen waren geleast. Dieses Leasing ist bei 4 Maschinen per Ende 2010 abbezahlt. Aus diesem Grund haben wir den BW der Aktivposten per 31.10.2010 im Umfang der Leasingabzahlung, also auf Fr. 1.00, abgeschrieben.

Auch beim Konto 1426 wurde der BW des Aktivpostens im Umfang der Leasingamortisation, also auf Fr. 2'500, abbezahlt.

Das Problem ist nun, dass im Kaufvertrag vom 21.06.2011 diese fünf Maschinen noch mit dem Wert erfasst wurden vor dieser Abschreibung. D.h. der Kaufpreis der Maschinen war mit Fr. 310'000 festgesetzt, hätte aber gemäss Schlussbilanz der Buchhaltung 2010 nur Fr. 184'404 betragen. Was geschieht mit der Differenz von Fr. 125'596?

Wie ist nun die BH 2011 der Landwirtschaft zu korrigieren? Wenn die Werte anhand des Kaufvertrages verbucht werden, stimmt die EB per 01.01.11 nicht mehr mit der Schlussbilanz überein.

Wenn andere Buchwerte einbilanziert werden als auf dem Kaufvertrag festgehalten, ist auch die neue überarbeitete BH 2011 der GmbH nochmals anzupassen.

[...]

Daraus ist abzuleiten, dass die Sachbearbeiterin feststellte, dass der Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 zur Realisierung von stillen Reserven auf den

veräusserten Objekten geführt hat, welche, wie zuvor aufgezeigt, zu den tatsächlichen Werten auf die GmbH übertragen wurden, im Gegenzug aber nicht Eingang in die Erfolgsrechnung und die Bilanz 2011 der Einzelfirma gefunden haben und bei dieser deshalb ein Manko (fehlender Ausweis einer entsprechenden Forderung gegenüber der GmbH und eines korrespondierenden Erfolgs bzw. Gewinnvortrags [Eigenkapital]) von Fr. 125'596.00 resultierte.

In einer vom 27. November 2013 datierten Aktennotiz hielt dieselbe Sachbearbeiterin – offensichtlich im im Nachgang zu einem Gespräch mit dem Beschwerdeführer, welcher ihr entsprechende Buchungsanweisungen erteilte – sodann fest:

Die Eröffnungsbilanz per 01.01.2011 wurde anhand der Schlussbilanz angepasst.

[...]

Per 21.06.2011 wurden die Maschinen der Einzelfirma in der Höhe von Total Fr. 190'000 von der GmbH übernommen. Ich habe diese Buchwerte anhand von Chefs Angaben eingebucht (siehe Kto. 1140).

Fünf Maschinen wurden zu einem höheren Preis an die GmbH verkauft als der Buchwert war. Diesen Gewinn aus Maschinenverkauf in der Höhe von Fr. 5'696 habe ich auf das Ertragskonto 3650 verbucht. Dieser Gewinn wird somit auf das Eigenkapital von B. verbucht und normal als landw. Gewinn in der privaten STE deklariert.

[...]

Die Zahlung dieser Fr. 190'000.00 wurde wie folgt vereinbart: Debitor Kaufpreis von Fr. 100'000 (siehe Konto 1130) und Darlehen E. 2.5% von Fr. 90'000 (siehe Konto 1135)

Im Anlagevermögen habe ich die verkauften Maschinen per 01.01.2011 erfasst, per 21.06.2011 aber wieder zwecks Verkauf ausgebucht.

Nach diesen Aenderungen resultiert ein Gewinn über Fr. 119'639.23 (vorher Fr. 113'943.23), also genau die Fr. 5'969.00 mehr, welche den Gewinn aus dem Maschinenverkauf ausmacht.

Diese Ausführungen lassen erkennen, dass die Bilanz 2011 der Einzelfirma nicht dergestalt angepasst wurde, dass sie mit dem im Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 abgebildeten Sachverhalt übereinstimmt. Denn während letzterer von einem Kaufpreis für die Maschinen und Fahrzeuge von gesamthaft Fr. 310'000.00 ausging, wurde die Bilanz 2011 der Einzelfirma dahingehend "überarbeitet", als wäre lediglich ein Kaufpreis von Fr. 190'000.00 vereinbart worden. Vorliegend ist jedoch auf das im Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 Vereinbarte abzustellen, da dessen Gültigkeit bzw. Korrektheit während des Veranlagungsverfahrens weder vom Beschwerdeführer noch von den von ihm vertretenen Steuerpflichtigen je in Frage gestellt wurde. Hinzu kommt, dass sowohl in der ursprünglichen Bilanz 2011 der GmbH als auch in der gemäss der Aktennotiz vom 15. November 2013 von der Sachbearbeiterin erstmals korrigierten Bilanz 2011



der GmbH Forderungen der Einzelfirma von total Fr. 310'000.00 verbucht wurden. Dieses Guthaben der Einzelfirma gegenüber der GmbH wurde offenbar erst nach Rücksprache der Sachbearbeiterin mit ihrem Chef (Beschwerdeführer) im Hinblick auf die dann effektiv nachgereichte Bilanz 2011 auf Fr. 190'000.00 reduziert und dies ohne plausible Erklärung sowie im Widerspruch zu dem, was im (Jahre zuvor abgeschlossenen) Kaufvertrag vereinbart wurde.

