Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Juni 2016 i.S. A. (VGE II 2015 72)

Verhältnis von Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren (Art. 151 ff. und Art. 175 ff. DBG bzw. §§ 175 ff. und §§ 202 ff. StG); steuerlich nicht deklariertes Investment in ein betrügerisches Schneeballsystem

Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren sind zwei getrennte Verfahren mit unterschiedlichen Grundsätzen. Im Gegensatz zum Nachsteuerverfahren als nachgeholtem Veranlagungsverfahren sieht das kantonale Recht für das - strafprozessualen Grundsätzen folgende - Steuerstrafverfahren eine mündliche und öffentliche Verhandlung vor. Gilt im Steuerstrafverfahren der Grundsatz der Unschuldsvermutung mit der daraus abgeleiteten Beweiswürdigungsregel „in dubio pro reo“ („im Zweifel für den Angeklagten“), sind im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zu Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagungen anwendbar. Demnach trägt im Nachsteuerverfahren die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist. Mit Bezug auf aufgedeckte Schwarzkonten und dort eingegangene Geldzuflüsse leitet die Praxis daraus ab, dass diese einen rechtsgenüglichen Anhaltspunkt für eine unvollständige bzw. unrichtige Selbstdeklaration bilden, und zwar nicht nur von Vermögenswerten, sondern auch von steuerbaren Einkünften. Beweisbelastet ist der Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren auch hinsichtlich der Behauptung, Zahlungen aus einem Schneeballsystem stellten keinen

steuerbaren Vermögensertrag, sondern steuerfreie Kapitalrückzahlungen dar. Ferner sind besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten, wenn es um Sachverhalte mit Auslandbezug (z.B. Offshore-Gesellschaften) geht.

Auf das Konto des Investors überwiesene Auszahlungen aus betrügerischen Schneeballsystemen (vgl. dazu auch StPS 2013 S. 35 ff.) bilden auch dann steuerbaren Vermögensertrag, wenn der Investor nicht direkt, sondern via einen Treuhänder ins Schneeballsystem investiert und der Treuhänder weisungswidrig die anvertrauten Gelder einer anderen von den Anlagebetrügern betriebenen Gesellschaft hat zukommen lassen, diesbezüglich jedoch seiner vertraglichen Rechenschafts- und Abrechnungspflicht gegenüber dem Treugeber nachgekommen ist.

Im Steuerstrafverfahren reicht der Hinweis auf frühere Bargeldbezüge von Bankkonten, welche theoretisch denkbar mit Bargeldeinzahlungen auf ein Schwarzkonto im Zusammenhang stehen könnten, nicht aus, um begründete Zweifel an der einkommenssteuerlichen Relevanz dieser Zahlungseingänge zu wecken und eine Verletzung der Unschuldsvermutung darzutun.

Sachverhalt (zusammengefasst)

X.A. schloss 2001 mit der B. AG einen Treuhandvertrag. Darin beauftragte X.A. als Treugeber die B. AG als Treuhänderin, in eigenem Namen, aber auf Rechnung und Gefahr von X.A. bei der in Übersee domizilierten C. Inc. Vermögenswerte zu investieren und zu verwalten. Zwischen der B. AG und der C. Inc. bzw. der C. Ltd. wurden verschiedene

Investitions-Vereinbarungen betreffend „A.“ bzw. „X.A.“ und weiteren Mitgliedern der Familie A. abgeschlossen. Diese sahen bis zum 1. Quartal 2002 eine feste Verzinsung von 4% und später von 6% der investierten Summe vor. In einer Zusatzvereinbarung wurde überdies eine Beteiligung am Geschäftsergebnis von maximal 12% der Investitionssumme zugesichert. Die im Rahmen des Treuhandvertrages getätigten Investitionen hat X.A. in drei verschiedene Anlagen aufgeteilt. Ende 2002 wies Anlage 1 einen Saldo von CHF 1 370 000, Anlage 2 einen Saldo von CHF 850 000 und Anlage 3 einen Saldo von CHF 890 000 auf. In seinen Steuererklärungen hat X.A. nur die Investition in Anlage 2 deklariert.

Im Rahmen einer in der Schweiz gegen die Betreiber der C. Gesellschaften durchgeführten Strafuntersuchung ergab sich der Verdacht, dass die dort einbezahlten Gelder gezielt in einem Umlageverfahren gesammelt, mehrfach verschoben und dann im Sinne eines Schneeballsystems verteilt wurden. Aufgrund dieser Strafuntersuchung gelangten die nicht deklarierten Investments sowie ein Postkonto von X.A. den Steuerbehörden zur Kenntnis. Im Rahmen eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verfügte die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer für die Jahre 2001 und 2002 gegenüber X.A. Nachsteuern von insgesamt CHF 62 631 (Kantonssteuern) und CHF 102 492 (direkte Bundessteuer) sowie Hinterziehungsbussen von CHF 17 600 (Kantonssteuern) und CHF 29 150 (direkte Bundessteuer). Das Verwaltungsgericht heisst die dagegen erhobene Beschwerde (Nachsteuer Kanton, Nachsteuer und Hinterziehungsbusse Bund) in betragsmässiger Hinsicht teilweise gut, im Übrigen weist es die Beschwerde ab. In Bezug auf die Kantonssteuern verurteilt es X.A. mit separatem Entscheid (VGE II 2015 73) ebenfalls wegen vollendeter Steuerhinterziehung.

Aus den Erwägungen

1.1 Vorab wird vom Beschwerdeführer in verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt, es sei das vorliegende Beschwerdeverfahren betreffend die kantonalen Nachsteuern und betreffend die direkte Bundessteuer (Nachsteuern und Bussen) sowie das gleichzeitig eingereichte Verfahren um gerichtliche Beurteilung betreffend die kantonalen Bussen [Verfahren II 2015 73] zusammenzulegen und in einem einheitlichen Verfahren zu beurteilen, und es sei ein mündlicher Verhandlungstermin anzusetzen, anlässlich dessen der Beschwerdeführer die Beschwerde sowie die gerichtliche Beurteilung der kantonalen Busse vor dem Verwaltungsgericht mündlich vertreten könne.

1.2 Der schwyzerische Gesetzgeber hat sich beim Nachsteuerverfahren (§ 177 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9.2.2000 [StG/SZ; SRSZ 172.200]) und Steuerstrafverfahren (§§ 210 ff. StG/SZ) für ein dualistisches Verfahrenskonzept entschieden. Mit der konsequenten Trennung der beiden Verfahren wird dem Problem des Beweisverwertungsverbots Rechnung getragen (vgl. hierzu § 212 Abs. 3 StG; neu eingefügt am 18.3.2009; ebenso Art. 57a Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 [StHG; SR 642.14] in Kraft seit 1.1.2008), welches sich aus der strafprozessualen Natur des Steuerstrafverfahrens und dem Grundsatz der Unschuldsvermutung und dessen Konsequenzen ergibt. Gleiches gilt in Bezug auf die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 183 Abs. 1bis DBG in Kraft seit 1.1.2008). Das Bundesgericht erachtet eine Aufteilung des Nachsteuer- und des Steuerstrafverfahrens als gesetzlich zulässig und durch die Unterschiede der beiden Verfahren gerechtfertigt

(Urteil 2C_51/2010 vom 23.8.2010 Erw. 2.2 mit Hinweisen; vgl. ferner Urteil 2C_304/2013, 2C_305/2013 vom 22.10.2013 Erw. 3.1). Eine Vereinigung des Nachsteuerverfahrens mit dem Steuerstrafverfahren hätte demgegenüber zur Folge, dass das dergestalt kombinierte Verfahren von den strafprozessualen Grundsätzen des Hinterziehungsverfahrens gleichsam „überwölbt“ würde, ungeachtet dessen, dass das reine Nachsteuerverfahren kein kriminalrechtliches Verfahren ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 6 zu § 162 StG/ZH). Dies hat notwendigerweise die Durchführung von zwei getrennten Verfahren zur Folge.

1.3 Eine mündliche und öffentliche Verhandlung sieht das kantonale Recht zudem nur für das Steuerstrafverfahren vor (§ 209 StG/SZ). Hinsichtlich der Vorbereitung und Durchführung kommen im kantonalen Recht mitunter die Bestimmungen der Schweizerischen Strafprozessordnung sinngemäss zur Anwendung (vgl. § 222 StG/SZ). Entsprechendes wird im Recht der Direkten Bundessteuer aufgrund der strafprozessualen Natur des Steuerstrafverfahrens vorausgesetzt (vgl. Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 88 zu Art. 182 DBG).

Demgegenüber sind für das Rechtsmittelverfahren im Nachsteuerverfahren sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich die Vorschriften des Beschwerdeverfahrens sinngemäss anwendbar (§ 177 Abs. 5 StG/SZ; Art. 153 Abs. 3 DBG). Im Beschwerdeverfahren herrscht der Grundsatz der Mittelbarkeit. Ein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (Referentenaudienz) gibt es im Beschwerdeverfahren regelmässig nicht, bzw. nur zur Wahrung des rechtlichen Gehörs (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum

harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 9 zu § 148 StG/ZH).