Dass der Beschwerdeführer in seiner Rechtsschrift an das Verwaltungsgericht in diesem Zusammenhang nun vorbringt, im Kaufvertrag sei vorgesehen gewesen, dass die GmbH die Maschinen mit den darauf lastenden Leasingverträgen habe übernehmen müssen, wobei insgesamt Leasingquoten von Fr. 125'970.00 bestanden hätten, welche infolge verzögerter GmbH-Gründung nicht wie geplant von der GmbH geleistet, sondern bei der Einzelfirma als Amortisation gebucht worden seien (siehe Beschwerde S. 3), wirkt vor diesem Hintergrund denn auch als nachgeschobene sowie unbelegt gebliebene Schutzbehauptung. Es ist nicht nachvollziehbar, sondern vielmehr wirklichkeitsfremd, dass eine derart wichtige Klausel bei Vertragsschluss (21. Juni 2011) nicht explizit festgehalten wurde, zumal zu diesem Zeitpunkt bereits feststand, dass die GmbH nicht wie geplant per Anfang 2011 gegründet werden konnte. Ebenso unbehilflich ist das Argument des Beschwerdeführers, im Kaufvertrag sei festgehalten worden, dass im Betrag von Fr. 310'000.00 stille Reserven enthalten seien. Denn unter Berücksichtigung der Schlussbilanz 2010 der Einzelfirma und der im Kaufvertrag aufgelisteten Verkaufspreise der Maschinen und Fahrzeuge wird deutlich, dass gerade der Kaufvertrag zur Realisierung der stillen Reserven führte, welche – wie im Vertrag selbst festgehalten wurde – denn auch explizit auf die GmbH übertragen werden sollten (und gemäss ursprünglicher Bilanz 2011 der GmbH denn auch auf diese übergegangen sind).

Aus der Tatsache, dass diese von der Einzelfirma zu vereinnahmenden, realisierten stillen Reserven, wie aufgezeigt, weder in deren ursprünglichen, noch in deren überarbeiteten Bilanz 2011 durch Einbuchung des vollen Verkaufspreises (als Zugang bei den flüssigen Mitteln bzw. der Forderungen und eine entsprechende Zunahme des Eigenkapitals) Eingang fanden, und stattdessen gemäss Aktennotiz vom 27. November 2013 nachträglich auf Anweisung des Beschwerdeführers und in Abweichung vom Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 einfach unterstellt wurde, die Maschinen und Fahrzeuge seien von der GmbH bloss für Fr. 190'000.00 übernommen worden, womit die blossе Ausbuchung der Buchwerte der Verkaufsobjekte per 21. Juni 2011 zuzüglich eines Gewinns von Fr. Fr. 5'696.00 zu einer korrekten Verbuchung führe, lässt sich kein anderer Schluss ziehen, als dass die eingereichten Abschlüsse 2011 der Einzelfirma zu keinem Zeitpunkt mit den effektiven und mit dem Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 ver-

bindlich geregelten Verhältnissen übereinstimmten. Vielmehr ist – insbesondere mit Blick auf die Aktennotiz vom 27. November 2013 – davon auszugehen, dass anlässlich der (vom Steueramt X. initiierten) Überarbeitung des Jahresabschlusses 2011 der Einzelfirma versucht wurde, den festgestellten Bilanzbruch durch nachträgliche Korrekturen auszumerzen, ohne dabei die (gemäss Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 sowie ursprünglichem Abschluss 2011 der GmbH) durch die Einzelfirma realisierten stillen Reserven erfolgswirksam offenzulegen. Dieser Versuch scheiterte lediglich an der erneuten genauen Prüfung der nachgereichten Abschlüsse durch das Steueramt X..

#### **4.5.**

Aus dem Dargelegten folgt, dass der Beschwerdeführer – wie sich eindrücklich aus der Aktennotiz vom 27. November 2013 ergibt – am geschilderten Versuch, die von der Einzelfirma realisierten stillen Reserven soweit als möglich erfolgs- bzw. steuerneutral auf die GmbH zu übertragen, massgeblich beteiligt war. In seiner Rolle als langjähriger Treuhänder und bezüglich der Erstellung der streitbetroffenen Abschlüsse agierender Instruktor hat er an der versuchten Steuerhinterziehung, zu welcher sein Klient B. rechtskräftig verurteilt wurde, entscheidend mitgewirkt. Zwar bleibt unklar, ob die (in der Aktennotiz vom 27. November 2013 dokumentierten) Anweisungen des Beschwerdeführers an seine Sachbearbeiterin im direkten Auftrag von B. erfolgten oder es sich dabei eher um einen gemeinsam entwickelten Konsens zwischen letzterem und dem Beschwerdeführer gehandelt hat. Dies kann vorliegend allerdings ohnehin offenbleiben, da hier lediglich noch die Teilnahmeformen der Anstiftung und der Gehilfenschaft zur Diskussion stehen (siehe vorne Erw. 3.2). Jedenfalls ist es aufgrund der geschilderten Umstände und Vorgänge als erwiesen zu erachten, dass der Beschwerdeführer die von B. versuchte Steuerhinterziehung gefördert und die Chancen auf deren Erfolg positiv beeinflusst hat. Damit ist der objektive Tatbestand der Gehilfenschaft zur versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 177 Abs. 1 DBG erfüllt.

#### **5.**

##### **5.1.**

Des Weiteren ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer auch den subjektiven Tatbestand erfüllt. Die rechtlichen Grundlagen hierzu wurden von der Vorinstanz in Erw. 10 umfassend und zutreffend dargelegt. Daraus ist vorliegend zu verweisen.

Zu unterstreichen ist lediglich erneut, dass sich gerade die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und bewusster Fahrlässigkeit als schwierig erweisen kann. Denn sowohl der eventualvorsätzlich als auch der bewusst fahrlässig Handelnde weiss um die Möglichkeit des Erfolgeintritts bzw. um das Risiko der Tatbestandsverwirklichung. Hinsichtlich des Wissenssele-

ments stimmen die beiden Erscheinungsformen des subjektiven Tatbestands damit grundsätzlich überein. Differenzen ergeben sich jedoch beim Willenselement: Wer bewusst fahrlässig handelt, vertraut (aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit) darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintreten, das Risiko der Tatbestandserfüllung sich mit hin nicht verwirklichen werde. Demgegenüber wird bei eventualvorsätzlichem Handeln mit dem Eintritt des als möglich erkannten Erfolgs gerechnet und sich damit abgefunden. Wer die Tatbestandsverwirklichung in Kauf nimmt, "will" sie im Sinne von Art. 12 Abs. 2 StGB. Nicht erforderlich ist, dass der Erfolg "gebilligt" wird (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_1052/2020 vom 19. Oktober 2021, Erw. 3.2.5). In Bezug auf die Feststellung des Willens, bei dem es sich um eine innere Tatsache handelt, gilt nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung (auch im Fiskalrecht) eine gewisse Beweiserleichterung: Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass sich der Angeklagte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der umstrittenen Deklaration bewusst war, muss angenommen werden, dass dieser auch willentlich gehandelt hat, d.h. eine (vorliegend: Mithilfe bei der) Täuschung der Veranlagungsbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung angestrebt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz) hat (Urteil des Bundesgerichts 2C\_1052/2020 vom 19. Oktober 2021, Erw. 3.2.7 f. mit Hinweis auf BGE 114 Ib 27).

## **5.2.**

Vorliegend lässt sich aus den aktenkundigen Vorgängen (insbesondere Intervention des Steueramtes X. am 24. Juni 2013) ohne Weiteres schliessen, dass der Beschwerdeführer im Wissen darüber war, dass der mit der Steuererklärung 2011 eingereichte Abschluss 2011 der Einzelfirma von B. infolge der nicht korrekten Verbuchung der mit dem Kaufvertrag vom 21. Juni 2011 realisierten stillen Reserven einen Bilanzbruch aufwies. Die nachfolgende Überarbeitung der Bilanz 2011 der Einzelfirma und namentlich die Notiz der Sachbearbeiterin vom 27. November 2013, wonach sie die Übernahme der Maschinen und Fahrzeuge durch die GmbH auf Anweisung ihres Chefs (Beschwerdeführer) nun als zu einem Betrag von Fr. 190'000.00 erfolgt verbucht habe (anstatt wie Jahre zuvor vertraglich vereinbart zu Fr. 310'000.00), lassen sodann keinen anderen Schluss zu, als dass der Beschwerdeführer auch wusste, dass die vorgenommenen Korrekturen nicht mit dem 2011 vertraglich festgehaltenen Sachverhalt übereinstimmten. Dass er die betreffenden Buchungen – evtl. in Absprache mit seinem Klienten – dennoch durch eine Mitarbeiterin ausführen liess, manifestiert ferner deutlich, dass er es in Kauf genommen, wenn nicht geradezu beabsichtigt hat, erneut einen unrichtigen bzw. unvollständigen Abschluss einzureichen, welcher – wäre er von der Veranlagungsbehörde als korrekt entgegengenommen worden – zu einer den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden, zu niedrigen Veranlagung geführt hätte. Damit sind sowohl die Wissens- als auch die Willenskomponente des subjektiven Tatbestands von Art. 177 Abs. 1 DBG