1.4 Eine Vereinigung des Nachsteuerverfahrens mit dem Steuerstrafverfahren kommt aus den vorgenannten Gründen nicht in Frage und der Antrag auf Verfahrensvereinigung ist daher abzuweisen. Die beantragte mündliche Verhandlung wird nur im Rahmen des Steuerstrafverfahrens betreffend gerichtlicher Beurteilung der kantonalen Hinterziehungsbussen einschliesslich der bundesrechtlichen Bussen gewährt, während insbesondere im kantonalen und bundessteuerlichen Nachsteuerverfahren eine mündliche Vertretung der Beschwerde vor dem Verwaltungsgericht nicht angezeigt erscheint.

2.1 ...

2.2 ...

2.3.1 Der Beschwerdeführer hat in seinen Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 (unbestritten) nur die Investitionen in die Anlage 2 deklariert. Die Investitionen in die Anlage 1 und in die Anlage 3 wurden vollständig nicht deklariert. Ebenso wurde in diesem Zusammenhang ein Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) nicht deklariert, welchem (u.a.) die Auszahlungen der nicht deklarierten Anlage 3 gutgeschrieben wurden.

Zusätzlich wird in den Rechtsschriften des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit den Anlagen in den C. Gesellschaften erwähnt, dass „daneben (...) weitere undefinierte Kapitalrückzahlungen („Zusatzzahlungen“) von Total CHF 525 817.--„ erfolgt seien.

Zudem fehlen für ein weiteres, nicht deklariertes Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) Angaben zu den genauen Kontoständen und Bewegungen, und konnten die Belege für die Jahre 2002 und 2003 vom Beschwerdeführer nachträglich nicht mehr erhältlich gemacht werden. Die Vorinstanzen vermuten, dass über dieses Schwarzkonto ebenfalls erhebliche Erträge aus dem „...“-Investment geflossen seien, ohne allerdings diese Beträge beziffern zu können.

Aufgrund der fehlenden Deklaration sind die entsprechenden Vermögenswerte und Einkünfte auch nicht in die Veranlagungsverfügungen 2001 und 2002 eingeflossen.

Dass der Beschwerdeführer es unterlassen hat, die Investitionen bei B. (bzw. den C. Gesellschaften) wie auch das in diesem Zusammenhang bestehende „Schwarzkonto“ (PC-Konto Nr. ...) in seinen Steuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 vollständig zu deklarieren, und dass damit die Unvollständigkeit der rechtskräftigen Veranlagungen bewirkt wurde, ist im Grundsatz unstrittig.

Zur Beurteilung steht einzig die Berechnung der genauen Höhe der Nachsteuern („nicht erhobene Steuer“; Art. 151 Abs. 1 DBG bzw. § 175 Abs. 1 StG/SZ) und der auszufällenden Hinterziehungsbussen („hinterzogenen Steuer“; Art. 175 Abs. 2 DBG).

2.3.2 Der Beschwerdeführer stellt auch nicht in Frage, dass es sich bei den getätigten Investitionen um Anlagen in ein Schneeballsystem gehandelt hat und entsprechende Auszahlungen und Gutschriften aus Schneeballsystemen nach der Praxis des Bundesgerichts grundsätzlich der Einkommenssteuer unterliegen. Er vertritt jedoch die Ansicht, dass sich

der vorliegende Fall deutlich von anderen bisher vom Bundesgericht beurteilten Schneeballsystemen unterscheide und die bisherige Praxis aufgrund der besonderen Umstände nicht anwendbar sei. Das Besondere daran sei, dass es sich um ein sog. „Feeder System“ (Zuführsystem) gehandelt habe und genauer genommen nicht von einem Schneeballsystem sondern von einem sog. „Ponzi-Schema“ gesprochen werden müsse.

Der Beschwerdeführer beruft sich insbesondere darauf, dass kein direktes Rechtsverhältnis zwischen ihm als Geschädigten und dem Anlagebetrüger … bzw. dessen C. Gesellschaften bestanden habe. Vertragspartei sei von Beginn bis Ende eine (dazwischengeschaltete) Treuhandgesellschaft (B. AG) gewesen. Deshalb müsse jeweils genau geprüft werden, welche Handlungen tatsächlich von den vertraglichen Grundlagen gedeckt seien, und welche Handlungen (im Sinne der Legalzession gemäss Art. 401 OR) „durchschlagen“ würden und welche nicht. Die Gutschriften und Auszahlungen könnten nur dann als einkommenssteuerlich relevante Vermögenserträge angesehen werden, wenn tatsächlich Zins (d.h. Kapitalertrag) ausbezahlt worden sei, und zwar in dem Umfang, wie er laut den massgeblichen Verträgen geschuldet (gewesen) sei. Werde hingegen ein Betrag als Kapitalrückzahlung zurücküberwiesen oder als ein anderer steuerlich neutraler Vorgang, könne gestützt darauf keine Besteuerung erfolgen.

Der Beschwerdeführer erachtet es insgesamt aufgrund der vorliegenden Indizien und Dokumente als erstellt, dass er während der gesamten Investitionsperiode der Jahre 2001 bis 2004 vertraglich nie einen höheren durchsetzbaren Anspruch gegenüber B. bzw. den C. Gesellschaften gehabt habe als einen Zins von 4% bis und mit dem 1. Quartal 2002 und ab dem 2. Quartal 2002 einen Zins von 6% auf den

von ihm jeweils einbezahlten Darlehensgeldern. Mit anderen Worten sei alles, was von den C. Gesellschaften und von B. über 6% an ihn bestätigt und ausbezahlt worden sei, mangels vertraglicher Grundlage zivilrechtlich keine Zinsschuld, weder der C. Gesellschaften noch von B., und könne ihm auch nicht unter diesem Titel als steuerlicher Zins oder fester Anspruch entgegengehalten werden. Der Beschwerdeführer hält deshalb dafür, dass es sich bei den überschüssigen Zahlungen um (einkommenssteuerlich irrelevante) Kapitalrückzahlungen durch die C. Gesellschaften gehandelt habe, welche an das Kapital anzurechnen seien.

Hinzu kommt nach Ansicht des Beschwerdeführers, dass lediglich die Zahlungen und Bestätigungen der C. Inc. steuerrechtlich relevant sein könnten, weil nur diese durch den Treuhandvertrag und die dazu gehörige Verwaltungs-Vollmacht abgedeckt seien. Demgegenüber handle es sich bei der Investitions-Vereinbarung zwischen B. und der C. Ltd. um eine Vereinbarung unter Dritten, wodurch er weder verpflichtet noch berechtigt worden sei. Er sei nie über einen Wechsel der Schuldnergesellschaft informiert worden. Die betreffenden Gutschriften/Zahlungen würden deshalb einer latenten Rückforderung unterliegen und könnten keinen sicheren, festen Anspruch (im Sinne des steuerrechtlichen Realisationsprinzips) begründen.

Im Zusammenhang mit dem (nicht deklarierten) Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) wird vom Beschwerdeführer eingewendet, dass eingegangene Beträge von insgesamt CHF 112 320.15 im Jahr 2001 und CHF 28 850.-- im Jahr 2002 als einkommenssteuerlich irrelevante Vorgänge anzusehen seien. Einerseits müssten den Erträgen aus der Untervermietung die eigenen Mietzinse gegengerechnet werden. Andererseits würden die Einzahlungen nachweisbar mit Barbezügen ab Bank-

konten korrespondieren oder im Falle des letzten Zahlungseingangs den Verkaufserlös für ein Fahrzeug darstellen.

Der Beschwerdeführer beanstandet zudem generell eine Verletzung der Beweislastverteilung: Sämtliche Unklarheiten im Sachverhalt seien zu seinen Lasten ausgelegt worden. Die Vorinstanzen hätten dafür keine Belege vorgelegt und es unterlassen zu prüfen, ob es sich bei den Gutschriften und Auszahlungen der C. Gesellschaften oder auch der Eingänge auf dem Postfinancekonto (Schwarzkonto) um steuerbare Erträge handle, und ihm in unzulässiger Weise den Nachweis auferlegt, dass es sich bei den Zahlungen bloss um steuerfreie Kapitalrückzahlungen oder steuerneutrale Vorgänge und Vermögensumschichtungen gehandelt habe. Eine weitere Rechtsverletzung erblickt der Beschwerdeführer darin, dass die Vorinstanzen zu seinen Lasten auf Aussagen abgestellt hätten, welche er in der Rolle als Zeuge im Strafverfahren gegen … und Mitbeteiligte gemacht habe, weshalb die Aussagen nicht (zu seinen Lasten) verwertet werden dürften (Beweisverwertungsverbot).

2.3.3 Die Vorinstanzen sehen keinen Anlass, sämtliche Gutschriften/Zahlungen von B. betreffend die C. Gesellschaften von über 6% als (einkommens-) steuerlich irrelevante Kapitalrückzahlungen anzusehen bzw. im Zusammenhang mit einer anderen Gesellschaft als C. Inc., insbesondere im Zusammenhang mit C. Ltd. als steuerlich irrelevant anzusehen.

Im Strafverfahren gegen … und Mitbeteiligte sei ausgesagt worden, dass neben den Investitionsverträgen „mündliche“ Vereinbarungen getroffen worden seien. Dazu habe der Beschwerdeführer den Erhalt der Zinsabrechnungen von B. zur Anlage 3 bestätigt, welche 16% Rendite be-

scheinigt hätten. Es könne somit festgehalten werden, dass der Beschwerdeführer basierend auf den schriftlichen Vertragsgrundlagen aber auch mündlichen Vereinbarungen bis zu 16% Rendite aus dem „…-Investment“ erhalten habe.

Aufgrund der Aussage des Beschwerdeführers als Zeuge im Strafverfahren gegen … und Mitbeteiligte müsse davon ausgegangen werden, dass er eine einzige Kapitalrückzahlung und sonst Zinsen erhalten habe (vgl. …). Nichts anderes ergebe sich aus der vom Beschwerdeführer bei der Einvernahme als Auskunftsperson durch Fedpol am 7. Januar 2005 beigebrachten Liste der Zahlungen (Beilage ….), welche eine einzige Kapitalrückzahlung in der Höhe von CHF 200 000.-- („Rückzug B.“) belege (…). Dasselbe bescheinige der Kontoauszug an den Beschwerdeführer von B. vom 24. März 2003 (…). Die Vorinstanzen erachten es deshalb als erwiesen, dass (lediglich) einmal – im Jahr 2003 – eine Kapitalrückzahlung erfolgt sei und diese für die vorliegend massgebenden Steuerperioden 2001 und 2002 nicht relevant sei, ansonsten es sich bei den Auszahlungen und Bezügen um (steuerbare) Zinserträge gehandelt habe. Unerheblich ist nach Ansicht der Vorinstanzen, dass Investments in unterschiedliche C. Gesellschaften bescheinigt worden seien. Wenn der Treuhänder in eine andere Gesellschaft investiere, als mit dem Treugeber vereinbart, die Erträge daraus jedoch an den Treugeber weiterleite, seien diese beim Treugeber steuerbar.

Im Zusammenhang mit den noch strittigen Eingängen auf dem nicht deklarierten Postfinancekonto (PC-Konto Nr. …) kommen die Vorinstanzen zum Schluss, dass der Beschwerdeführer seiner Beweislast für steuerausschliessende bzw. -mindernde Tatsachen nur unzureichend nachkomme. Seine Ausführungen erschöpften sich in unvollständigen, auf

jeden Fall ungenügend belegten Vorbringen. Daran vermöchten auch die im Zusammenhang mit den Einzahlungen eingereichten Bankbelege nichts zu ändern.

Schliesslich wird der Beschwerdeführer mit dem Vorwurf konfrontiert, dass er ein weiteres Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) in der Steuererklärung 2002 ebenfalls nicht deklariert habe, und davon ausgegangen werden müsse, dass über dieses Schwarzkonto bereits im Jahr 2002 erhebliche Erträge aus dem „...“-Investment geflossen seien.

3.1 Gestützt auf Art. 151 Abs. 1 DBG bzw. § 175 Abs. 1 StG/SZ wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert, falls sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

3.2 Gemäss Art. 153 Abs. 3 DBG bzw. § 177 Abs. 5 StG/SZ sind im Nachsteuerverfahren die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar. Damit gelten auch im Nachsteuerverfahren die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und Mitwirkungspflicht im System der gemischten Veranlagungen (Art. 123 ff. DBG; §§ 141 ff. StG/SZ).

Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Dagegen ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet; er hat die entsprechenden (steueraufhebenden und -mindernden) Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Art. 8 ZGB analog; BGE 140 II 248

Erw. 3.5 S. 252; Urteil 2C_232/2015, 2C_233/2015 vom 20.8.2015 Erw. 5.1; 2C_304/2013, 2C_305/2013 vom 22.10.2013 Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

Hinsichtlich der Beweislastverteilung bei nicht deklarierten Bankkonten (Schwarzkonten) hat sich das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung zudem wie folgt geäussert: Ist das Bestehen von Schwarzkonten und die dort eingegangenen Geldzuflüsse belegt, so liegen darin rechtsgenügliche Anhaltspunkte für eine unvollständige bzw. unrichtige Selbstdeklaration, und zwar nicht nur von Vermögenswerten, sondern auch von steuerbaren Einkünften. Dem Steuerpflichtigen obliegt dann die Beweislast für steuerausschliessende bzw. -mindernde Tatsachen (Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2010 vom 8.7.2010 Erw. 2.2; 2A.541/2002 vom 22.4.2002 Erw. 2.1 mit weiteren Hinweisen). Dasselbe gilt gemäss Bundesgericht für nicht versteuerten Vermögensertrag aus einem Schneeballsystem, wenn behauptet wird, dass nur die ursprüngliche Kapitaleinlage zurückgezahlt, aber kein Vermögensertrag ausgeschüttet worden sei (vgl. im Falle von „European Kings Club"-Letters: Urteil des Bundesgerichts 2A.541/2002 vom 22.4.2002 Erw. 2.2).

§ 135 Abs. 3 StG/SZ sieht zudem vor, dass an den Nachweis von steuermindernden Tatsachen, deren realwirtschaftlicher Hintergrund auf Grund von Auslandbeziehungen erschwert überprüfbar ist, erhöhte Anforderungen zu stellen sind. Auch nach der Praxis des Bundesgerichts sind besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten, wenn es um Sachverhalte mit Auslandbezug (z.B. Offshore-Gesellschaften) geht (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_286/2014 vom 23.2.2015 Erw. 1.4; 2C_797/2012, 2C_798/2012 vom 31.7.2013 Erw. 2.2.2).

3.3 Auszahlungen und Gewinngutschriften aus Schneeballsystemen bilden Vermögensertrag im Sinne von Art. 16 Abs. 1 und 20 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 und § 21 Abs. 1 Bst. a StG/SZ und unterliegen grundsätzlich der Einkommenssteuer, wie auch das Bundesgericht wiederholt erkannt hat. Voraussetzung ist aber, dass sich der Vermögensertrag effektiv realisiert hat (vgl. Urteile 2C_776/2012, 2C_777/2012 vom 19.2.2013 Erw. 3.1; 2C_351/2010 vom 6.7.2011 = StPS 2011 S. 1 ff.).

Für die Beurteilung betrügerischer Schneeballsysteme stützt sich die Praxis auf die allgemeinen Grundsätze zur Einkommensrealisierung. Demgemäss werden nicht nur die effektiv ausbezahlten Beträge, sondern auch die blossen Gutschriften als steuerlich erfassbar eingestuft, solange die Ansprüche im fraglichen Zeitpunkt jedenfalls (noch) nicht unsicher sind. Dabei gilt eine individuelle, auf den konkreten Anleger und seine Forderung(en) im Zeitpunkt der Fälligkeit ausgerichtete Betrachtungsweise.

Auch Auszahlungen können in diesem Sinne noch durchaus für eine gewisse Zeit unsicher sein. Das ist namentlich dann der Fall, wenn die Auszahlung innerhalb des letzten Jahres vor der Konkurseröffnung erfolgt ist und damit der Anfechtungsklage gemäss Art. 286 oder 287 SchKG (Schenkungsanfechtung, Überschuldungsanfechtung) unterliegt oder – bei Auszahlungen innerhalb der letzten fünf Jahre vor Konkurseröffnung – wenn der Schuldner in der für die Anfechtung nach Art. 288 SchKG erforderlichen Absicht, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen, handelte (sog. Anfechtungspauliana).

Eine Rückerstattung kann sich auch aus ungerechtfertigter Bereicherung ergeben (Art. 62 und 678 OR). Soweit solche Auszahlungen aber nicht zurückerstattet werden müssen, gelten sie als realisiert und sind entsprechend zu besteuern (Urteile 2C_776/2012, 2C_777/2012 vom 19.2.2013 Erw. 3.3; 2C_351/2010 vom 6.7.2011 Erw. 5.2).

3.4.1 Im vorliegenden Fall ist es zwar zutreffend, dass der Beschwerdeführer nur zu der Treuhandgesellschaft (B.) in einer Rechtsbeziehung gestanden hat. Indessen führt dies entgegen der Meinung des Beschwerdeführers zu keiner anderen Beurteilung als es der bisherigen bundesgerichtlichen Praxis bei Auszahlungen und Gewinngutschriften aus Schneeballsystemen entspricht. Es genügt, wenn der Beschwerdeführer die Investition der Geldbeträge in das Schneeballsystem durch die fiduziarisch beauftragte B. tätigen liess, welche einerseits im eigenen Namen aber für Rechnung des Beschwerdeführers die Anlagen bei den C. Gesellschaften gestützt auf die abgeschlossenen Investitions-Vereinbarungen tätigte, andererseits aufgrund des Treuhandverhältnisses gegenüber dem Beschwerdeführer für das investierte Vermögen und den daraus resultierenden Vermögensertrag rechenschafts- und abrechnungspflichtig war (Art. 400 OR).

3.4.2 Die rechtliche Argumentation des Beschwerdeführers, wonach die Ansprüche des Treugebers aus dem Treuhandverhältnis auf die durch Legalzession gemäss Art. 401 OR übergehenden Forderungsrechte beschränkt sein sollen, vermag nicht verfangen. Wohl trifft es zu, dass im Auftragsrecht die Forderungsrechte, die der Beauftragte für Rechnung des Auftraggebers in eigenem Namen gegen Dritte erworben hat, nach Art. 401 OR auf den Auftraggeber übergehen, sobald dieser seinerseits allen Verbindlichkeiten aus dem Auftragsverhältnis nachgekommen ist.

Damit lässt der Beschwerdeführer jedoch ausser Acht, dass es bei Treuhandverhältnissen geradezu typisch ist, dass die Auftragsparteien die (zeitlichen) Modalitäten der in Art. 401 OR vorgesehenen Legalzession vom Gesetz abweichend regeln oder den automatischen Forderungsübergang sogar ganz ausschliessen (vgl. zur Treuhandabrede: Fellmann, Berner Kommentar VI/2/4, 1992, N 73 zu Art. 394 und N 62 ff. zu Art. 401 OR; siehe hierzu auch BGE 115 II 468 Erw. 2c S. 472).

In rechtlicher Hinsicht ist nicht weniger von Bedeutung, dass der Beauftragte gegenüber dem Auftraggeber zur Rechenschaftsablage verpflichtet ist (Art. 400 OR). Dazu gehört insbesondere auch die Rechnungslegung. Diese stellt zwar vorab ein tatsächlicher Vorgang dar (Fellmann, Berner Kommentar VI/2/4, 1992, N 71 zu Art. 400 OR). Bei der Rechnungslegung im Rahmen eines (laufenden) Kontokorrents kommt der Abrechnungsgenehmigung jedoch regelmässig die Bedeutung einer Saldoanerkennung im Sinne von Art. 171 Abs. 2 OR zu (Fellmann, Berner Kommentar VI/2/4, 1992, N 74 ff. zu Art. 400 OR). Jedenfalls ist davon auszugehen, dass die vom Geschäftsführer (bzw. Beauftragten) selbst erstellte Abrechnung (zumindest) diesen bindet (vgl. Fellmann, Berner Kommentar VI/2/4, 1992, N 77 zu Art. 400 OR). Die Auffassung des Beschwerdeführers, dass den von B. erstellten Abrechnungen und Bescheinigungen keinerlei rechtliche Bedeutung und auch kein Beweiswert zukommen würde, kann daher nicht geteilt werden.

3.4.3 In tatsächlicher wie auch rechtlicher Hinsicht spricht nichts dagegen, auf die von B. erstellten Abrechnungen und Bescheinigungen abzustellen. Es ist denn auch kein sachlich vernünftiger Grund ersichtlich, weshalb von B. Kapitalbestände und Zinserträge hätten abgerechnet und bescheinigt worden sein sollen, welche gar nicht mit den bestehenden

vertraglichen Grundlagen (Investitions-Vereinbarungen mit den C. Gesellschaften) korrespondierten. Aus den Quittungen, Zinsabrechnungen, Kontoauszügen (inkl. Saldoanerkennungsklausel), Zins- und Kapitalausweisen von B. geht eindeutig hervor, dass es sich bei den Gutschriften und Auszahlungen (Bezügen) um Zinserträge und nicht um Kapitalrückzahlungen gehandelt hat (vgl. ...). Davon, dass nicht sauber ausgewiesen worden wäre, unter welchem Titel die Gelder gutgeschrieben und ausbezahlt wurden, wie der Beschwerdeführer geltend macht, kann nicht die Rede sein.

Von (einkommenssteuerlich irrelevanten) Kapitalrückzahlungen könnte nur ausgegangen werden, wenn beim Bezug das investierte Kapital (Kapitalbestand) im entsprechenden Umfang abgenommen hätte. Dies war aufgrund der Kontoauszüge von B. wie auch der vom Beschwerdeführer selbst angefertigten Investitionsliste nachweislich nur einmal beim Bezug bzw. Rückzug von CHF 200 000.-- im Jahr 2003 der Fall (...). In den Jahren 2001 und 2002 sind demgegenüber keine entsprechenden Kapitalbezüge bzw. -rückzüge nachweisbar. Gemäss den Abrechnungen und Bescheinigungen von B. waren die Bezüge stets mit einer entsprechenden Vermögenszunahme (Zinsgutschrift) verbunden, bzw. das investierte Kapital (Kapitalbestand) ist durch die Auszahlung der gutgeschriebenen Erträge nicht vermindert worden. Die von B. erstellten Zinsabrechnungen, Kontoauszüge (mit den Saldoanerkennungen), Zins- und Kapitalausweise sind in dieser Hinsicht eindeutig und unmissverständlich. Demgegenüber findet die Behauptung des Beschwerdeführers, dass neben den angeordneten und ausgewiesenen grossen Kapitalrückzahlungen regelmässig kleinere Kapitalrückzahlungen vorgekommen seien, welche nicht als solche ausgewiesen worden seien, keinerlei Stütze in den Akten.

3.4.4 Für die Behauptung, dass nur die Kapitaleinlage zurückgezahlt und kein (einkommenssteuerlich relevanter) Vermögensertrag ausgezahlt wurde, obliegt die Beweislast dem Beschwerdeführer. Wenn der Beschwerdeführer darin eine unzulässige (bundesrechtswidrige) Umkehr der Beweislast erblickt, kann ihm nicht beigepflichtet werden. Bei beweislos gebliebenen steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen darf die Steuerbehörde in der Regel auf deren Nichtverwirklichung schliessen. Steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen sind vom Steuerpflichtigen zudem nicht nur zu behaupten, sondern auch zu beweisen. Von dieser Beweislast kann sich der Beschwerdeführer auch nicht mit dem Hinweis befreien, seine Mitwirkungspflichten soweit möglich und zumutbar erfüllt zu haben. Auch wenn sich der Beschwerdeführer nachträglich um die Beschaffung von Beweismitteln bemüht hat, kann die Beweislosigkeit nicht als unverschuldet gelten, da den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den getätigten Investitionen (Treuhandanlagen im Ausland bzw. bei Offshore-Gesellschaften) auch eine Dokumentationspflicht (Pflicht zur Beweisvorsorge) trifft und gerade bei Sachverhalten mit Auslandbezug besonders strenge Beweiserfordernisse zu beachten sind. Wenn vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den getätigten Investitionen keine genügende Beweisvorsorge getroffen wurde, hat er sich diese Unterlassung selber zuzuschreiben.

Aufgrund der Abrechnungen und Bescheinigungen von B. liegen rechtsgenügliche Anhaltspunkt dafür vor, dass es sich bei den Gutschriften und Auszahlungen um Vermögensertrag (Zinsgutschriften) und nicht um Kapitalrückzahlungen gehandelt hat, und der Beschwerdeführer jedenfalls im internen Verhältnis zu B. nicht mit einer Rückforderung der ausbezahlten Gutschriften zu rechnen brauchte, bzw. dass im Widerspruch zu den Abrechnungen und Bescheinigungen eine Anrechnung der

Gutschriften an das investierte Kapital (bzw. Verrechnung mit dem investierten Kapital) erfolgen würde. Es lässt sich daher mit Blick auf das steuerrechtliche Realisationsprinzip auch nicht sagen, dass die Gutschriften und Auszahlungen mit einer (latenten) Unsicherheit behaftet (gewesen) wären, was unter gegebenen Umständen einer Besteuerung entgegenstehen würde.

3.5.1 Bei genauer Betrachtung kann auch der (weiteren) Argumentation des Beschwerdeführers nicht gefolgt werden, dass es den Zinsabrechnungen, Kontoauszügen und Zins- und Kapitalausweisen von B. an den vertraglichen Grundlagen bzw. korrespondierenden Investitions-Vereinbarungen mit den C. Gesellschaften fehlen würde. Wie sich aus dem Folgenden ergibt, kann die Richtigkeit der Abrechnungen und Bescheinigungen von B. aufgrund der aktenkundigen Investitions-Vereinbarungen vollständig und widerspruchsfrei erklärt werden.

3.5.2 Bei den (deklarierten) Investitionen in die Anlage 2 investierte der Beschwerdeführer im Jahr 2001 zunächst am 7. Mai 2001 einen Geldbetrag von CHF 450 000.--, wofür von B. zum Ende jedes Quartals Zinsen von 4% (p.a.) abgerechnet und auf das Konto des Beschwerdeführers transferiert/ausbezahlt wurden. Die Abrechnungen und Bescheinigungen stimmen insofern genau überein mit den Bedingungen in der (zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden) Investitions-Vereinbarung von B. mit C. Inc. betreffend „A.“ vom 18./21. Februar 2000 (vgl. ...).

Bezeichnenderweise geht auch der Beschwerdeführer zunächst davon aus, dass mehr Zinsen nur dann ausbezahlt worden wären, wenn ein höherer vertraglicher Anspruch bestanden hätte. Da jedoch eine individuelle Investitions-Vereinbarung für den Beschwerdeführer mit einem

vereinbarten Festzins von 4% pro Jahr nicht nachzuweisen ist, spricht nichts dagegen, dass die Investition des Beschwerdeführers in die Anlage 2 (zunächst) im Rahmen der bereits bestehenden Investitions-Vereinbarung vom 18./21. Februar 2000 betreffend „A." angelegt und dementsprechend auch zum darin vereinbarten Festzins von 4% pro Jahr verzinst wurde. Wie der Investitions-Vereinbarung betreffend „A." entnommen werden kann, konnte von B. die Investitionssumme (zu den entsprechenden Bedingungen) bei der C. Inc. jederzeit erhöht werden.

3.5.3 Was die (nicht deklarierten) Investitionen in die Anlage 3 anbetrifft, investierte der Beschwerdeführer zudem ebenfalls bereits im Jahr 2001 am 11. Mai 2001 einen Betrag von CHF 50 000.-- und am 4. September 2001 noch einmal einen Betrag von CHF 75 000.--, das heisst somit im Jahr 2011 insgesamt CHF 125 000.--, wofür von B. zum Ende jedes Quartals Zinsen in der Höhe von 16% (p.a.) abgerechnet und auf das (nicht deklarierte) Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) des Beschwerdeführers transferiert/ausbezahlt wurden. Hierbei handelte es sich um das Schwarzkonto des Beschwerdeführers.

Für die entsprechend höheren Gutschriften und Auszahlungen (vereinbarter Festzins 4% pro Jahr zuzüglich Gewinnbeteiligung 12% pro Jahr) findet sich die vertragliche Grundlage ebenfalls zwanglos in der (zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden) Investitions-Vereinbarung vom 18./21. Februar 2000 sowie dem Zusatz zur Investitions-Vereinbarung von B. mit C. Inc. betreffend „A." (vgl. ...). Auch hier ist es nur naheliegend, dass die entsprechenden Investitionen gestützt auf die bereits bestehende Investitions-Vereinbarung und den entsprechenden Zusatz vom 18./21. Februar 2000 betreffend „A." zu einem Zinssatz von 4% und zusätzlich mit einer Gewinnbeteiligungen von 12% pro Jahr angelegt

wurden. Dass die entsprechenden Gutschriften auf das Schwarzkonto des Beschwerdeführers überwiesen wurden, deckt sich zudem mit den Feststellungen der Eidg. Steuerverwaltung ESTV in der steueramtlichen Meldung vom 27. Februar 2008, wonach die vom Geschäftsergebnis abhängige Zusatzrendite regelmässig auf „schwarze Konti“ überwiesen worden sei (vgl. …).

Demgegenüber vermag die Sachdarstellung des Beschwerdeführers nicht zu überzeugen, wonach der Zusatz zur Investitions-Vereinbarung vom 18./21. Februar 2000 betreffend „A.“ mit der zusätzlichen Gewinnbeteiligung von 12% (ausschliesslich) für den Bruder des Beschwerdeführers (Y.A.) abgeschlossen worden sein soll. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Investitions-Vereinbarung mit dem vereinbarten Festzins von 4% pro Jahr und der Zusatz mit einer zusätzlichen Gewinn von 12% pro Jahr nicht für die Familie bzw. Kundschaft „A.“ insgesamt gültig gewesen sein sollte, wozu nicht nur X.A. und sein Bruder (Y.A.) gehörten, sondern auch noch weitere Familienangehörige und die … AG (vgl. Meldung der ESTV vom 27.2.2008 …). Wie bereits erwähnt, konnte die Investitionssumme gestützt auf die Investitions-Vereinbarung vom 18./21. Februar 2000 betreffend „A.“ (zu den entsprechenden Bedingungen) von B. bei der C. Inc. jederzeit erhöht werden.

3.5.4 Im Jahr 2002 erhöhte der Beschwerdeführer am 15. Januar 2002 die bisherige Investition in die (deklarierte) Anlage 2 von CHF 450 000.-- um den Betrag von CHF 100 000.-- auf CHF 550 000.--, wobei fortan (ab dem 1. Quartal 2002) von B. zum Ende jedes Quartals neu Zinsen von 6% (statt bisher 4%) pro Jahr abgerechnet und auf das Konto des Beschwerdeführers transferiert/ausbezahlt wurden. Passend dazu wurde in der abgeschlossenen Investitions-Vereinbarung vom

11./15. April 2002 betreffend „A.X.“ zwischen B. und der „C. Ltd.“ vorgesehen, dass die Investitionssumme mindestens CHF 550 000.-- beträgt, was genau dem vom Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt investierten Kapital in der (deklarierten) Anlage 2 entspricht (Saldo per 31.12.2001: CHF 450 000.-- zuzügl. CHF 100 000.-- per 15.1.2002; Bestand 31.3.2002: CHF 550 000.--). Dies darf als eindeutiger Beleg dafür gewertet werden, dass die (individuelle) Investitions-Vereinbarung vom 11./15. April 2002 betreffend „A.X.“ mit einem vereinbarten Festzins von 6% pro Jahr nur (aber immerhin) für die (deklarierte) Anlage 2 abgeschlossen wurde, während die Bedingungen für die zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Investitionen in die (nicht deklarierte) Anlage 3 hiervon nicht berührt wurden.

Am 23. April 2002 wurde zudem die Investitionssumme in die (deklarierte) Anlage 2 von CHF 550 000.-- nochmals um den Betrag von CHF 300 000.-- auf insgesamt CHF 850 000.-- erhöht. Das gesamte in die (deklarierte) Anlage 2 investierte Kapital wurde zu 6% p.a. verzinst und von B. gegenüber dem Beschwerdeführer dementsprechend korrekt aufgrund der individuellen Investitions-Vereinbarung betreffend „A.X.“ abgerechnet (...).

3.5.5 Gleichzeitig erhöhte der Beschwerdeführer im Verlauf des Jahres 2002 ebenso den bisherigen Investitionsbetrag in die (nicht deklarierte) Anlage 3 sukzessive von CHF 125 000.-- bis auf insgesamt CHF 890 000.--, wobei von B. weiterhin zum Ende jedes Quartals Zinsen zuzüglich Gewinnbeteiligung von insgesamt 16% (p.a.) abgerechnet und auf das Konto des Beschwerdeführers transferiert/ausbezahlt wurden. Die bisher im Jahr 2001 gültigen Bedingungen für die Investition in die (nicht deklarierte) Anlage 3 wurden somit unverändert weitergeführt; die Zins-

gutschriften (zuzüglich „Gewinnbeteiligung“) beliefen sich weiterhin auf 16% pro Jahr (4% vereinbarter Festzins zuzüglich 12% Gewinnbeteiligung).

Dies bestätigt ebenfalls, dass die Bedingungen in der (individuellen) Investitions-Vereinbarung vom 11./15. April 2002 betreffend „A.X.“ nur auf die in die (deklarierte) Anlage 2 getätigten Investitionen anwendbar waren, während die Bedingungen für die bereits bestehenden wie auch zusätzlich getätigten Investitionen in die (nicht deklarierte) Anlage 3 (mit 4% Festzins und zusätzlicher Gewinnbeteiligung von 12% p.a.) davon nicht tangiert wurden. Anwendbar für die Investitionen von X.A. in die (nicht deklarierte) Anlage 3 waren also weiterhin die Investitions-Vereinbarung und der Zusatz zur Investitions-Vereinbarung betreffend „A.“ vom 18./21. Februar 2000.

3.5.6 Die Investitionen in die Anlage 1 wurden vom Beschwerdeführer erstmals im Jahr 2002 am 3. Mai 2002 (CHF 900 000.--) und am 10. Mai 2002 (CHF 470 000.--) getätigt, d.h. zeitlich erst nach Abschluss der (individuellen) Investitions-Vereinbarung vom 11./15. April 2002 betreffend „A.X.“. Die Anlage 1 lautete von Beginn an auf dasselbe Konto (Kto-Nr. …) wie die (deklarierte) Anlage 2 und wurde gemäss Abrechnungen und Bescheinigungen von B. genau gleich zu einem (vereinbarten) Festzins von 6% p.a. verzinst. In diesem Fall besteht kein Zweifel, dass auf die in die Anlage 1 investierten Gelder von Beginn an die Bedingungen in der (individuellen) Investitions-Vereinbarung vom 11./15. April 2002 betreffend „A.X.“ anwendbar waren.

3.5.7 Der Argumentation des Beschwerdeführers, dass es keine vertragliche Grundlage bzw. keine gültigen Investitions-Vereinbarungen

von B. mit den C. Gesellschaften gegeben habe, insbesondere über den von B. gegenüber dem Beschwerdeführer ausgewiesenen Ertrag (Zinsen zuzüglich Gewinnbeteiligung) von 16% p.a. für die Investitionen in die (nicht deklarierte) Anlage 3, vermag nach dem Gesagten nicht zu verfangen. Vielmehr spricht alles dafür, dass einerseits für die Investitionen in die (deklarierte) Anlage 2 (wie auch später Anlage 1) die (individuelle) Investitions-Vereinbarung betreffend „X.A." vom 11./15. April 2002 mit einem vereinbarten Festzins von 6% p.a. abgeschlossen wurde, und andererseits für die Investitionen in die (nicht deklarierte) Anlage 3 mit einem vereinbarten Festzins von 4% p.a. zuzüglich Gewinnbeteiligung von 12% p.a. (insgesamt 16% pro Jahr) die Investitions-Vereinbarung und der Zusatz betreffend „A." vom 18./21. Februar 2000 als vertragliche Grundlage gedient haben. Davon geht im Übrigen auch die Eidg. Steuerverwaltung ESTV in der steueramtlichen Meldung vom 27. Februar 2008 aus (vgl. ...).

3.5.8 Ungeklärt bleibt, gestützt worauf die (angeblich) weiteren undefinierten Kapitalrückzahlungen („Zusatzzahlungen") von total CHF 525 817.-- erfolgt sind, welche in den Rechtsschriften des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit den Anlagen in die C. Gesellschaften ebenfalls erwähnt werden (...). Da der Beschwerdeführer dazu offenbar keine ergänzenden Angaben machen und auch keine schriftlichen Belege beibringen kann, muss letztlich offen bleiben, inwiefern hier (wie behauptetet) weitere Kapitalrückzahlungen stattgefunden haben, oder ob damit vom Beschwerdeführer nicht vielmehr zusätzliche steuerbare Vermögenserträge im Zusammenhang mit den Anlagen in die C. Gesellschaften realisiert wurden, welche richtigerweise ebenfalls in die Veranlagungen des Beschwerdeführers hätten einfliessen sollen.

3.6.1 Im Weiteren kann der Beschwerdeführer auch daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten, dass die Investitionen der Vermögenswerte von B. grösstenteils (abweichend vom Treuhandvertrag und der Verwaltungs-Vollmacht) nicht in die C. Inc., sondern in die C. Ltd. getätigt worden seien, und für einen (nachträglichen) Schuldnerwechsel schriftliche Belege fehlen würden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kann daraus nicht gefolgert werden, dass die Zahlungen und Bestätigungen der C. Ltd. von einer Nichtschuldnerin stammen und einer latenten Rückforderung unterliegen würden, weshalb sie steuerlich unbeachtlich wären bzw. steuerlich lediglich die Zahlungen und Bestätigungen der C. Inc. relevant sein könnten.

3.6.2 Zunächst ist aufgrund übereinstimmender Aussagen in der Strafuntersuchung gegen … und Mitbeteiligte davon auszugehen, dass die C. Ltd. offenbar lediglich der Zahlungsabwicklung (getrennte Abrechnung und Auszahlung) diente, und dass das von Kunden auf Darlehensverträge einbezahlte Geld intern an die C. Ltd. weitergeleitet wurde (vgl. …). Demnach darf angenommen werden, dass die C. Ltd. zumindest im Auftrag und auf Rechnung der C. Inc. handelte. Insofern trifft es nicht zu, dass die Zahlungen und Bestätigungen der C. Ltd. völlig unbeachtlich wären. Soweit die C. Ltd. als (direkte oder indirekte) Stellvertreterin der C. Inc. handelte, kann auch von einer weisungswidrigen Verwendung der anvertrauten Vermögenswerte durch B. nicht gesprochen werden.

3.6.3 Selbst wenn von einer weisungswidrigen Investition der Gelder in die C. Ltd. statt der im Treuhandvertrag und der Verwaltungs-Vollmacht zur Investition und Verwaltung von Vermögenswerten vorgesehenen C. Inc. auszugehen wäre, gilt es zu beachten, dass B. aufgrund der vertraglichen Beziehung zum Beschwerdeführer im internen Verhältnis verpflichtet

waren, dem Beschwerdeführer alles herauszugeben bzw. abzutreten, was sie aus der Investition der anvertrauten Vermögenswerte erlangt haben. Das gilt selbst bei weisungswidriger Verwendung der anvertrauten Vermögenswerte. Der Auftraggeber kann vom Beauftragten auch die Herausgabe des weisungswidrig Erlangten verlangen (vgl. Fellmann, Berner Kommentar VI/2/4, 1992, N 133 zu Art. 400 OR). Auch wenn deshalb die Zahlungen und Bestätigungen mitunter nicht (direkt) von der C. Inc., sondern von der C. Ltd. erfolgten, steht dies der Besteuerung der entsprechenden Investitionen und daraus resultierenden Erträge beim Beschwerdeführer nicht entgegen.

3.6.4 Dass es sich bei den auf den Namen der C. Gesellschaften ausgestellten Dokumenten in Tat und Wahrheit um von B. sowie weiteren Personen gefälschte Belege gehandelt haben soll, wie der Beschwerdeführer sich zu mutmassen veranlasst sieht, scheint wenig plausibel, nachdem in der Strafuntersuchung gegen Z.B. keine strafbaren Handlungen festgestellt werden konnten und lediglich im Zivilpunkt der Vorwurf gemacht wurde, die Vermögenswerte ohne genauere Kenntnis ihrer effektiven Verwendung weitergeleitet zu haben. Wie es sich damit verhält, kann hier jedoch offen bleiben. Was die Quittungen der C. Gesellschaften für den Erhalt der Beträge anbetrifft, kommt diesen in erster Linie im Verhältnis zwischen B. und den C. Gesellschaften eine Bedeutung zu, während das interne Rechtsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und B. davon nicht oder jedenfalls nur mittelbar betroffen wird.

3.7.1 Im Weiteren ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer das Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) und das Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...) nicht deklariert hat.

Zu dem nicht deklarierten Postfinancekonto (PC-Konto Nr. …) konnten die Belege für die Jahre 2002 und 2003 nachträglich vom Beschwerdeführer nicht mehr erhältlich gemacht werden, weshalb die Kontostände und Bewegungen auf dem betreffenden Schwarzkonto nicht mehr nachvollzogen werden können. Aktenkundig ist lediglich, dass das Postfinancekonto per 27. Dezember 2005 mit einem von Kontostand von CHF 189.10 saldiert wurde (vgl. …).

Zu dem nicht deklarierten Postfinancekonto (PC-Konto Nr. …) konnten demgegenüber vom Beschwerdeführer noch Kontoauszüge nachgereicht werden (…). Gemäss Aufstellung des Beschwerdeführers setzen sich die fraglichen Transaktionen, welche im Hinblick auf ihre einkommens-steuerliche Behandlung noch strittig sind, wie folgt zusammen (…):

2001: Gutschriften / Transaktionen

Mrz 01	89.60	… Versich., private Prämienrückerst.
Mai 01	45 000.00	Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor
Jul 01	29 000.00	Bareinzahlung X.A. Bargeld in Tresor
Aug 01	380.55	…, Rückerst. Privat verkaufter Teppich an Vater
Sep 01	4 800.00	Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor
Nov 01	6 000.00	Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor
	19 000.00	Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor
Dez 01	250.00	…, Rückerst. Bargeldauslage für Bruder
Jan – Dez 01	7 800.00	…, Miete WHG im…
Total	112 320.15	

2002: Gutschriften / Transaktionen

Jan 02	600.00	…, Miete WHG im…
Apr - Dez	7 450.00	…, Untermiete WHG …
Jun 02	15 000.00	Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor
Nov 02	6 400.00	…, Verk. Privater …
Total	29 450.00	

3.7.2 Die Rüge der Verletzung der Regeln über die Beweislastverteilung ist unbegründet. Damit verkennt der Beschwerdeführer, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bei einem Schwarzkonto rechtsgenügliche Anhaltspunkte für eine unvollständige bzw. unrichtige Selbstdeklaration vorliegen, und zwar nicht nur von Vermögenswerten, sondern auch von steuerbaren Einkünften. Dem Steuerpflichtigen obliegt dann die Beweislast für steuerausschliessende bzw. -mindernde Tatsachen (Urteil des Bundesgerichts 2C_232/2010 vom 8.7.2010 Erw. 2.2; 2A.541/2002 vom 22.4.2002 Erw. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

Dieser Beweislast betreffend steueraufhebende und -mindernde Tatsachen kann sich der Beschwerdeführer auch nicht mit dem Hinweis entschlagen, alles vorgebracht zu haben, was ihm zum Beleg seiner Darstellungen heute noch möglich sei. Wenn der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den Zahlungseingängen auf dem Schwarzkonto keine ausreichende Beweisvorsorge getroffen hat, wie das Sammeln von Belegen zum späteren Nachweis der behaupteten steuerneutralen Vorgänge und Vermögensumschichtungen, hat er sich diese Unterlassung selbst zuzuschreiben; darin kann kein unverschuldeter Beweisnotstand erblickt werden.

3.7.3 Was die Zahlungseingänge auf dem Postfinancekonto (PC-Konto Nr. …) im Einzelnen anbetrifft, ist zunächst hinsichtlich der ausserkantonalen Mietzinseinnahmen der Wohnung im … (Vermerk „… Miete WHG im …“) unbestritten, dass hierfür eine interkantonale Steuerausscheidung mit dem Kanton Aargau vorzunehmen ist und deshalb die Mietzinse bei der Veranlagung der kantonalen Steuern im Kanton Schwyz nur satzbestimmend zu berücksichtigen sind. Dies ändert jedoch

nichts daran, dass es sich dabei um steuerbare Einkünfte handelt, was von den Vorinstanzen zutreffend erkannt wurde.

Als berechtigt erweist sich demgegenüber der Einwand des Beschwerdeführers, dass den Erträgen aus der Untervermietung der Wohnung an der … (Vermerk „…, Untermiete WHG …“) die eigenen Mietkosten als Gewinnungskosten gegengerechnet werden können, weshalb aus dem Untermietverhältnis kein einkommenssteuerlich relevanter Gewinn resultiert.

Bei den weiteren Zahlungseingängen (Vermerk „Bareinzahlung X.A. ex Bargeld in Tresor“), namentlich der Bareingänge im Mai 2001 (Valuta 07.05.01: CHF 45 000.--), Juli 2001 (Valuta 16.07.01: CHF 29 000.--), September 2001 (Valuta 19.09.01: CHF 4 800.--) und November 2001 (Valuta 12.11.01: CHF 6 000.-- und Valuta 16.11.01: CHF 19 000.--) sowie im Juni 2002 (Valuta 06.06.02: CHF 15 000.--), stammen die Gelder nach der Sachdarstellung des Beschwerdeführers aus früheren Bargeldbezügen bei der … Bank und bei der … Bank, welche vorübergehend im eigenen Tresor zur laufenden Finanzierung von Auslagen aufbewahrt worden seien. Die vom Beschwerdeführer beigebrachten Kontoauszüge über (angeblich) „korrelierende“ Bezüge bei der … Bank und bei der … Bank sind allerdings nicht ansatzweise geeignet, einen derartigen Zusammenhang mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen (…). Das gilt nicht nur hinsichtlich der zeitlichen Distanz, sondern auch mit Blick auf die unterschiedliche Höhe der getätigten Bargeldbezüge und Einzahlungen. Dass es sich bei den betreffenden Bareinzahlungen auf dem Postfinancekonto um einkommenssteuerlich unbeachtliche Vermögensumschichtungen gehandelt hätte, ist unter den gegebenen Umständen nicht zu vermuten.

Für die übrigen noch strittigen Zahlungseingänge, namentlich die Bareinzahlung (Vermerk „..., Verkauf privater ...“) im November 2002 (Valuta 20.11.02: CHF 6 400.--) und die Bareinzahlung (Vermerk „Rückerstattung, Bargeldauslage für Bruder“) im Dezember 2001 (Valuta 06.12.01: CHF 250.--), wie auch die Girozahlungen im März 2001 (CHF 89.60) und August 2001 (CHF 380.55) kann es aufgrund der verfügbaren Kontoauszüge (in Verbindung mit dem angegebenem Buchungstext) als hinreichend erstellt gelten, dass es sich um einkommenssteuerlich irrelevante Vorgänge handelt.

3.7.4 Es ergibt sich somit, dass von den noch fraglichen Transaktionen auf dem nicht deklarierten Postfinancekonto (PC-Konto Nr. ...), welche im Hinblick auf ihre einkommenssteuerliche Behandlung noch strittig sind, im Jahr 2001 total CHF 720.15 (CHF 89.60 + CHF 380.55 + CHF 250.--) und im Jahr 2002 total CHF 13 850.-- (CHF 7 450.-- + CHF 6 400.--) als einkommenssteuerlich unbeachtlich zu betrachten sind. Bezüglich der übrigen Zahlungseingänge im Jahr 2001 von total CHF 111 600.-- (CHF 112 320.15 ./. CHF 720.15) und im Jahr 2002 von total CHF 15 600.-- (CHF 29 450.-- ./. CHF 13 850.--) liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass es sich auch um einkommenssteuerlich relevante Vorgänge handelt.

4.1 Zur weiteren Beurteilung steht der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG. Der objektive Tatbestand wird erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Der subjektive Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus. Die Sanktion besteht in einer Busse. Diese 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 (Art. 175 Abs. 2 DBG).

4.2 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich beim Steuerhinterziehungsverfahren um ein echtes Strafverfahren, für welches grundsätzlich die strafprozessualen Garantien, darunter namentlich die Unschuldsvermutung, gelten (Art. 32 Abs. 1 BV; Art. 6 Ziff. 2 EMRK). Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz „in dubio pro reo“ ergibt sich im Sinne einer Beweiswürdigungsregel, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Allfällige Beweiserleichterungen können gegen die Unschuldsvermutung verstossen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_392/2013, 2C_393/2013 vom 20.12.2013 Erw. 3.2 mit Hinweisen).

4.3 Die Nachsteuergrundlagen sind im Vorangehenden nachgewiesen worden. Vorliegend stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Ermittlung der Nachsteuergrundlagen ("nicht erhobene" Steuer; vgl. Art. 151 Abs. 1 DBG bzw. § 175 Abs. 1 StG/SZ) strafprozessualen Grundsätzen genügt und die entsprechenden Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung damit auch aus strafrechtlicher Sicht als rechtsgenüglich nachgewiesen betrachtet werden können (Festsetzung der „hinterzogenen“ Steuer; vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG). Von Gesetzes wegen dürfen dabei in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 183 Abs. 1bis DBG).

4.4 Indem der Beschwerdeführer ausführt, die Vorinstanzen hätten keine hinreichenden Belege für die Qualifikation der Zahlungen als Zinsen vorgelegt und es seien sämtliche Unklarheiten im Sachverhalt zu seinen Lasten ausgelegt worden, macht er (zumindest sinngemäss) einen Verstoss gegen die Unschuldsvermutung (als Beweislast- wie auch als Beweiswürdigungsregel) geltend. Zusätzlich rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des Beweisverwertungsverbots. Die Vorinstanzen hätten zu seinen Lasten regelmässig auf seine Aussagen anlässlich der Einvernahme vom 10. August 2010 (...) abgestellt, welche von ihm in der Rolle als Zeugen im Strafverfahren gegen ... und Mitbeteiligte gemacht worden seien. Diese Aussagen dürften im Steuerhinterziehungsverfahren gegen ihn als Beschuldigten nicht (zu seinen Lasten) verwertet werden. Daran ändere nichts, dass er die Einvernahmeprotokolle selbst in das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren eingebracht habe. Diese könnten nicht als Bestätigung seiner damaligen Aussagen gewertet werden. Selbst wenn jedoch auf die Aussagen abgestellt würde, könne ihm nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass er bei der rechtlichen Qualifikation der Gelder irrtümlich von Zinsen und nicht von Kapitalrückzahlungen ausgegangen sei.

4.5 Die Vorinstanzen erachten den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt, nachdem aufgrund der unvollständigen Steuererklärungen 2001B und 2001/2002 für die Steuerperiode 2001 und 2002 ungenügende Veranlagungen ergangen seien, welche in Rechtskraft erwachsen seien. In subjektiver Hinsicht sei der Vorsatz aufgrund der bewussten Deklaration der Anlage 2 (Steuererklärung 2001B: Kapital CHF 450 000.--, Ertrag CHF 11 473.--; Steuererklärung 2001/2002: Kapital CHF 850 000.--, Ertrag CHF 44 980.--) und der bewussten Nichtdeklaration der Anlage 1 und 3 aus dem „...-Investment“

sowie der gezielten Abwicklung über ein „Schwarzkonto“ offensichtlich als erfüllt zu betrachten. Zur Entgegnung der Rügen der Verletzung der Unschuldsvermutung sowie der Beweislastverteilung führen die Vorinstanzen aus, aufgrund der vorliegenden Unterlagen sei genügend bewiesen, dass der Beschwerdeführer im dargestellten Umfang unvollständig deklariert habe. Bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage würden sich ebenso keine Zweifel daran ergeben, dass der Beschwerdeführer vorsätzlich vorgegangen sei. Wer ein Investment nicht deklariere, nehme zwangsläufig die Hinterziehung aller daraus fliessenden Vermögenserträge in Kauf. Im Übrigen sind die Vorinstanzen der Ansicht, von einem Beweisverwertungsverbot könne keine Rede sein, da der Beschwerdeführer die Beweismittel (u.a. die Einvernahmeprotokolle aus dem Strafverfahren gegen … und Mitbeteiligte) ohne Zwang oder Druck bzw. freiwillig und mehrfach selber als Beweismittel offeriert habe, was mit einer Bestätigung seiner damaligen Aussagen gleichzusetzen sei.

4.6 Im vorliegenden Fall unterliegt es keinem vernünftigen Zweifel, dass es sich bei den Gutschriften und Auszahlungen aus dem Schneeballsystem (vollumfänglich) um einkommenssteuerlich relevante (realisierte) Vermögenserträge handelte. Hinreichende Beweise dafür sind insbesondere die aktenkundigen Investitions-Vereinbarungen von B. mit den C. Gesellschaften (…) sowie die entsprechenden (detaillierten) schriftlichen Abrechnungen und Bescheinigungen von B (…). Ernsthafte Zweifel, dass es sich demgegenüber (ganz oder zumindest teilweise) um einkommenssteuerliche irrelevante Kapitalrückzahlungen oder Zahlungen einer Nichtschuldnergesellschaft (ohne Rechtsgrund) gehandelt haben könnte, wie der Beschwerdeführer zu argumentieren sucht, können verneint werden. Der Beschwerdeführer handelte zudem eindeutig mit Vorsatz bezüglich des tatbestandsmässigen Sachverhalts der Steuer-

hinterziehung, indem er die Steuerbehörden durch unvollständige Deklaration der Investitionen absichtlich getäuscht und damit eine zu niedrige Veranlagung bezweckt hat. Vom Beschwerdeführer wird denn auch gar nicht in Abrede gestellt, dass er selbst bei den Gutschriften und Auszahlungen aus dem Schneeballsystem von steuerbaren Vermögenserträgen (und nicht von Kapitalrückzahlungen) ausging. Insofern liegt auch kein Irrtum des Beschwerdeführers bezüglich der rechtlichen Qualifikation der Gutschriften und Auszahlungen vor.

Ob (und gegebenenfalls inwiefern) hierbei die Aussagen des Beschwerdeführers als Zeuge im Strafverfahren gegen … und Mitbeteiligte im Steuerhinterziehungsverfahren verwertet werden können, kann offen bleiben, da dessen Aussagen für das Beweisergebnis insgesamt keine entscheidende Bedeutung zukommt. Dabei mag zutreffen, dass in einem anderen Verfahren erhobene Zeugenaussagen des Beschwerdeführers im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwertet werden dürfen, wenn ihm im betreffenden Verfahren nicht entsprechende Verteidigungsrechte zugestanden haben. Soweit allerdings die Zeugenaussagen vom Beschwerdeführer nachträglich selbst in das Strafverfahren eingebracht und als zutreffend anerkannt wurden, kann dies einem Geständnis gleichkommen, welches mit einem etwaigen Widerruf nicht einfach hinfällig wird, sondern als Beweismittel verwertbar bleibt. Die widersprüchlichen Aussagen unterliegen alsdann der freien Beweiswürdigung (vgl. dazu Godenzi, in: Donatsch/Hansjakob/Lieber, StPO Komm., N 5 zu Art. 160 StPO mit Nachweisen).

Im Zusammenhang mit den Zahlungseingängen auf dem (nicht deklarierten) Postfinancekonto (PC-Konto Nr. …) hat sich im Nachsteuerverfahren ergeben, dass von den noch fraglichen Transaktionen, welche im

Hinblick auf ihre einkommenssteuerliche Behandlung noch strittig sind, im Jahr 2001 total CHF 720.15 und im Jahr 2002 total CHF 13 850.-- als einkommenssteuerlich unbeachtlich zu betrachten sind. Bezüglich der übrigen Zahlungseingänge im Jahr 2001 von total CHF 111 600.-- (CHF 112 320.15 ./. CHF 720.15) und im Jahr 2002 von total CHF 15 600.-- (CHF 29 450.-- ./. CHF 13 850.--) liegen hinreichende Anhaltspunkte dafür vor, dass es sich auch um einkommenssteuerlich relevante Vorgänge handelt.

Diesbezüglich steht auch in strafrechtlicher Hinsicht ausser Frage, dass es sich bei den Mietzinseinnahmen der Wohnung im … (Vermerk „…, Miete WHG im …“) um steuerbare Einkünfte handelt. Bei den diversen Bargeldeinzahlungen reicht der Hinweis auf frühere Bargeldbezüge von Bankkonten, welche theoretisch denkbar damit im Zusammenhang stehen könnten, nicht aus, um begründete Zweifel an der einkommenssteuerlichen Relevanz der Zahlungseingänge zu wecken und eine Verletzung der Unschuldsvermutung darzutun (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21.6.2010 Erw. 2.7; vgl. auch Wohlers, in: Donatsch/Hansjakob/Lieber, StPO Komm., N 13 zu Art. 10 StPO mit Hinweisen).

Die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung können damit in Bezug auf die im Vorangehenden ermittelten Nachsteuergrundlagen auch in strafrechtlicher Hinsicht als (hinreichend) nachgewiesen gelten. Damit liegt insofern auch vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 175 Abs. 1 DBG vor.

4.7 Hauptsächliche Strafzumessungsgründe – neben dem Verschulden – bilden im Steuerstrafrecht namentlich die Höhe der hinter-

zogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolges, die Beweggründe, die persönlichen Verhältnisse und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse (Urteil des Bundesgerichts 2C_851/2011 vom 15.8.2012 Erw. 3.3). Der Strafrahmen darf im Grundsatz weder über- noch unterschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder -schärfungsgründe vor. Solche Gründe ergeben sich in analoger Anwendung aus Art. 48 StGB (vgl. hierzu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_188/2009 vom 7.7.2009 Erw. 2.2).

Ausgangspunkt bildet eine Regelstrafe von 100% der hinterzogenen Steuern bei vorsätzlicher Tatbegehung. Mit der Bussenfestlegung von 40% der Regelstrafe beantragen die Vorinstanzen eine Busse am unteren Strafrahmen. Dabei wurde dem Beschwerdeführer von den Vorinstanzen zugutegehalten, dass er zumindest eines von zwei nicht deklarierten Postfinancekonti offengelegt und die betreffenden Kontoauszüge dazu nachgereicht sowie erhebliche finanzielle Verluste aus dem „…-Investment“ erlitten habe, und dass das tatbestandliche Verhalten bereits über zehn Jahre zurückliege. Angesichts der Tatsache, dass der Beschwerdeführer erhebliche Investitionen und daraus fliessende Erträge aus dem „…-Investment“ gezielt über ein Schwarzkonto abgewickelt und nur eines der Postfinancekonti vollumfänglich offengelegt habe und aufgrund der aktuellen wirtschaftlichen Verhältnisse wäre nach Ansicht der Vorinstanzen auch eine höhere Busse gerechtfertigt.

Das Jahreseinkommen des Beschwerdeführers beträgt nach eigenen Angaben zwischen CHF 60 000.-- und CHF 80 000.-- und das Vermögen setzt sich zur Hauptsache aus dem Wert der Beteiligung an der … AG zusammen, deren Substanzwert auf CHF 3 - 4 Mio. geschätzt wird.

Auch wenn vom Beschwerdeführer an der mündlichen Verhandlung zusätzlich eine Reduktion der Bussenfestlegung auf 25% der Regelstrafe beantragt wurde, erscheint die Bussenfestlegung von 40% der Regelstrafe angesichts des klaren Verschuldens des Beschwerdeführers wie auch der aktuell an der mündlichen Verhandlung bekannt gegebenen Vermögensverhältnisse jedenfalls nicht als zu hoch.

Dass bei der Strafzumessung von unmassgeblichen Kriterien ausgegangen oder wesentliche Gesichtspunkte ausser Acht gelassen worden wären, ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet. Insbesondere wurde von den Vorinstanzen auch zusätzlich (strafmildernd) berücksichtigt, dass seit der Tat verhältnismässig lange Zeit verstrichen ist. Im Übrigen kommt den rechtsanwendenden Behörden bei der Ausübung des Rechtsfolgeermessens im Sinne von Art. 175 Abs. 2 DBG ein erheblicher Handlungsspielraum zu. Bei einer auf alle Fälle weit innerhalb des Ermessens liegenden Busse besteht seitens des Verwaltungsgerichts keine Veranlassung, mit Bezug auf die Strafzumessung in das Ermessen der Vorinstanzen einzugreifen und von der Bussenfestlegung von 40% der Regelstrafe abzuweichen.

5.1 Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer zur Hauptsache unterliegt, die Beschwerde jedoch teilweise, in untergeordnetem Umfang, gutzuheissen und die Sache deshalb zur Neuberechnung der Nachsteuern und Bussen für die Steuerjahre 2001 und 2002 im Sinne der Erwägungen (insbes. Erw. 3.7.3 und Erw. 3.7.4) an die Vorinstanzen zurückzuweisen ist.

Hinweis der Redaktion:

Das Bundesgericht hat die gegen den vorstehenden Entscheid gerichtete Beschwerde mit Urteil vom 20. Oktober 2016 (2C_734/2016, 2C_735/2016) abgewiesen. Auch die gegen VGE II 2015 73 (kantonale Hinterziehungsbusse) erhobene Beschwerde hat das Bundesgericht ebenfalls mit Urteil vom 20. Oktober 2016 (2C_736/2016) abgewiesen.

Hinsichtlich den erhöhten Beweisanforderungen bei Sachverhalten mit Auslandbezug bekräftigt das Bundesgericht seine Rechtsprechung, wonach dies „in besonderem Masse“ gelte, „falls ein Vertragspartner in einem Staat ansässig ist, dessen Recht die Bildung fiktiver Sitze juristischer Personen erfahrungsgemäss begünstigt“ (a.a.O, Erw. 4.3.4). Im vorliegenden Urteil bezieht sich das Bundesgericht auf die Bahamas und die British Virgin Islands. Frühere Urteile betrafen Russland (2C_473/2016 und 2C_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2) sowie mehrfach das Fürstentum Liechtenstein (2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.2 m.w.N.).