erfüllt. Dabei ist es für die Strafbarkeit des Beschwerdeführers zufolge Mitwirkens an der versuchten Steuerhinterziehung durch B. nicht entscheidend, ob er eventual- oder gar direktvorsätzlich gehandelt hat. Denn während es unter Berücksichtigung der Aktennotiz vom 27. November 2013 als sehr wahrscheinlich erscheint, dass der Beschwerdeführer geradezu die Absicht verfolgte, die Abschlüsse 2011 unter Zugrundelegung einer vom Vertrag vom 21. Juni 2011 abweichenden buchhalterischen Behandlung der betreffenden Geschäftsvorfälle derart zu "überarbeiten", dass der festgestellte Bilanzbruch oberflächlich als behoben erscheint, so hat er es zumindest in Kauf genommen, dass die von ihm der Sachbearbeiterin aufgetragenen "Korrekturen" zu einem Ergebnis führen, welches den Anforderungen des Steueramtes X. zur effektiven Bereinigung des Bilanzbruches nicht gerecht wird.

Da sich die genannte Absicht als innere Tatsache, welche sich überdies vor mehreren Jahren zugetragen hat, vorliegend nicht (mehr) mit hinreichender Sicherheit feststellen lässt und auch das (im vorinstanzlichen Verfahren noch als Anklagebehörde amtende) KStA diesbezüglich keine Beweise in das Verfahren eingeführt hat, welche die Annahme des direkten Vorsatzes beim Beschwerdeführer als (deutlich) erwiesen erscheinen lassen würden, ist zugunsten des Beschwerdeführers von eventualvorsätzlichem Handeln auszugehen.

#### 6.

Da weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vorliegen, ist gestützt auf die vorstehenden Erwägungen festzuhalten, dass sich der Beschwerdeführer der eventualvorsätzlichen Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 177 Abs. 1 DBG strafbar gemacht hat. Im Hinblick auf die beantragte Beschwerdegutheissung bei Aufhebung des angefochtenen Urteils (Rechtsbegehren Ziff. 1) und (unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung) den damit zumindest sinngemäss beantragten Freispruch erweist sich die Beschwerde folglich als unbegründet und ist abzuweisen.

#### 7.

Die Strafdrohung von Art. 177 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 DBG lautet auf eine Busse von bis zu Fr. 10'000.00, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 50'000.00.

Da in der Beschwerde keine Eventualbegründung auf Reduktion der von der Vorinstanz verhängten Busse von Fr. 3'500.00 angebracht wurde, ist an dieser grundsätzlich festzuhalten. Mit Blick auf den Strafraumen und die die Summe von immerhin (rund) Fr. 120'000.00 im steuerbaren Einkommen, welche B. mit Hilfe des Beschwerdeführers zu hinterziehen versuchte, wäre es vertretbar, die Busse im mittleren Bereich des Strafraumens anzusiedeln, obwohl es sich vorliegend nicht um einen Rückfall (Art. 177 Abs. 2

letzter Satz DBG) handelt. Dass die Vorinstanz die Busse dagegen unter Berücksichtigung strafmildernder Faktoren (lange Verfahrensdauer und Gesundheitszustand des Beschwerdeführers) im Ergebnis (und in Abweichung von der im Einspracheentscheid auf Fr. 5'000.00 festgesetzten Busse) auf Fr. 3'500.00 reduziert hat, erscheint dennoch sachgerecht und gibt zu keinen Beanstandungen Anlass.

Insgesamt erweist sich das angefochtene Urteil auch in Bezug auf die verhängte Busse als rechtskonform, womit die Beschwerde, soweit darauf eingetreten ist, vollumfänglich abzuweisen ist.

### **III.**

Ausgangsgemäss wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG; SR 172.021]).

---

#### **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

##### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

##### **2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 800.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 320.00, gesamthaft Fr. 1'120.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

##### **3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:  
den Beschwerdeführer  
das Kantonale Steueramt  
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

#### **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 22. November 2022

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth