



Obergericht Appenzell Ausserrhoden 2. Abteilung

Die von der Vorinstanz gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde an das Bundesgericht hat dieses mit Urteil vom 1. Mai 2026 abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird (9C_164/2025)

Urteil vom 11. Februar 2025

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident M. Hüsler Oberrichter M. Müller, R. Kläger, F. Windisch, E. Graf Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 23 3 O2V 23 5
Ort des Entscheids	Trogen
Gesuchsteller / Beschwerdeführer (Beschuldigter)	A. vertreten durch: Rechtsvertretung von A.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau
Beigeladene im Ver- fahren O2V 23 5	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Hinterziehung der Staats- und Gemeindesteuern 2014 Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2014 Gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 22. Februar 2023

Dispositiv Strafverfügung vom 22. Februar 2023

1. Es wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 586'500** für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2014 auferlegt.
2. Es wird dem Beschuldigten eine Busse von **Fr. 390'100** für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2014 auferlegt.
3. Die Verfahrenskosten werden auf **Fr. 2'000** festgesetzt.

Rechtsbegehren des Gesuchstellers / Beschwerdeführers

1. Die Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2014 (gemäss Art. 258 StG) und die Direkte Bundessteuer 2014 (gemäss Art. 182 DBG) vom 22. Februar 2023 sei aufzuheben.
2. Die in der Strafverfügung auferlegten Bussen und Verfahrenskosten seien aufzuheben.
3. Die Beschwerde und die Sprungbeschwerde seien gutzuheissen und die eröffneten Steuerstrafverfahren seien einzustellen.
4. Eventualiter: Falls die eröffneten Steuerstrafverfahren nicht eingestellt werden, sei das Strafsteuerverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2014 sowie die direkte Bundessteuer 2014 bis zum rechtskräftigen Urteil im Strafverfahren nach StGB zu sistieren.
5. Subeventualiter: Sollte es zu einer Rückzahlungsverpflichtung kommen, sei diese steuermindernd zu berücksichtigen.
6. Es sei auf eine öffentliche Verhandlung zu verzichten.
7. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens seien der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen.
8. Dem Beschwerdeführer sei eine Parteientschädigung auszurichten.

Sachverhalt

- A. Im Mai 2016 reichten A. und seine damalige Ehegattin bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) die Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 ein. Im Wertschriftenverzeichnis wurde unter anderem Folgendes deklariert:

Nennwert / Stückzahl	IBAN-Nr. (Konto-Nr.)	Bezeichnung der Vermögenswerte	Zugang	Steuerwert 31.12.2014
145	Kapitalherabsetzung 2014	Aktien D.		145'000
	xxxxxxx	Depot E. neu	2014	1'328'500

Bei den Vermögensangaben wurden Schulden von total Fr. ___ angeführt, bestehend zur Hauptsache aus Grundpfandschulden (vgl. dazu die Unterlagen bei act. 6.13).

- B. Am 13. Juli 2016 nahm die Vorinstanz die definitive Steuerveranlagung vor. Basierend auf einem steuerbaren Einkommen von Fr. ___ bzw. einem Einkommen aus Beteiligungen von Fr. ___ sowie auf einem Vermögen von Fr. ___ wurden die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2014 auf Fr. ___ festgesetzt. Die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2014 wurde unter Berücksichtigung eines steuerbaren Einkommens von Fr. ___ auf Fr. ___ festgelegt (vgl. dazu im Einzelnen die Unterlagen bei act. 6.13). Die Steuerveranlagungen und Steuerrechnungen wurden unangefochten rechtskräftig.
- C. Mit Schreiben vom 27. Januar 2021 teilte die Vorinstanz A. via dessen Steuervertreterin mit, sie habe gegen ihn ein Verfahren wegen des Verdachts auf Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2014 eröffnet (act. 6.16). Zur Begründung wurde angeführt, es sei aus der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich vom 26. Oktober 2020 ersichtlich, dass A. zwischen August und November 2014 im Zusammenhang mit der Übernahme der D. durch die F. via B. hohe Geldsummen vereinnahmt habe. Insgesamt habe er für seine Einflussnahme als Verwaltungsratspräsident der G. und als CEO der H. zur erfolgreichen Realisation der geplanten Transaktion Fr. 3'392'500 als Entschädigung erhalten. Die entsprechenden Geldzuflüsse seien bei A. als steuerpflichtige Einkünfte zu betrachten, seien aber von ihm in der Steuererklärung nicht als solche deklariert worden. Da er für die Steuerperiode 2014 bereits rechtskräftig veranlagt worden sei, sei ihm diesbezüglich eine vollendete Steuerhinterziehung vorzuwerfen.

A. wurde das rechtliche Gehör zu diesem Vorwurf eingeräumt und ihm diverse Akten zugestellt.

Am 9. März 2021 führte die Leiterin des Rechtsdienstes der Vorinstanz eine persönliche Anhörung durch, anlässlich welcher A. das Vorliegen einer Steuerhinterziehung bestritt (act. 6.20). Nach einer vorübergehend verfüzten Sistierung des Steuerstrafverfahrens nahm A. mit Schreiben vom 8. März 2022 (act. 6.23) zudem detailliert schriftlich Stellung zum gegen ihn erhobenen Vorwurf einer Steuerhinterziehung und machte, wie bereits anlässlich der persönlichen Anhörung, geltend, es handle sich bei den Geldflüssen, welche die Vorinstanz als Einkommen betrachte, einerseits um eine von ihm korrekt als solche deklarierte Kapitalrückzahlung einer käuflich erworbenen Aktienbeteiligung an der D. und andererseits um ein aus privaten Gründen nicht von ihm deklariertes Darlehen von B., welches nach wie vor bestehe; letztere Nichtdeklaration habe sich steuererhöhend und nicht steuermindernd ausgewirkt. Eine Steuerhinterziehung liege somit nicht vor.

Mit Schreiben vom 24. März 2022 (act. 6.24) forderte die Vorinstanz A. auf, einen Nachweis über den behaupteten käuflichen Erwerb der D.-Aktien zu erbringen. Mit Schreiben vom 28. April 2022 (act. 6.26) liess A. der Vorinstanz hierauf die Kopie einer Aktienkaufbestätigung vom 15. Juni 2013 zukommen. Ausserdem wurde auf verschiedene Stellen in beigelegten Auszügen von Konfrontationseinvernahmen verwiesen und geltend gemacht, diese würden den Aktienkauf klar bestätigen und ausserdem auch das A. gewährte Darlehen belegen, welches nach übereinstimmender Ansicht von A. und B. nach wie vor bestehe.

Nach dem Beizug weiterer Unterlagen beim Bezirksgericht Zürich (vgl. dazu act. 6.27 ff.) erliess die Vorinstanz am 22. Februar 2023 eine Strafverfügung. Sie hielt am Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung fest und büsste A. sowohl wegen der Hinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer in der Steuerperiode 2014 (act. 2; vgl. dazu auch das eingangs erwähnte Dispositiv der Strafverfügung).

- D. Am 24. März 2023 erhob A. Beschwerde bzw. Sprungbeschwerde gegen diese Strafverfügung (act. 4) und verlangte eine gerichtliche Beurteilung durch das Obergericht. Mit Schreiben vom 27. März 2023 überwies die Vorinstanz dem Obergericht die Strafverfügung vom 22. Februar 2023 zur gerichtlichen Beurteilung (act. 1). Mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern einerseits und der direkten Bundessteuer andererseits eröffnete das Obergericht praxisgemäss zwei formell getrennte Verfahren. Das Verfahren O2V 23 3 betrifft die Staats- und Gemeindesteuern, das Verfahren O2V 23 5 die direkte Bundessteuer.

Im Rahmen des nach Eingang der bei A. angeforderten Kostenvorschüsse durchgeführten Schriftenwechsels, welcher für die Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 aufgrund des engen Sachzusammenhangs gemeinsam durchgeführt wurde, reichte die Vorinstanz am 30. August 2023 eine Vernehmlassung ein (act. 16). In Ausübung des Replikrechts reichten A. am

18. September 2023 und die Vorinstanz am 15. Dezember 2023 weitere Stellungnahmen ein (act. 18 und act. 21). Die im Verfahren O2V 23 5 beigeladene Eidg. Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf die Einreichung von Stellungnahmen.

- E. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt (insbesondere auf den Sachverhaltsablauf betreffend der A. von der Vorinstanz vorgeworfenen Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der D.-Transaktion) und auf die Argumente der Parteien in den eingereichten Rechtsschriften wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen noch vertieft eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1 Weil die Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 auf demselben Sachverhalt basieren und sich im Wesentlichen dieselben Rechtsfragen stellen, ohne dass sich die diesbezüglich im kantonalen Recht vorgesehenen gesetzlichen Grundlagen von denjenigen im Bundessteuerrecht inhaltlich unterscheiden würden, ist eine gemeinsame Beurteilung der Verfahren sinnvoll und zulässig (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 1.1 m.w.H.). Die beiden Verfahren werden daher gemeinsam beraten und beurteilt.
- 1.2 Der Entscheid über Steuerstreitsachen – wozu auch die Anfechtung von wegen Steuerhinterziehung ausgefallten Bussen gehört (Art. 261 Abs. 1 i.V.m. Art. 262 Steuergesetz [StG, bGS 621.11], Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] bzw. im konkreten Fall, wo im Bundessteuerbereich eine Sprungbeschwerde erhoben wurde, ausserdem Art. 132 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 2 der Verordnung über die Durchführung des DBG [bGS 625.11]) – fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2).

1.3 Da die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese erfüllt sind, ist in beiden Verfahren auf die Streitsache einzutreten.

1.4 Die Parteien haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet (act. 14, S. 2 Ziff. 5). Entsprechend dem Antrag gemäss Ziff. 6 der eingangs erwähnten Rechtsbegehren wurde von der Durchführung einer solchen abgesehen und die Angelegenheit nach Abschluss des Schriftenwechsels direkt zur Beratung an der Sitzung der zweiten Abteilung des Obergerichts vom 11. Februar 2025 traktandiert.

2. Materielles

2.1 Vorbemerkungen

a. *zum Sistierungsantrag*

Im konkreten Fall geht es um eine Steuerhinterziehung betreffend die Steuerperiode 2014. Die von der Vorinstanz erlassenen Veranlagungsverfügungen betreffend Steuerperiode 2014 datieren vom 16. Juli 2016 und wurden unangefochten rechtskräftig.

Die damals im kantonalen Recht bzw. im Bundessteuerrecht geltenden Verjährungsbestimmungen unterscheiden sich in einem wesentlichen Punkt von der aktuell geltenden Regelung: Während nach der aktuellen Rechtslage keine Verjährung der Strafverfolgung mehr vorgesehen ist, sobald eine Strafverfügung erlassen wurde (Art. 260 Abs. 2 StG bzw. Art. 184 Abs. 2 DBG), sah das früher geltende Recht bei vollendeter Steuerhinterziehung eine Verjährungsfrist von 10 Jahren nach dem Ablauf der Steuerperiode, für die die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde, vor (Art. 260 Abs. 1 lit. b aStG bzw. Art. 184 Abs. 1 lit. b aDBG). Diese Verjährungsfrist konnte zwar unterbrochen, insgesamt aber nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden (Art. 260 Abs. 2 aStG bzw. Art. 184 Abs. 2 aDBG).

Unter Berücksichtigung von Art. 78f Steuerharmonisierungsgesetz (StHG, SR 642.14) i.V.m. Art. 285d StG bzw. Art. 205f DBG gilt sowohl im Bereich der kantonalen Steuern als auch im Bereich der direkten Bundessteuer der Grundsatz der sog. *lex mitior*. Es sind somit die für A. günstigeren Bestimmungen anzuwenden.

Vor diesem Hintergrund droht in absehbarer Zeit eine Verjährung der Strafverfolgung bezüglich der A. vorgeworfenen vollendeten Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2014, weshalb die eventualiter verlangte Sistierung (vgl. Ziff. 4 der eingangs erwähnten Rechtsbegeh-

ren) nicht in Frage kommt. Von einer Sistierung wird entsprechend abgesehen und mit vorliegendem Urteil über die Streitsache entschieden.

b. *zur Aktenlage*

Die Vorinstanz stützte sich für die Ermittlung des für die hier angefochtene Strafverfügung vom 22. Februar 2023 (act. 2) relevanten Sachverhalts nebst Erkenntnissen aus den Konfrontationseinvernahmen der Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich (act. 6.4 bis 6.9) hauptsächlich auf die Ausführungen der Staatsanwaltschaft in deren Anklageschrift vom 26. Oktober 2020 samt Endnoten (act. 6.2 und 6.3; siehe im Detail auch act. 7 [dort insbesondere: sämtliche Einvernahmeprotokolle der Staatsanwaltschaft]) sowie auf die Erwägungen des Bezirksgerichts Zürich im Urteil vom 11. April 2022 und Nachtragsurteil vom 22. August 2022 (act. 6.1).

Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung gebietet, sich widersprechende Entscheide im Rahmen des Möglichen zu vermeiden. Daraus wird abgeleitet, dass eine Verwaltungsbehörde nicht ohne gewichtigen Grund von den Sachverhaltsfeststellungen oder den rechtlichen Würdigungen des Strafrichters abweichen soll (BGE 136 II 447 E. 3.1). Diesem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung kommt namentlich im Schnittstellenbereich verschiedenartiger Rechtsgebiete Bedeutung zu. Dort können sich fremdrechtliche Vorfragen stellen, welche nach einer einheitlichen, harmonisierenden Beantwortung rufen. Gerade im Abgaberecht, welches in enger Wechselwirkung zu anderen Rechtsgebieten steht, ist dies häufig der Fall (BGE 143 II 8 E. 7.3 m.w.H.). Bei Vorliegen von rechtskräftigen Strafurteilen ist eine Verwaltungsbehörde daher grundsätzlich an die im Strafurteil gemachten tatsächlichen Feststellungen gebunden (BGE 124 II 103 E. 1c).

Auch wenn im konkreten Fall (noch) kein rechtskräftiges Strafurteil vorliegt, ist es sinnvoll und angezeigt, für die Eruierung des hier relevanten Sachverhalts auf die Ausführungen der Staatsanwaltschaft in der Anklageschrift und des Bezirksgerichts Zürich in dessen Urteil zurückzugreifen und, wie dies auch die Vorinstanz beim Erlass der hier angefochtenen Strafverfügung gemacht hat, die vom Bezirksgericht vorgenommene Beweiswürdigung in die Beurteilung miteinzubeziehen, solange keine triftigen Gründe ersichtlich sind, die eine unterschiedliche Beurteilung nahelegen. Dass das Obergericht des Kantons Zürich mit Beschluss vom 25. Januar 2024 das Urteil des Bezirksgerichts aufgehoben und die Angelegenheit zur Ausarbeitung einer neuen Anklageschrift an die Staatsanwaltschaft zurückgewiesen hat, woraufhin das Obergerichtsurteil beim Bundesgericht angefochten wurde und das Verfahren dort derzeit immer noch pendent ist, steht dem nicht entgegen. Das hier über die A. vorgelegte Steuerhinterziehung urteilende Gericht wird eine eigene Würdigung vornehmen, was aber nicht ausschliesst, dass dabei auf Ausführungen und Schlussfolgerungen in der Anklageschrift samt Endnoten (act. 6.2 und 6.3; zu den einzelnen Beweisunterlagen siehe

auch act. 7) bzw. im Bezirksgerichtsurteil (act. 6.1) verwiesen wird, insoweit diese als schlüssig erachtet werden.

c. *zur nachfolgenden Prüfung des Sachverhalts*

Bevor der von der Vorinstanz erhobene Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung in rechtlicher Hinsicht geprüft werden kann, ist zuerst zu klären, von welchem Sachverhaltsablauf – unter Berücksichtigung der nachfolgend dargelegten Grundsätze zur Beweislastverteilung – auszugehen ist. Hier von Relevanz ist lediglich ein Teil des weitaus umfassenderen Sachverhalts, welcher der strafrechtlichen Anklage (act. 6.2 und 6.3; act. 7) im Kanton Zürich zugrunde lag und im Urteil des Bezirksgerichts Zürich (act. 6.1) behandelt wurde: Von insgesamt fünf Unternehmenstransaktionen ist hier eine einzige, nämlich die Teilübernahme der D. mittels Kauf- sowie Kooperations- und Dienstleistungsvertrag im Jahr 2012 zum Nachteil der F. bzw. G. (vgl. act. 6.1, S. 58 Ziff. 3.2) betroffen.

Die Staatsanwaltschaft ging gestützt auf ihre umfangreichen Ermittlungen zusammengefasst davon aus, dass A. und B. in den Jahren 2010 bis 2014 unter Mitwirkung von C. in der Funktion als faktische (bzw. zeitweise auch formelle) Organe der F. (einer Tochtergesellschaft der G.) bzw. der D. gezielt die teilweise Übernahme der im Konsumkredit- und Leasinggeschäft tätigen Zielgesellschaft D. durch die F. beeinflusst bzw. vorangetrieben haben. B. habe von C. (und parallel dazu A. via B.) Anteile der Zielgesellschaft erhalten, um sich für den Erfolg der Übernahme einzusetzen, wodurch sich B. bzw. A. im Umfang der ihnen (infolge von späteren Kapitalherabsetzungen) zugeflossenen Aktienerlöse bereichert hätten, ohne die entsprechenden Gewinnanteile gegenüber der daran berechtigten F. offenzulegen bzw. herauszugeben. Das Bezirksgericht Zürich hat sich in seinem Urteil vom 11. April 2022 und Nachtragsurteil vom 22. August 2022 (act. 6.1, insbesondere S. 390 ff.) ausführlich mit diesem Vorwurf der Staatsanwaltschaft auseinandergesetzt.

Die hier zu beurteilende Strafverfügung der Vorinstanz (act. 2) basiert im Wesentlichen auf den Sachverhaltsermittlungen und -feststellungen der Staatsanwaltschaft bzw. des Bezirksgerichts Zürich. Nachfolgend (E. 2.2) prüft das Obergericht in einem ersten Schritt, ob der Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz in der hier angefochtenen Steuerstrafverfügung gefolgt werden kann bzw. stellt den für die vorliegend zu beurteilenden Verfahren konkret relevanten Sachverhalt für die anschliessend in einem zweiten Schritt vorzunehmende rechtliche Beurteilung (E. 2.3 und 2.4) fest.

Dabei ist zu beachten, dass es sich beim Verfahren, das zur Sanktionierung einer Steuerhinterziehung führt, um eine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK handelt (anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_362/2018 vom 19. Juni 2019 E. 3.5 m.w.H.), womit die Unschuldsvermutung zum Tragen kommt. Im Sinne einer Beweiswürdigungsregel

ergibt sich aus der Unschuldsvermutung, dass den Steuerstrafen keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Der Grundsatz ist verletzt, wenn das Gericht an der Schuld hätte zweifeln müssen. Dabei sind bloss abstrakte und theoretische Zweifel nicht massgebend, da solche immer möglich sind und eine absolute Gewissheit nicht verlangt werden kann. Im Steuerstrafverfahren muss die Schuld der angeklagten Person mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen (anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_682/2018 / 2C_684/2018 / 2C_685/2018 vom 14. Mai 2019 E. 3.3.2; 2C_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 4.2; 2C_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 3.2.2; je m.w.H.).

2.2 Sachverhaltsablauf im Einzelnen

In lit. a bis h nachfolgend werden der in der angefochtenen Strafverfügung von der Vorinstanz dargelegte Sachverhalt abschnittsweise zusammengefasst und im Anschluss in *kursiver Schrift* die Erwägungen und Würdigung des Obergerichts dazu dargelegt.

- a. Die Vorinstanz geht in der angefochtenen Strafverfügung davon aus, C. sei als Minderheitsaktionär der D. seit Herbst 2010 auf der Suche nach einer Käuferin für die D. gewesen. Im Rahmen dieser Suche sei Ende 2010 ein Kontakt zur G. bzw. deren Tochtergesellschaft F. zustande gekommen, welche an einer Übernahme interessiert gewesen sei. Eine von F. durchgeführte Due Diligence habe jedoch offenbart, dass Risiken bestanden, welche eine Übernahme der D. für die F. zu diesem Zeitpunkt ausschlossen (act. 2, S. 1 f. Rz. 2).

Der Sachverhalt im Zusammenhang mit dieser Initialisierungsphase ist im Urteil des Bezirksgerichts Zürich (act. 6.1, S. 390 ff. insbesondere Ziff. 3.4.1) schlüssig und nachvollziehbar dargelegt. Die Parteien sind sich über die Ausgangslage grundsätzlich einig. Es wird darauf verzichtet, an dieser Stelle näher darauf einzugehen und stattdessen vollumfänglich auf die entsprechenden Ausführungen im Bezirksgerichtsurteil verwiesen.

- b. Im Mai / Juni 2011 hätten sich B. (anfänglich CEO der G. und Verwaltungsrat der F. bzw. später auch Verwaltungsrat der G.) und C. bilateral auf einen "Plan B" geeinigt, wonach die F. die D. zu einem späteren Zeitpunkt gleichwohl übernehmen und bis dahin eine Übergangslösung gefunden werden sollte. Am 24. Juni 2011 hätten B. und C. zwecks Umsetzung dieses Plans vereinbart, B. an den Erlösen aus der gesamten Transaktion zu beteiligen (act. 2, S. 2 Rz. 3). B. habe von C. eine Unterbeteiligung an der D. im Umfang von 29.63% mit einem damaligen Gegenwert von Fr. 6'785'000 erhalten; die D. habe B. darüber am 7. Juni 2012

eine Bestätigung ausgestellt (act. 2, S. 2 Rz. 7). Am 29. August 2014 sei die Beteiligung von B. an der D. um weitere 2.14% auf 31.77% erhöht worden (act. 2, S. 2 Rz. 8).

Unter Verweis auf die vom Bezirksgericht Zürich vorgenommene Würdigung der von der Staatsanwaltschaft eingereichten Anklage (siehe insbesondere act. 6.2, S. 175 ff.) und den in diesem Zusammenhang relevanten Beweismitteln und Untersuchungen ist zu dieser Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz in der hier angefochtenen Strafverfügung zu ergänzen, dass, entsprechend den Erwägungen im Bezirksgerichtsurteil, davon auszugehen ist, dass die im Mai / Juni 2011 angesprochene Partnerschaft zwischen B. und C. zunächst in ihrer konkreten Ausgestaltung noch unbestimmt war. Basierend auf den vorhandenen Unterlagen lässt sich insbesondere nicht beweisen, dass bereits im Sommer 2011 konkret absehbar gewesen wäre, in welcher Grössenordnung die B. von C. in Aussicht gestellte Entschädigung für seine Einflussnahme auf eine erfolgreiche Transaktion sein würde. Auch, dass schon damals klar gewesen wäre, dass die Entschädigung an B. in Form von Aktien geleistet werden soll, ist nicht belegt. C. gab in den Einvernahmen an, man habe sich erst nach Abschluss der massgebenden Verträge darauf geeinigt, dass B. sein Honorar in Form von (treuhänderisch von C. gehaltenen) Aktien erhalten solle (vgl. dazu act. 6.1, S. 421 ff. Ziff. 3.4.2 samt dort erwähnten Beweismitteln), was mit Blick auf die vorhandenen Unterlagen schlüssig erscheint:

Erste Anhaltspunkte dafür, dass B. sein "Honorar" in Form einer fiduziarischen Aktienbeteiligung an der D. erhalten sollte, ergeben sich, wie auch schon das Bezirksgericht Zürich in seinem Urteil unter Verweis auf die entsprechenden Belege erwogen hat, erstmals aus einer E-Mail-Nachricht von B. vom 14. Februar 2012 (bei act. 6.3 / 379). Die konkrete Abmachung über eine Beteiligung von B. im Umfang von 29.63% am Aktienkapital der D. ist schliesslich erst mit dem von den übrigen D.-Aktionären und C. unterzeichneten Schreiben vom 7. Juni 2012 rechtsgenügend belegt (bei act. 6.3 / 382). B. war in der Folge gegenüber C. lediglich obligatorisch am 29.63%-D.-Aktienpaket berechtigt und wurde für diese Beteiligung nicht selber als Aktionär im Aktienbuch der D. eingetragen.

Während das Bezirksgericht Zürich im Urteil offen liess, von welchem Wert bei der von B. erworbenen Aktienbeteiligung damals auszugehen war (act. 6.1, S. 430 unten) und lediglich feststellte, es sei jedenfalls von einer werthaltigen Vermögensposition im Sinne eines echten wirtschaftlichen Vorteils auszugehen (act. 6.1, S. 432 oben), geht die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung davon aus, diese Aktienbeteiligung habe einen damaligen Gegenwert von Fr. 6'785'000 gehabt. Ob dies zutrifft oder nicht, kann auch hier letztlich offengelassen werden: Entscheidend ist, dass jedenfalls rechtsgenügend nachgewiesen ist, dass die Beteiligten damals von einem "potentiellen Wert" in diesem Betrag ausgingen, wie sich schlüssig aus den von der Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich in diesem Zusammenhang erwähnten Unterlagen ergibt (bei act. 6.3 / 382; vgl. darunter insbesondere das dem

Schreiben vom 7. Juni 2012 angehängte Berechnungsblatt, welches das Datum 20. April 2012 trägt, sowie die dazu gemachte Aussage von C. bei der Konfrontationseinvernahme vom 11. Juni 2018¹ [= act. 7 / 05-16-01-016 f., auch bei act. 6.4]).

Wie die Vorinstanz in der Strafverfügung unter Verweis auf weitere Unterlagen (act. 6.2, S. 180 Rz. 394 sowie act. 6.3 / 387) anführt, ist zudem nachgewiesen, dass die Beteiligung von B. Ende August 2014 auf 31.77% erhöht wurde (vgl. auch hierzu die schlüssigen Erwägungen des Bezirksgerichts Zürich in act. 6.1, S. 421 ff., insbesondere S. 423), was aber ohne Relevanz auf den aus Sicht der Steuerbehörden mit Bezug auf A. bedeutsamen Sachverhalt blieb.

- c. Weiter geht die Vorinstanz in der angefochtenen Steuerstrafverfügung davon aus, es sei rechtsgenügend nachgewiesen, dass sich A. mit B. hinsichtlich der Partizipation an dessen in Aussicht stehender Entschädigung aus den D.-Transaktionen dahingehend abgesprochen habe, dass A. zur Hälfte an der Beteiligung von B. partizipieren soll. Es handle sich dabei um eine hälftige Schattenbeteiligung von A. (act. 2, S. 2 Rz. 4), wobei es lediglich um die hälftige Beteiligung an der B. ursprünglich von C. eingeräumten Schattenbeteiligung von 29.63% gehe, da die spätere nochmalige Erhöhung der Schattenbeteiligung von B. auf 31.77% A. offenbar nicht mitgeteilt worden sei (act. 2, S. 2 Rz. 8).

Die Vorinstanz stützt diese Sachverhaltsschilderung, welche von A. bestritten wird², insbesondere auf die Ausführungen in der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft samt dort erwähnten Beweismitteln (act. 6.2, S. 29 ff. Rz. 15 ff. und S. 159 ff. Rz. 341 ff.). Das Obergericht zieht zu den diesbezüglich relevanten Ausführungen der Parteien unter Berücksichtigung der Aktenlage Folgendes in Erwägung:

Der von der Vorinstanz verwendete Begriff "Schattenbeteiligung" wird weder im Straf- noch im Steuerrecht definiert. Der Begriff wurde von der Vorinstanz in Anlehnung an die Ausführungen in der Anklageschrift bzw. im Urteil des Bezirksgerichts Zürich übernommen. Gemeint ist damit eine "heimliche Beteiligung" (vgl. act. 6.1, S. 58 Ziff. 3.2), die sich also insbesondere nicht aus dem Aktienbuch ergibt. Wie bereits unter E. 2.4b vorstehend angeführt, ist eine

¹ "Hatte einen potentiellen Wert von CHF 6.785 Mio. Ich erkläre das: Bis zum 30.06.2014 mussten wir die Struktur der D. mit ihrem Kapital erhalten. Wir wussten, dass die Ergebnisse des Betriebs positiv ausfallen würden. [...] das Kapital am 30.06.2014 betrug 22.9 Mio., was den Eigenmitteln am 01.02.2012 entsprach. Also, das war aber nur potentiell, eine Möglichkeit, weil da ja noch die Kredite waren. Es war aber so, dass die schlechten Kredite jeden Tag an der Zahl abnahmen, [...], wenn sich also unser Szenario realisiert haben würde, dann hätte sich die Beteiligung von B. tatsächlich auf diese CHF 6.785 Mio. belaufen. [...]"

² Siehe dazu act. 4, S. 3 Rz. 16 und S. 9 Rz. 45 f., wo A. geltend macht, er habe zwar sehr wohl eine Beteiligung an der D. erworben, allerdings nicht als Gegenleistung für eine Einflussnahme im Jahr 2011, sondern er habe diese Aktien zum Nominalwert gekauft, wobei es sich konkret um eine Beteiligung von 5.8% handle (und nicht 14.815%).

solche heimliche Beteiligung bzw. Schattenbeteiligung von B. an der D. im Umfang von 29.63% spätestens ab dem 7. Juni 2012 schlüssig nachgewiesen und auch die spätere Erhöhung dieser (schon aus damaliger Sicht klar werthaltigen) Schattenbeteiligung von B. auf 31.77% ist gestützt auf die Unterlagen nachvollziehbar belegt.

Was die Angaben der Vorinstanz in der Strafverfügung (act. 2, S. 2 Rz. 4) zu einer Schattenbeteiligung von A. an der D. (im Sinn einer Unterbeteiligung an der Schattenbeteiligung von B.) betrifft, kann der entsprechenden Sachverhaltsdarstellung hingegen nicht gefolgt werden. A. bestritt stets, eine Schattenbeteiligung von 14.815% an der D. erworben zu haben.³ Die Beweislast für das Bestehen einer solchen Schattenbeteiligung von A. liegt bei der Vorinstanz. Aus Sicht des Obergerichts ist eine Schattenbeteiligung von A. im Umfang von 14.815% gestützt auf die vorhandenen Unterlagen in dieser Form nicht beweisbar.

Die Prüfung der A. vorgeworfenen Steuerhinterziehung erübrigt sich damit allerdings nicht ohne weiteres, da diese, wie nachfolgend aufgezeigt wird, gar nicht vom Bestand einer 14.815%-igen Schattenbeteiligung von A. an der D. abhängt.⁴ Was die Partizipation von A. am D.-Deal betrifft, erscheint nicht nur die in der hier angefochtenen Steuerstrafverfügung der Vorinstanz verwendete Terminologie teilweise unpräzis, sondern auch die diesbezüglich in einzelnen Erwägungen des Urteils des Bezirksgerichts Zürich verwendete Formulierung.⁵

³ A. bestritt nicht nur im Steuerstrafverfahren vor der Vorinstanz, sondern bereits vor den Zürcher Behörden, via B. eine Schattenbeteiligung an der D. im Umfang von 14.815% (entsprechend der Hälfte der von B. in einem ersten Schritt mit C. vereinbarten Schattenbeteiligung im Umfang von 29.63%) erhalten zu haben und verwies stattdessen auf die von ihm "offiziell" in der Steuererklärung deklarierte Beteiligung von 5.8%. Auch B. hat eine A. zustehende höhere Schattenbeteiligung von 14.815% an der D. stets bestritten (vgl. dazu bei act. 6.3 / 416, Auszug aus der Konfrontationseinvernahme vom 3. Dezember 2019: "Es war nicht so, dass der Anteil von A. 15% betrug. Er betrug 5.8%."; ferner auch bei act. 6.3 / 423: "A. hatte nie einen Anspruch auf die hälftige Beteiligung an meinen D.-Aktien" [vgl. zum Ganzen auch act. 6.8]).

⁴ Wie A. in seinem Gesuch vom 24. März 2023 um gerichtliche Beurteilung der Strafverfügung (act. 4) zu Recht hervorhebt, würde sich zudem, sofern davon ausgegangen würde, dass er (in Form einer Unter-Schattenbeteiligung) noch vor der Kapitalherabsetzung der D. an dieser Gesellschaft zu 14.815% beteiligt wurde, ohnehin die Frage stellen, ob die im Jahr 2014 erfolgten Geldflüsse von Fr. 3'392'500, insofern es um die Beurteilung von Steuerfolgen geht, nicht als Einkommen, sondern als steuerfreie Nennwertrückzahlungen zu betrachten wären (act. 4, S. 17 Rz. 77), wobei sich dann allerdings zumindest die Frage einer Steuerhinterziehung mit Bezug auf die nicht korrekt deklarierten Aktienanteile beim Vermögen stellen würde.

⁵ So scheint auch das Bezirksgericht Zürich in einzelnen Ausführungen von einer Schattenbeteiligung von A. zu sprechen, wie sie auch die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung angeführt hat. Vgl. zum Beispiel act. 6.1, S. 432, wo die Frage gestellt wird (Hervorhebung durch Verf.): "seit wann und in welchem Ausmass er an der D. beteiligt war"; ebenso S. 434: "dass der Beschuldigte [A.] vom Beschuldigten [B.] nach dessen Erwerb der D.-Aktien am 7. Juni 2012 noch im selben Jahr an dieser Position beteiligt wurde." Eine eigentliche Schatten-Unterbeteiligung (also in Form einer Aktien-Beteiligung) nimmt das Bezirksgericht Zürich schliesslich aber gar nicht an, sondern hält zusammenfassend explizit fest, B. habe A. insofern an seiner Aktienbeteiligung an der D. partizipieren lassen, als er ihm eine "geldwerte Forderung" in der Höhe der Hälfte des Werts seiner Schattenbeteiligung an der D. zuerkannt habe (S. 439). Zumindest im Bereich des vorliegend zu beurteilenden Steuerstrafverfahrens macht es einen gewichtigen Unterschied, ob zwischen A. und B. eine Aktien(schatten)beteiligung vereinbart oder A. von B. eine geldwerte Forderung zugesagt wurde.

Die Sachverhaltsdarstellung in der angefochtenen Strafverfügung ist an dieser Stelle dahingehend zu präzisieren, dass das Obergericht es als erwiesen erachtet, dass A. insofern am D.-Deal partizipierte, als B. ihm eine geldwerte Forderung (nicht eine Schattenbeteiligung) entsprechend dem hälftigen Wert der B. im Jahr 2012 von C. eingeräumten Schattenbeteiligung an der D. zusagte.

Für die Beurteilung der angefochtenen Steuerstrafverfügung ist insbesondere auch der zeitliche Ablauf von Bedeutung. Dazu macht das Obergericht folgende Überlegungen:

- Grundsatzvereinbarung zwischen B. und A. im Verlauf des Jahres 2011

Schon 2011 sprachen sich C. und B. nachweislich über eine "Partnerschaft" im Zusammenhang mit dem geplanten D.-Deal ab. Das B. von C. für ein Hinwirken auf einen erfolgreichen Abschluss des Deals in Aussicht gestellte "Honorar" blieb aber zunächst in der Ausgestaltung noch offen. Die konkrete Ausgestaltung des Honorars von B. für dessen Einflussnahme auf einen erfolgreichen Abschluss des D.-Deals in Form von Aktienanteilen an der D. wurde erst im Verlauf des Jahres 2012 zwischen C. und B. in dieser Form verbindlich vereinbart und ist mit dem bereits erwähnten Schreiben vom 7. Juni 2012 schlüssig belegt. Spätestens ab diesem Zeitpunkt hielt B. nachweislich eine D.-Schattenbeteiligung von 29.63%.

Während die Staatsanwaltschaft in ihrer Anklage konkret davon ausging, zwischen B. und A. sei im Zeitraum zwischen 8. Juni und 17. August 2011 eine konkludente Grundsatzvereinbarung zustande gekommen, gemäss welcher A. an der zwischen C. und B. geschlossenen Vereinbarung partizipieren und für die Förderung der D.-Transaktion im Sinne von C. im Rahmen seiner Tätigkeit insbesondere bei der G. bzw. F. eine finanzielle Entschädigung erhalten soll (act. 6.2, S. 182 ff., insbesondere S. 185 Rz. 404), gelangte das Bezirksgericht Zürich zum Schluss, zumal keine explizite Rückmeldung von A. aktenkundig sei, könne dies bei der gegebenen Beweislage "in dieser Form" nicht als bewiesen betrachtet werden (act. 6.1, S. 433 f.). Insoweit das Bezirksgericht damit das Zustandekommen einer noch nicht näher definierten Partizipation von A. bereits im Jahr 2011 nicht generell, sondern lediglich für den von der Staatsanwaltschaft konkret eingegrenzten Zeitraum 8. Juni bis 11. August 2011 verneint, schliesst sich das Obergericht dieser Beurteilung an. Das Bezirksgericht Zürich äusserte sich in der Folge allerdings nicht mehr näher zur Frage, inwiefern und wann genau zwischen A. und B. zunächst eine erste Verständigung über eine noch nicht näher definierte Erfolgsbeteiligung zustande gekommen sein muss, sondern hielt lediglich fest, es sei in diesem Zusammenhang jedenfalls rechtsgenügend belegt, dass B. A. "noch im Verlauf des Jahres 2012" hälftig am eigenen Honorar partizipieren liess (act. 6.1, S. 439). Was den hier durchaus relevanten zeitlichen Ablauf mit Bezug auf die Vereinbarung zwischen A. und B. betrifft, ist Folgendes hervorzuheben: Nachdem sich C. und B. nachweislich bereits im Sommer 2011 über eine "irgendwie geartete Erfolgsbeteiligung" von B. verständigt hatten (act. 6.1, S. 433 oben) und A. davon ebenfalls nachweislich Kenntnis hatte (act. 6.1, S. 434

oben), spricht der weitere zeitliche Ablauf klar dafür, dass auch zwischen B. und A. zunächst eine in der konkreten Ausgestaltung ebenfalls noch unbestimmte Grundsatzvereinbarung über die Partizipation von A. am gesamten D.-Deal zustande gekommen sein muss, bevor sie sich erst später – nun bereits konkreter – auf eine hälftige Partizipation von A. am Honorar von B. einigten. Spätestens, als sich ab August 2011 die Verhandlungsgespräche mit der G. bzw. der F. verkomplizierten, ergab sich, wie auch das Bezirksgericht nachvollziehbar erwo-gen hat, für C. die Notwendigkeit einer konkreten Hilfestellung durch B.; spätestens in dieser Zeit muss also auch die Grundsatzvereinbarung zwischen B. und C. dahingehend präzisiert worden sein, dass B. nicht nur für seine Vermittlungsdienste im Zusammenhang mit dem nötigen Refinanzierungskredit, sondern auch für seine Unterstützung hinsichtlich der Verhandlungen mit der G. bzw. F. entschädigt werden soll (vgl. dazu act. 6.1, S. 422 unten). Nicht nur B., sondern auch A. hat im weiteren Verlauf zeitnah zu diesem Zeitpunkt, d.h. noch während des zweiten Halbjahres 2011, verschiedentlich auf einen erfolgreichen Deal hingewirkt, was mit den in der Anklage erwähnten Beweisunterlagen zumindest mit Bezug auf die Einflussnahme bei der G. schlüssig nachgewiesen ist (in diesem Zusammenhang wird auf die Erwägungen des Bezirksgerichts in act. 6.1, S. 440 ff., insbesondere S. 445 ff. sowie ferner S. 857 ff. sowie die dort angeführten Beweisunterlagen verwiesen; siehe dazu auch E. 2.2d nachfolgend): Die von der Staatsanwaltschaft detailliert beschriebenen Verhandlungen an drei Fronten (act. 6.2, S. 164 ff. Ziff. 1.5 ff. Rz. 354 ff., insbesondere auch S. 182 ff. Ziff. 3.1 Rz. 401 ff., hier wiederum insbesondere Rz. 404) fanden ab Spätsommer 2011 bis anfangs 2012 statt und auch der Kreditvertrag mit der H. wurde noch vor Ende 2011 abgeschlossen.

Unter diesen Umständen bestehen für das Obergericht keine Zweifel, dass nicht nur zwischen C. und B. bereits im Sommer 2011 eine Grundsatzvereinbarung bezüglich einer Entschädigung von B. im Zusammenhang mit dem D.-Deal zustande kam, sondern dass auch B. und A. sich zeitnah darauf bereits im Jahr 2011 (allerdings ohne dass der genaue Zeitpunkt bewiesen werden könnte) im Grundsatz darauf verständigt haben müssen, dass A. an der zwischen C. und B. noch nicht im Detail bestimmten Vereinbarung partizipieren und für die seinerseitige Förderung der Transaktion im Sinne von C. eine (in Form und Betrag noch unbestimmte) Entschädigung erhalten soll. Wäre dies nicht der Fall gewesen, hätte für B. kein Anlass bestanden, A. nachträglich zu den bereits erfolgten "Unterstützungshandlungen" von A. im Zusammenhang mit der D.-Transaktion an seinem eigenen Honorar zu beteiligen.

- Präzisierung der Vereinbarung im Verlauf des Jahres 2012: B. sagt A. eine hälftige Erfolgsbeteiligung in Form einer geldwerten Forderung zu

Logischerweise konnte erst nach dem Zeitpunkt, als zwischen C. und B. ihrerseits die Ausgestaltung des Honorars von B. in Form einer Aktienbeteiligung abgemacht worden war,⁶ auch die A. von B. in zuvor noch unbestimmter Form in Aussicht gestellte "Honorarbeteiligung" konkretisiert werden.

Das Bezirksgericht Zürich gelangte zum Schluss, dass im Anschluss an die mit dem Schreiben vom 7. Juni 2012 belegte Vereinbarung zwischen C. und B. auch die A. von B. in Aussicht gestellte Beteiligung am Honorar genauer definiert und A. noch im Verlauf des Jahres 2012 eine geldwerte Forderung in der Höhe der Hälfte des damaligen Werts des Aktienpakets zugestanden wurde (act. 6.1, S. 434 lit. b in fine; S. 439 lit. e⁷). Diese im Grundsatz vom Obergericht geteilte Schlussfolgerung bedarf mit Bezug auf die im Steuerstrafverfahren relevanten Fragen folgender Ergänzung:

Gestützt auf das Schreiben vom 7. Juni 2012 ist zwar belegt, dass C. und B., was das Honorar von B. in Form der Aktienschattenbeteiligung von 29.63% der D.-Aktien betrifft, bereits im Jahr 2012 nachweislich von einem Wert dieser Aktienbeteiligung von Fr. 6'785'000 ausgingen. Dass A. damals (also noch im Verlauf des Jahres 2012) ebenfalls bereits im Detail über diesen geschätzten Wert informiert war, ist hingegen nicht belegt. Aus Sicht des Obergerichts ist letztlich nicht einmal mit Sicherheit bewiesen, dass A. schon im Verlauf des Jahres 2012 bekannt gewesen wäre, dass das Aktienpaket, das B. im Juni 2012 als Honorar erhalten hatte, auf einen Anteil von 29.63% festgelegt worden war.⁸

⁶ Wie auch das Bezirksgericht Zürich erwogen hat, ist erst mit dem Schreiben vom 7. Juni 2012 samt angehängter Berechnung (bei act. 6.3 / 382) belegt, dass B. als "Honorar" schliesslich eine Aktienbeteiligung von 29.63% an der D. erhielt, wobei diese Beteiligung trotz gewissen Unsicherheiten als werthaltig einzustufen war (vgl. dazu act. 6.1, S. 429 oben).

⁷ Das Bezirksgericht führte hierzu in seinem Urteil Folgendes aus: "Es kann nach dem Gesagten als rechtsgenügend erstellt erachtet werden, dass der Beschuldigte [B.] den Beschuldigten [A.] noch im Verlauf des Jahres 2012 an seiner am 7. Juni 2012 erworbenen Aktienbeteiligung an der D. von 29.63 Prozent hälftig [...] partizipieren liess, indem er ihm in diesem Umfang eine geldwerte Forderung in der Höhe des im Auszahlungszeitpunkt geschätzten Wertes seiner Anteile zuerkannte. [...], wobei präzisierend festzuhalten ist, dass die hälftige Partizipation des Beschuldigten [A.] angesichts der vorerwähnten Dokumente bereits im Jahr 2012 (und nicht erst im August 2014) feststand [...]."

⁸ Gemäss Auffassung der Staatsanwaltschaft in der Anklage soll im Rahmen der Abendessen vom 26. April und 25. Oktober 2012, an welchen auch A. teilnahm, über die Ausgestaltung des Honorars von B. in Form einer Beteiligung von B. an der D. gesprochen worden sein (act. 6.2, S. 179 Rz. 389; S. 186 Rz. 407; je m.w.H.). Wie dazu allerdings auch bereits das Bezirksgericht Zürich erwog, fehlen konkrete belastbare Hinweise dafür, dass A. damals bereits über die Details des Honorar-Deals zwischen C. und B. informiert gewesen wäre; vgl. dazu auch die Erwägungen des Bezirksgerichts Zürich in act. 6.1, S. 433 unten: "[...] und schon gar nicht sicher ist aufgrund dieser Essen und der entsprechenden E-Mails, dass [A.] in der Folge über sämtliche Details des Deals und der Beteiligung Bescheid wusste."

Zusammengefasst ergibt sich somit Folgendes: Unter Verweis auf die entsprechenden Erwägungen des Bezirksgerichts Zürich und auf die dort angegebenen Beweisunterlagen geht auch das Obergericht davon aus, dass A. zeitnah zum Erwerbszeitpunkt der Schattenbeteiligung durch B. im Juni 2012, d.h. noch im Verlauf des Jahres 2012, Kenntnis davon erhalten haben muss, dass das Honorar von B. in Form einer Aktien(schatten)beteiligung an der D. ausgestaltet worden war. Dass A. bereits 2012 über die Details dieses Deals und der Beteiligung Bescheid wusste, lässt sich hingegen nicht belegen (vgl. dazu auch act. 6.1, S. 433 f., m.w.H.). Entsprechend bedarf die in der Strafverfügung angeführte Schilderung, wonach "der Beschuldigte zur Hälfte an der Beteiligung von [B.] partizipieren sollte" (act. 2, S. 2 Rz. 4) in mehrfacher Hinsicht einer Präzisierung:

1. Die A. zugesagte Partizipation bestand nicht in der Zusage einer Schattenbeteiligung, sondern in der Zusage einer geldwerten Forderung gegenüber B.
2. A. und B. einigten sich noch im Verlauf des Jahres 2012 darauf, dass A. hälftig am Honorar von B. partizipieren sollte, wobei davon ausgegangen werden kann, dass A. noch im Verlauf des Jahres 2012 Kenntnis davon erhielt, dass das von B. erhaltene Honorar als (Schatten-)Beteiligung an der D. ausgestaltet worden war.
3. Dass A. allerdings bereits damals über die Höhe der von B. erhaltenen Schattenbeteiligung informiert war, geschweige denn, dass er bereits damals wusste, welchen konkreten Wert diese Schattenbeteiligung aus damaliger Sicht aufwies, lässt sich nicht belegen.

Das Obergericht schliesst sich mit dieser Würdigung den diesbezüglich einschlägigen Schlussfolgerungen des Bezirksgerichts Zürich im Grundsatz an. Der abschliessenden Erwägung im Bezirksgerichtsurteil, wonach es als erwiesen zu betrachten ist, "dass der Beschuldigte [B.] den Beschuldigten [A.] ... an seiner am 7. Juli 2012 erworbenen Aktienbeteiligung an der D. von 29.63% hälftig (d.h. in der Höhe von 14.815 Prozent) partizipieren liess, indem er ihm in diesem Umfang eine geldwerte Forderung in der Höhe des im Auszahlungszeitpunkts geschätzten Wertes seiner Anteile zuerkannte" (act.6.1, S. 439), ist allerdings – zumal dieser Punkt im Rahmen des hier zu beurteilenden Steuerstrafverfahrens durchaus von Relevanz ist – präzisierend anzufügen, dass aus Sicht des Obergerichts basierend auf der Aktenlage kein Beweis dafür besteht, dass für A. bereits 2012 klar gewesen wäre, welche Höhe und schon gar nicht welchen damals aus Sicht der Beteiligten geschätzten Wert das von B. erhaltene Aktienpaket im Jahr 2012 aufwies.

- d. Die Vorinstanz schildert den weiteren Sachverhaltsablauf wie folgt: Es sei "in der Folge" mit Kreditvertrag vom 16. Dezember 2011 zur Kreditgewährung durch die H. an die D. über einen Betrag von Fr. 164'650'000 gekommen, wobei eine entscheidende Einflussnahme von A. auf diese Kreditgewährung nicht erstellt sei (act. 2, S. 2 Rz. 5). Zudem hätten die F. und D. am 25. Januar 2012 einen Kauf- sowie Kooperations- und Dienstleistungsvertrag abgeschlossen, mit welchem die F. u.a. die Aktiven der D. zu einem Preis von Fr. ___ übernommen habe. Auf den Abschluss dieser Verträge hätten B. und A. in ihrer Funktion als Verwaltungsratsmitglied bzw. -präsident der G. wesentlichen Einfluss genommen und dafür gesorgt, dass die Verträge zu Konditionen abgeschlossen worden seien, welche für die D. besonders vorteilhaft gewesen seien. Dadurch seien der F. Einnahmen bei der sog. Processing Fee im Umfang von Fr. ___ entgangen (act. 2, S. 2 Rz. 6).

Die Vorinstanz nimmt hier Bezug auf die Erwägungen im Urteil des Bezirksgerichts Zürich, wonach A. die im Zusammenhang mit dem D.-Deal vereinnahmten Vorteile insbesondere für seine Mitwirkung an den Entscheidungsabläufen der G. erhalten habe, wobei seine Position als Geschäftsvorsitzender der H. im Sinne von gewissen Mitnahmeeffekten sicher gelegen gekommen, aber nicht entscheidend gewesen sei (act. 6.1, S. 451).

Mit Blick auf die gegebene Beweislage kann A., wie das Bezirksgericht Zürich in seinem Urteil ausführlich und schlüssig darlegte, keine entscheidende Einflussnahme auf die Kreditgewährung nachgewiesen werden. Selbst wenn aber eine Einflussnahme von A. auf die Kreditgewährung (objektiv gesehen und rückwirkend betrachtet) überhaupt nicht nötig gewesen sein sollte, heisst das nicht zwingend, dass sich die zwischen A. und B. geschlossene Vereinbarung über eine Honorarbeteiligung von A. nicht trotzdem (auch) auf eine solche Einflussnahme bezogen hat. Ob eine Einflussnahme nachweisbar ist oder nicht, sagt nichts darüber aus, was von den Parteien vereinbart wurde.

Letztlich kann aus Sicht des Obergerichts aber offenbleiben, ob die A. von B. in Aussicht gestellte hälftige Beteiligung am damaligen Wert der von ihm erhaltenen D.-Aktien als Entschädigung für die Einflussnahme von A. bei der G. oder ebenso für ein Hinwirken auf den Abschluss des Kreditvertrags bei der H. gedacht war, zumal dies an der Qualifikation dieser Wertbeteiligung letztlich nichts ändert. Dass A. jedenfalls insbesondere im Zusammenhang mit seiner Rolle bei G. eine Einflussnahme rechtsgenügend nachgewiesen werden kann, ergibt sich schlüssig aus der detaillierten Darlegung in der Anklageschrift (act. 6.2, S. 198 Ziff. 5) sowie den vom Bezirksgericht Zürich dazu gemachten Erwägungen (act. 6.1, S. 447 unten ff., zusammenfassend S. 451 lit. cc), worauf an dieser Stelle ohne Wiederholung vollumfänglich verwiesen wird.

Zusammengefasst ist somit Folgendes festzuhalten: Basierend auf der diesbezüglich nachvollziehbaren Würdigung des Bezirksgerichts Zürich und unter Verweis auf die im Bezirks-

gerichtsurteil in diesem Zusammenhang angeführten Unterlagen sowie insbesondere auch unter Verweis auf die in diesem Zusammenhang in der Anklage der Staatsanwaltschaft erwähnten Beweismittel (vgl. dazu act. 6.2, insbesondere S. 385 ff, act. 6.3 / 416), betrachtet das Obergericht, unter Präzisierung der entsprechenden Sachverhaltsschilderung in der angefochtenen Strafverfügung, folgenden Sachverhalt als schlüssig erwiesen:

- Nicht nur zwischen C. und B., sondern auch zwischen B. und A. kam es bereits im Verlauf des Jahres 2011 zu einer Grundsatzvereinbarung, wonach B. bzw. A. für das Hinwirken auf eine erfolgreiche Durchführung des geplanten D.-Deals eine (damals weder in der Höhe noch in der Form bestimmte) Entschädigung erhalten solle.
- B. erwarb spätestens am 7. Juni 2012 von C. ein Aktienpaket von 29.63% an der D. als "Honorar" für sein Hinwirken auf eine erfolgreiche Durchführung der D.-Transaktion. Damit entstand eine Schattenbeteiligung von B. an der D. Die Beteiligten gingen nachweislich von einem damaligen Wert dieser Schattenbeteiligung von potentiell Fr. 6'785'000 aus. Auch wenn noch gewisse Unsicherheiten bestanden, war für die Beteiligten klar, dass es sich dabei um eine werthaltige Position handelte.
- B. sagte A. ebenfalls noch im Verlauf des Jahres 2012 insofern eine Beteiligung an diesem "Honorar" zu, indem er ihm nun konkret eine geldwerte Forderung in der Höhe der Hälfte des Wertes seiner als Honorar erhaltenen D.-Aktien in Aussicht stellte. Es lässt sich gestützt auf die Akten nicht belegen, dass A. bereits damals über Details der Abmachung zwischen C. und B. informiert war (wie sie sich insbesondere aus dem Berechnungsblatt ergeben, das dem Schreiben vom 7. Juni 2012 angefügt ist).

- e. Die Vorinstanz beschreibt den der Strafverfügung zugrunde liegenden Sachverhalt weiter wie folgt: In der Folge sei es bei der D. im August 2014 zu einer Kapitalherabsetzung im Umfang von Fr. 24.9 Mio. von ursprünglich Fr. ____ auf Fr. ____ Mio. gekommen, deren Erlös nach Durchführung des entsprechenden Herabsetzungsverfahrens den Aktionären zugekommen sei (act. 2, S. 2 Rz. 9). B. habe am 7. November 2014 eine Überweisung von C. in der Höhe von Fr. 7'910'700 aus dieser Kapitalherabsetzung erhalten (act. 2, S. 2 Rz. 10).

Dass es bei der D. im August 2014 zu einer Kapitalherabsetzung kam, ergibt sich aus dem Handelsregister und ist unbestritten (ebenso wie die weitere Kapitalherabsetzung, die im Juni 2017 erfolgte; vgl. dazu act. 6.2, S. 173 f. Rz. 179 ff. sowie die Unterlagen bei act. 6.3 / 354). C. war im Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung im Jahr 2014 zu 93.4% an der D. beteiligt, wobei er u.a. 8'705 Aktien treuhänderisch für B. hielt (act. 6.2, S. 173 Rz. 380).

Der im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung der D. stehende Geldfluss an B. wird in der Anklage detailliert und schlüssig aufgezeigt (act. 6.2, S. 181 Rz. 396, mit Hinweis auf act. 6.3 / 388 - 393), worauf verwiesen wird. Die von der Vorinstanz erwähnte Überweisung von

Fr. 7'910'700 von C. zugunsten von B. auf dessen Konto bei der Bank E. ist durch die Unterlagen bei act. 6.3 / 389 belegt. Dass dieses überwiesene Geld in Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung bei der D. stand, ergibt sich übereinstimmend aus den dort enthaltenen Auszügen der Einvernahmen von C. (vgl. die Unterlagen bei act. 6.3 / 389 [= act. 7 / 5-14-01-077 zu Frage 55]: "Es handelt sich um den Anteil von B. an der Kapitalreduktion von D., entsprechend seiner Beteiligung.") und B. (bei act. 6.3 / 389 [= act. 7 / 5-02-02-053 Frage 295]: "[...] aus dem Geld, welches ich aus der Kapitalherabsetzung erhalten habe.").

Zum B. im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung bei der D. zugeflossenen Betrag von Fr. 7'910'700 ist anzumerken, dass B. mit dieser Überweisung mehr⁹ erhielt, als einem Anteil von 29.63% entsprechen würde (29.63% von Fr. 24.9 Mio. = Fr. 7'377'870; überwiesen wurde aber ein Betrag von Fr. 7'910'700). Dieser Umstand wurde von B. bei der Befragung durch die Staatsanwaltschaft damit erklärt, dass sein Anteil in einer Ergänzungsvereinbarung erhöht worden sei; Grund sei vermutlich ein grösserer freier Cashflow gewesen (vgl. dazu die Aussagen von B. in den Konfrontationseinvernahmen act. 6.4 bis 6.9 sowie bei der persönlichen Einvernahme vom 2. Mai 2018, bei act. 7, insbesondere act. 7 / 5-02-02-061 Frage 350). Berücksichtigt man die spätere Erhöhung des Aktienpakets von B. auf 31.77% würde sich, umgerechnet auf den Anteil von 31.77% rechnerisch ein Betrag von Fr. 7'910'730 ergeben, was wiederum ungefähr dem B. überwiesenen Betrag entspricht. Wie es sich damit genau verhält, kann an dieser Stelle letztlich offengelassen werden. Hier entscheidend ist, dass es basierend auf den Unterlagen jedenfalls als erwiesen betrachtet werden kann, dass die von B. vereinnahmte Zahlung von total Fr. 7'910'700 nach übereinstimmender Auffassung von C. und B. im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung bei der D. und der Aktien(schatten)beteiligung von 29.63% von B. an der D. stand.

- f. Gemäss dem in der angefochtenen Strafverfügung weiter angeführten Sachverhalt habe B. von diesem ihm aus der Kapitalherabsetzung zugeflossenen Betrag zwischen August und November 2014 insgesamt Fr. 3'392'500 (= Fr. 6'785'000 / 2) an A. weitergeleitet (act. 2, S. 2 f. Rz. 11), was auf die zwischen B. und A. vereinbarte Partizipation von A. am D.-Deal zurückzuführen sei.

Die Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung¹⁰ ist auch an dieser Stelle zunächst dahingehend zu präzisieren, dass das Obergericht davon ausgeht, dass die hälftige Partizipation von A. am Honorar von B. nicht in Form einer Aktien-Schattenbeteiligung vereinbart war, sondern A. diesbezüglich von B. im Verlauf des Jahres 2012 eine geldwerte Forderung (wertmässig entsprechend der Hälfte des B. von C. zugesagten

⁹ Vgl. dazu auch act. 7 / 5-02-02-061 Frage 350.

¹⁰ Vgl. act. 2, S. 3 Rz. 13, wo die Vorinstanz ausführt, A. und B. seien von einer hälftigen Schattenbeteiligung von A. am Anteil von B. an der D. ausgegangen.

Honorars) zugestanden wurde. Für A. war die Höhe der ihm zugesagten geldwerten Forderung damals noch nicht konkret absehbar.

Der A. im Jahr 2014 zugeflossene Betrag von insgesamt Fr. 3'392'500 entspricht genau der Hälfte des potentiellen Werts der 29.63%-igen Aktienbeteiligung von B., von welchem B. und C. (sowie die weiteren D.-Aktionäre) bereits im Juni 2012 ausgegangen waren (vgl. dazu insbesondere das Berechnungsblatt zum Schreiben vom 7. Juni 2012, bei act. 6.3 / 382; diese Fr. 3'392'500 entsprechen rechnerisch auch dem potentiellen Wert einer damaligen 14.815%-igen Aktienbeteiligung an der D., was aber nichts daran ändert, dass A. von B. keine Schattenbeteiligung, sondern eine geldwerte Forderung in der Höhe der Hälfte des Werts seiner eigenen Aktienschattenbeteiligung zugesagt wurde). Anhand der aktenkundigen Notizen von B. in act. 7 / 51601252 (bei act. 6.3 / 422) ist belegt, dass sowohl die genaue Prozentzahl der von B. bereits 2012 erhaltenen Aktienbeteiligung (29.63%) als auch der damals potentiell für dieses Aktienpaket festgelegte Wert von Fr. 6'785'000 Thema einer SMS-Korrespondenz vom 2. bzw. 5. August 2014 sowie einer Live-Besprechung am 21. August 2014 zwischen B. und A. waren. Basierend auf diesen Unterlagen ist rechtsgenügend belegt, dass zwischen A. und B. spätestens im August 2014 definitiv geklärt wurde, dass die A. von B. zugesagte hälftige Partizipation am D.-Deal konkret einer geldwerten Forderung von Fr. 3'392'500 entspricht.

- g. Der weitere Sachverhaltsablauf wurde von der Vorinstanz wie folgt zusammengefasst: Am 7. November 2014 (Valuta) habe B. Fr. 1'328'500 auf das Konto von A. bei der Bank E. überwiesen. Zur Plausibilisierung dieses Geldflusses habe B. am 31. August 2014 eine Aktienkaufbestätigung erstellt. Diese Bestätigung, gemäss welcher A. D.-Aktien im Umfang von 5.8% zu einem Preis von Fr. 145'000 von B. gekauft haben soll, sei auf ein fiktiv gewähltes Datum (15. Juli 2013) datiert und per Mail zur Unterzeichnung an A. geschickt worden, welcher die Aktienkaufbestätigung zwischen 31. August 2014 und 4. September 2014 unterzeichnet habe (act. 2, S. 3 Rz. 13).

A. bestreitet die gestützt auf die Akten belegte Überweisung von Fr. 1'328'500 auf sein Konto bei der Bank E. nicht, macht aber geltend, dabei handle es sich nicht um Einkommen, sondern dieser (ihm unbestrittenermassen via B. zugeflossene) Betrag stamme aus der Aktienkapitalherabsetzung der D., an welcher er nach wie vor zu 5.8% beteiligt sei (act. 4, S. 3 Rz. 17, S. 6 Rz. 31). Die 1'590 Aktien zum Anschaffungswert von Fr. 145'000 seien von ihm seit der Steuerperiode 2012 im Wertschriftenverzeichnis deklariert worden (act. 4, S. 5 Rz. 27 f.) Der Erwerb seiner 5.8%-igen Aktienbeteiligung sei anhand der Aktienkaufbestätigung vom 15. Juni 2013 belegt. Weder B. noch er hätten irgendwelche Zweifel an diesem Aktienerwerb, wie sich auch aus den Konfrontationseinvernahmen ergebe (vgl. act. 4, S. 5 f. Rz. 26 ff.).

Zu dieser Darstellung wird Folgendes in Erwägung gezogen:

- *Der A. auf seinem Konto gutgeschriebene Betrag von Fr. 1'328'500 kann schon allein aufgrund dessen Höhe nicht ohne weiteres schlüssig in Verbindung mit einer angeblichen 5.8%-igen Aktienbeteiligung an der D. gebracht werden: 5.8% des Kapitalherabsetzungsbetrags von total Fr. 24.9 Mio. würden sich nämlich auf Fr. 1'444'200 und nicht auf die ihm zugeflossenen Fr. 1'328'500 belaufen. Insbesondere auch mit Blick auf die Einvernahmeprotokolle der Staatsanwaltschaft lässt sich nicht nachvollziehbar erklären, weshalb, sollte es sich tatsächlich um einen A. aufgrund einer Beteiligung von 5.8% an der D. zustehenden Kapitalherabsetzungsbetrag handeln, dieser nicht vollständig, sondern lediglich im tieferen Betrag von Fr. 1'328'500 an A. überwiesen worden sein soll (vgl. dazu insbesondere die Angaben von B. in act. 7 / 5-02-02-061 Frage 351¹¹ [auch bei act. 6.3 / 500]; ferner act. 7 / 51601175 f. [auch bei act. 6.3 / 416 bzw. act. 6.7] bzw. die Angaben von A. in act. 7 / 5-01-02-044 Frage 261¹² [auch bei act. 6.3 / 389]; act. 7 / 5-01-02-052 Frage 315¹³).*
- *A. vermochte weder im Verfahren vor der Vorinstanz noch im Rahmen des Strafverfahrens vor den Zürcher Behörden eine überzeugende Erklärung liefern, weshalb er einen Aktienanteil von genau 5.8% erworben haben soll und nicht einen theoretisch naheliegenderen "runden" anderen Prozentanteil (siehe dazu act. 7 / 51601175 unten ff. ¹⁴; act. 7 / 51601243 unten ff. [auch bei act. 6.7 f. sowie bei act. 6.3 / 416]).*
- *Gegenüber der Bank E. wurde die Überweisung der Fr. 1'328'500 von B. an A. als Darlehensrückzahlung und nicht als Kapitalrückzahlung der D. deklariert. Gemäss Aussagen von A. gegenüber dem Staatsanwalt soll es sich bei dieser Angabe um ein Missverständnis von B. handeln (act. 7 / 5-01-02-045 Frage 266). Betrachtet man allerdings die dazu vorhandenen Unterlagen, überzeugt dies nicht (vgl. dazu act. 7 / 51601284¹⁵ [auch*

¹¹ act. 7 / 5-02-02-061, Frage 351 an B.: "[A.] seinerseits hat von Ihnen eine Zahlung erhalten, die um CHF 115'700 unter der Zahlung liegt, auf die er aufgrund seiner 5.8% Anspruch gehabt hätte. Weshalb?" B.: "Weiss nicht, ob das der Kaufpreis gewesen ist." Frage 352 an B.: "Das wären aber CHF 145'000 gewesen." B.: "Ich weiss es nicht mehr."

¹² act. 7 / 5-01-02-044: A. antwortete auf die Frage, ob es sich beim Geldfluss von Fr. 1'328'500 auf sein Konto bei der Bank E. um die Kapitalrückzahlung handle, mit: "Jawohl".

¹³ Act. 7 / 5-01-02-052: Aussage von A. auf die Frage, weshalb er Fr. 115'700 zu wenig erhalten habe: "Das kann ich im Moment nicht erklären."

¹⁴ Während A. soweit ersichtlich gar keine konkrete Erklärung dazu abgab, erklärte B., es handle sich dabei um einen Fünftel seiner 29.63%-igen Aktienbeteiligung (act. 7 / 51601247); diese Erklärung erscheint aber insoweit nicht nachvollziehbar, als ein Fünftel von 29.63% einen Anteil von 5.926% und nicht 5.8% ergeben würde.

¹⁵ Chat von B. an A. am 26.09.2014: "War heute bei E. Konto in Zürich eröffnet. [...] wartet auf deinen Kontakt [...] für deine Kontoeröffnung. Ich werde dir offiziell Ende Oktober ein Darlehen zurückzahlen."; Mail B. an Bank E. vom 3.10.2014: "Ich bestätigte hiermit, von [A.] ein Darlehen von CHF 1.328.500

bei act. 6.9] sowie insbesondere auch act. 7 / 65401164 [auf den 30. Juli 2013 datierte Bestätigung von B., von A. ein Darlehen von CHF 1'328'500 erhalten zu haben, welches bis Ende 2014 zurückzubezahlen sei]; Chat zwischen B. und A. bei act. 7 / 65401165).

- Die Behauptung, wonach A. entsprechend seiner Steuerdeklaration bis heute zu 5.8% an der D. beteiligt sein soll, erscheint schliesslich auch deshalb wenig glaubwürdig, weil ihm offenbar weder die im Juni 2017 durchgeführte weitere Kapitalherabsetzung bei der D. bekannt war noch aktenkundig wäre, dass ihm B. in diesem Zusammenhang den auf seine angebliche Beteiligung entfallenden Betrag weitergeleitet hätte (vgl. dazu insbesondere act. 7 / 5-01-02-051 f., Frage 308 ff.); Dividendeneinkünfte aus der D.-Beteiligung wurden von A. im Rahmen der späteren Steuererklärungen keine deklariert. Letzteren Umstand erklärte A. gegenüber der Vorinstanz damit, dass angeblich eine Verrechnung mit der geschuldeten Kaufpreisforderung stattgefunden haben soll; deshalb sei bei ihm untergegangen, die Dividendeneinkünfte in den Steuererklärungen ab 2015 zu deklarieren, was noch nachzuholen sei. Dass B. von einer solchen Kaufpreisverrechnung ausgegangen wäre, lässt sich gestützt auf die Unterlagen allerdings soweit ersichtlich nicht belegen, so dass die angebliche Verrechnung letztlich eine blosser Behauptung bleibt (vgl. dazu act. 7/5-02-02-059 Frage 343).
- A. stützt seine Sachverhaltsdarstellung, wonach er seit 2012 zu 5.8% an der D. beteiligt sein soll, in erster Linie auf die von ihm eingereichte Aktienkaufbestätigung vom 15. Juni 2013 (act. 4, S. 11 Rz. 54 ff.). Wie auch das Bezirksgericht Zürich erwogen hat, sprechen die im Zusammenhang mit der Aktienkaufbestätigung vorgefundenen E-Mail-Korrespondenzen¹⁶ jedoch dafür, dass diese Bestätigung nicht nur erst nach dem Beschluss über die Kapitalherabsetzung, sondern überhaupt nur deshalb erstellt wurde, um gegenüber den Steuerbehörden den Geldfluss von Fr. 1'328'500 schlüssig und möglichst ohne Steuerfolgen zu erklären (vgl. act. 6.1, S. 437 f.; ferner auch act. 7 / 5-01-02-047 Frage 281 [auch bei act. 6.3 / 419]: "Und wieso haben Sie diese Bestätigung erstellt?" A.: "In der Regel verlangt auch die Steuerbehörde ein gewisses Dokument."). Auch der von A. angeführte Umstand, dass B. gegenüber seinem Treuhänder nachweislich erwähnt habe, dass er die Aktien zum eigenen Einstandspreis an A. veräussert habe (vgl. dazu die Ar-

erhalten zu haben [...]". Chat B. an A. vom 9.10.2014: "[...] E. hat nachgefragt wegen Darlehensvertrag. Du hast mir das Geld zinslos für den Kauf einer Immobilie in K. ausgeliehen. Ich will den [...] nicht als RM. Gehe entweder zu E. nach Genf oder JB." Daraufhin A. an B.: "Zu E. Frage: Muss ich den Vertrag noch schicken oder hast du ihn direkt geschickt? Den Wechsel kann ich nachvollziehen, der Typ ist wirklich nicht gerade einnehmend und ist Zu korrekt.... Passt vielleicht eher zum H.chef als zum bernerischen dealmaker....:))))".

¹⁶ B. hatte die Aktienkaufbestätigung über 5.8% der D.-Aktien nachweislich erst am 31. August 2014 erstellt und mit folgendem Text an A. geschickt: "Hier die Bestätigung, dass du 2013 von mir 5.8 Prozent der D.-Aktien übernommen hast. Dies entspricht einem erwarteten Exitwert per Ende Oktober 2014 von CHF 1.328 Mio. Wenn du die Bestätigung bitte zweimal unterschreiben könntest. Ich bräuchte ein Ex." (vgl. dazu act. 7 / 51602015 ff. samt dort angeführten Beweisunterlagen).

gumentation in act. 4, S. 6 Rz. 28), vermag einen solchen Verkauf bereits im Sommer 2013 nicht rechtsgenügend zu belegen: Im Gegenteil fällt auch hier auf, dass B. seinem Treuhänder erst Ende August 2014 mitteilte, er habe (angeblich) 5.8% der D.-Aktien verkauft und müsse den Vertrag noch erstellen lassen (vgl. act. 7 / 516012 ff., insbesondere 51601275 f., von A. ebenfalls eingereicht als act. 5.10); bei der Einvernahme durch die Staatsanwaltschaft gab B. zudem an, der besagte Aktienkaufvertrag sei erst im August 2014 erstellt worden und nicht bereits im Juni 2013, ausser diese Vereinbarung hätte "in irgend einer Art eine 2013er Version ersetzt", wozu er allerdings keine weiteren Angaben machen konnte (act. 7 / 51601246 f., bei act. 6.3 / 421).

- Aus der Konfrontationseinvernahme vom 4. Dezember 2019 (bei act. 6.9) ist schliesslich ersichtlich, dass B. im Sommer 2017 die Notwendigkeit einer "Bereinigung des D.-Aktienthemas" sah und auf die von ihm verfasste Aktienkaufbestätigung über die dort offiziell angegebene 5.8%-ige Beteiligung von A. an der D. zurückkommen wollte. Konkret schlug B. A. vor, die 5.8%-ige Beteiligung für Fr. 145'000 offiziell wieder zurückzukaufen (vgl. act. 7 / 51601317 ff. [bei act. 6.9], Chatkorrespondenz von B. an A. vom 15.10.2017: "Wir beide müssen das D.-Aktienthema möglichst bald bereinigen. Ich hatte die Genfer-Kollegen ja erst jetzt im 2017 informiert, dass es zwischen uns beiden ein Treuhandverhältnis gibt. Im Hinblick auf die nun geplante stille Aufhebung der D.-Geschäftstätigkeit [...] muss ich deine Aktien wieder übernehmen und allenfalls Geld nachschiesse. Dies der Wunsch aus Genf [...]. Wir beide können diesen Rückkauf unter uns ja privat abwickeln, ohne dass es deine StE offiziell schon 2017 gleich betreffen muss; das können wir 2018 offiziell nachvollziehen. Der Betrag für deine Aktien ist CHF 145k. Würde ich die nächste Woche gerne erledigen. LG [B.]"). Auch dies lässt darauf schliessen, dass die auf der Aktienkaufbestätigung ausgewiesene, angebliche Aktienübertragung von B. an A. einzig den Zweck hatte, den im Jahr 2014 auf das Konto von A. bei der Bank E. erfolgten Vermögenszugang gegenüber den Steuerbehörden schlüssig zu erklären. Nachdem keine weiteren Geldflüsse damit erklärt werden mussten, konnte der vorher mit der rückdatierten Aktienkaufbestätigung "offiziell" gemachte angebliche Aktienkauf nun wieder rückgängig gemacht werden.
- Entscheidend ist in den hier zu beurteilenden Steuerhinterziehungsverfahren letztlich aber nicht nur, ob A. eine Beteiligung von 5.8% an der D. erworben hat, sondern, falls ein solcher Erwerb stattgefunden haben sollte, insbesondere auch der Zeitpunkt, wann er eine solche Beteiligung erworben hat: Damit eine steuerfreie Nennwertrückzahlung überhaupt in Frage kommt, müsste der Erwerb der Aktienbeteiligung nämlich bereits vor dem Beschluss der D. über die Kapitalherabsetzung (dieser erfolgte am 8. August 2014, vgl. dazu act. 6.3 / 354) erfolgt sein. Wie das Bezirksgericht Zürich, auf dessen Ausführungen in diesem Zusammenhang verwiesen wird (act. 6.1, S. 437 unten und S. 438 oben, samt dort angeführten Beweismitteln), nachvollziehbar darlegte, ist erwiesen, dass die auf Mitte

Juni 2013 datierte Aktienkaufbestätigung erst nach dem Kapitalherabsetzungsbeschluss bei der D. erstellt und rückdatiert wurde. Das heisst: Selbst wenn der Darstellung von A. insofern gefolgt würde, als der von ihm behauptete Aktienwerb von 5.8% der D.-Aktien nicht weiter in Frage gestellt würde, wäre trotzdem nicht automatisch damit einhergehend auch rechtsgenügend belegt, dass ein solcher Erwerb bereits vor der Kapitalherabsetzung bei der D. stattgefunden hat.

Zusammengefasst gelangt das Obergericht daher zu folgendem Schluss:

Die von A. vorgelegte Aktienkaufbestätigung vermag aufgrund der Gesamtumstände, die in mehrfacher Hinsicht Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung durch A. aufkommen lassen, nicht zum Beweis eines angeblich käuflichen Erwerbs von 5.8% der D.-Aktien genügen; erst recht ist aber nicht schlüssig belegt, dass der auf der Bestätigung vom 15. Juni 2013 deklarierte Aktienwerb noch vor der Kapitalherabsetzung bei der D. stattgefunden hat. Dass der Geldfluss von Fr. 1'328'500 auf das Konto bei der Bank E. auf die am 8. August 2014 beschlossene Kapitalrückzahlung im Zusammenhang mit einer von A. im Zeitpunkt dieses Beschlusses bereits gehaltenen Aktienbeteiligung an der D. im Umfang von 5.8% zurückzuführen wäre, ist somit nicht erstellt.

- h. Zu den weiteren A. zugekommenen Geldflüssen wird in der Steuerstrafverfügung Folgendes ausgeführt: Fr. 2'064'000 habe A. in Form der Verrechnung mit einer Darlehensschuld gegenüber B. aus dem "Projekt K"¹⁷ erhalten, wobei diese Verrechnung spätestens am 21. August 2014 erfolgt sei.

Das Darlehen sei A. in 5 Teil-Zahlungen ausbezahlt worden:

- Fr. 564'000 in bar zu einem nicht mehr näher bestimmbareren Zeitpunkt nach dem 12. Juni 2014;
- Am 11. August 2014 sei eine Überweisung von Fr. 350'000 vom Konto der M. in Liechtenstein auf das Konto von A. bei der O. getätigt worden;
- Am 1. Oktober 2014 sei eine Überweisung von Fr. 450'000 vom Konto der M. in Liechtenstein auf das Konto von A. bei der O. getätigt worden;
- Am 27. Oktober 2014 sei eine Überweisung von Fr. 350'000 vom Konto der M. in Liechtenstein auf dem Konto von A. bei der O. eingegangen;

¹⁷ Die Vorinstanz erklärt in act. 2, S. 3 Rz. 12, was mit dem "Projekt K" gemeint ist. Der konkrete Hintergrund interessiert hier grundsätzlich nur insoweit, als A. in der hier betroffenen Steuerperiode 2014 im Zusammenhang mit einer privaten Angelegenheit auf liquide Geldmittel in grösserem Ausmass angewiesen war.

- Am 21. November 2014 sei eine weitere Überweisung von Fr. 350'000 vom Konto der M. in Liechtenstein auf dem Konto von A. bei der O. eingegangen.

A. bestreitet diese 5 Teil-Zahlungen von total Fr. 2'064'000 nicht. Unter Verweis auf die in der angefochtenen Strafverfügung in diesem Zusammenhang angeführten Beweismittel (siehe act. 2, S. 3 Rz. 11, insbesondere Fussnoten 17-22) ist schlüssig und rechtsgenügend nachgewiesen, dass diese Zahlungen allesamt im Verlauf der Steuerperiode 2014 stattfanden.

A. macht in Abweichung zur Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung aber geltend, bei dem ihm unbestrittenermassen zugeflossenen Betrag von Fr. 2'064'000 handle es sich um Darlehen. Diese habe er in der Steuererklärung nicht deklariert, weil er die ganze private Geschichte dahinter (nämlich das "Projekt K") seiner damaligen Ehefrau nicht habe offenlegen wollen. Die Darlehen seien ihm zudem nicht von B., sondern von der Gesellschaft M.¹⁸ gewährt worden. Erst im Jahr 2017 habe B. die entsprechenden Forderungen gegenüber A. privat aus dieser Gesellschaft übernommen. Grundsätzlich habe zwischen B. und A. die Abmachung bestanden, dass sie die gegenseitig offenen Forderungen nach der Pensionierung von A. final ermitteln und bereinigen würden; die Eröffnung des Strafverfahrens und die damit zusammenhängende Vermögenssperre hätten eine Abrechnung vorläufig aber verunmöglicht, so dass die Darlehensschuld von A. im Umfang von 2'064'000 nach wie vor bestehe (act. 4, S. 3 ff. Rz. 18 ff.; S. 10 f. Rz. 48 ff.).

Unter Verweis auf die schlüssigen Erwägungen im Urteil des Bezirksgerichts Zürich und die dort angeführten Beweismittel (act. 6.1, S. 435 f.) ist dieser Argumentation entgegenzuhalten, dass bei einer Gesamtwürdigung der vorhandenen Unterlagen keine Zweifel bestehen am Zusammenhang zwischen den (soweit unbestrittenen) Geldzuflüssen (Fr. 1'328'500 und Fr. 2'064'000) und der genau der Summe dieser Geldzuflüsse entsprechenden Beteiligung von A. in Form einer geldwerten Forderung am "Honorar" von B. (geldwerte Forderung von Fr. 3'392'500) für das Hinwirken auf eine erfolgreiche Durchführung des D.-Deals. Mit den bereits vorstehend erwähnten aktenkundigen Notizen von B. (E. 2.4f in fine; act. 7 / 51601250 ff. und 65401145 [auch bei act. 6.3 / 422]) ist nicht nur belegt, dass A. der konkrete Betrag der geldwerten Forderung, welche ihm von B. als Partizipation an dessen Honorar für den D.-Deal zugesagt worden war, spätestens ab August 2014 konkret bekannt war, sondern aus diesen Notizen ergibt sich auch, dass A. im August 2014 den Vorschlag von B. akzeptierte, ihm von B. zugesagte Darlehen im Betrag von insgesamt Fr. 2'064'000 "via D.-Deal" zurück-zuzahlen (vgl. dazu act. 7 / 65401145 f.; auch bei act. 6.3 / 422¹⁹).

¹⁸ Bei der auf den von A. als Beilage 4 eingereichten Bankbelegen (act. 5.4) erwähnten Unternehmung handelt es sich – insbesondere auch mit Blick auf die übereinstimmende Adressangabe – um die damals im Handelsregister der Landesverwaltung Fürstentum Liechtenstein eingetragene M.

¹⁹ act. 7 / 65401145 f.: "Rückzahlung A. → STB (via D.-Deal) [...] akzeptiert von A. (s. SMS 5.8) Live besprochen 21.8.14"

Dass die geldwerte Forderung im Betrag von Fr. 3'392'500, welche A. von B. im Zusammenhang mit dessen Partizipation am D.-Deal zugesagt worden war, schliesslich einerseits mit einer Verrechnung des ihm gewährten Darlehens von insgesamt Fr. 2'064'000 und andererseits mit der Überweisung von Fr. 1'328'500 auf das Konto von A. bei der Bank E. (siehe dazu vorstehend, E. 2.4g) abgegolten wurde, ergibt sich zudem unmissverständlich aus der von der Vorinstanz in der Strafverfügung angeführten Abrechnung vom 4. August 2015 (act. 2, S. 4 Rz. 14; vgl. dazu auch die Unterlagen bei act. 6.3 / 422):

"Abrechnung

Lieber [A.]

Hier die Abrechnung der D.-Transaktion 2014. Im Vertrag mit den Aktionären der D. vom 7. Juni 2012 siehst du, dass ich 29.63% der Aktien gekauft hatte. Diese partizipierten zum Verkaufszeitpunkt (Closing) mit insgesamt CHF 6.785 Mio.

Du hast deinen hälftigen Anteil (CHF 3.392.5 Mio.) in Form von:

- 5.8% Aktien der D. im Wert von CHF 1.328 Mio.;
- Zahlungen an dich im Projekt «K»: CHF 2.064 Mio.;

erhalten.

Freundliche Grüsse

[...]

[B.]

Chairman / Founder"

Zusammengefasst ist dazu Folgendes festzuhalten: Die Parteien gehen im Grundsatz übereinstimmend davon aus, dass es sich bei den Zahlungen im Zusammenhang mit dem "Projekt K" von total Fr. 2'064'000 um Darlehen handelte. Während die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung davon ausgeht, spätestens am 21. August 2014 habe im entsprechenden Umfang eine Verrechnung der Darlehen mit der A. von B. zugesagten geldwerten Forderung aus dem D.-Deal stattgefunden, wendet A. dagegen ein, eine Verrechnung der Darlehensforderung habe während der hier relevanten Steuerperiode 2014 sowieso nicht stattfinden können, da die Darlehen ihm ursprünglich von der M. und nicht von B. persönlich gewährt worden seien.

Für den hier zu beurteilenden Vorwurf einer Steuerhinterziehung in der Steuerperiode 2014 sind mit Bezug auf die diesbezüglich divergierende Sachverhaltsdarstellung durch die Parteien insbesondere die zwei folgenden Fragen relevant:

Frage 1: *Wer war Gläubiger der A. gewährten Darlehen?*

Frage 2: *Wann genau erfolgte die mit der Abrechnung vom 4. August 2015 nachträglich bestätigte Verrechnung der Darlehensforderung mit der geldwerten Forderung von A. gegenüber B. aus dem D.-Deal?*

Dazu zieht das Obergericht Folgendes in Erwägung:

- *Was die Frage nach dem Gläubiger der Darlehensforderung betrifft, steht der erst vor Obergericht aufgestellten Behauptung von A., wonach ursprüngliche Darlehensgläubigerin die M. gewesen sei und B. die Darlehen später, nämlich im Jahr 2017 übernommen haben soll, Folgendes entgegen: Bei der Befragung durch die Leiterin Rechtsdienst der Vorinstanz erklärte A. ausdrücklich, er habe von B. Darlehen erhalten.²⁰ Dass B. Darlehensgläubiger war, ergibt sich zudem auch explizit aus den von A. vorgelegten, von ihm selber unterzeichneten Darlehensbestätigungen (ebenfalls bei act. 6.17; die rückwirkend mit Bezug auf die bereits erfolgten Auszahlungen abgegebenen Darlehensbestätigungen sind auf verschiedene Tage im Januar 2015 datiert). Zwar findet sich in den Akten (act. 7 / 65401237; vgl. dazu act. 7 / 51601288, auch bei act. 6.9) auch eine bereits auf den 30. Juli 2014 datierte Darlehensbestätigung von A. über den Betrag von Fr. 1.5 Mio., wo als Darlehensgeberin die M. erwähnt ist; da die Überweisungen an A. von einem Konto dieser Unternehmung aus erfolgten, liegt es nahe, dass in diesem Zusammenhang eine solche Bestätigung ausgestellt wurde. Wie sich aus den von A. selber eingereichten Belegen (act. 5.5, Auszug aus der Konfrontationseinvernahme vom 4. Dezember 2019, auch bei act. 6.9 bzw. act. 7 / 51601291) ergibt, handelt es sich dabei aber um denselben Betrag, über welchen auch die vier Darlehensbestätigungen vom Januar 2015 erstellt wurden. Gemäss Angaben von B. wurde mit den neueren Darlehensbestätigungen die ältere Bestätigung über die Gesamtsumme ersetzt, wobei die ältere Darlehensbestätigung obsolet geworden sei.²¹ A. konnte sich im Rahmen der Konfrontationseinvernahme durch die Staatsanwaltschaft an die erste Darlehensbestätigung nicht mehr erinnern, bestätigte aber dort explizit den Zusammenhang der Darlehen gemäss der 4 auf verschiedene Tage im Januar 2015 datierten Darlehensbestätigungen zu den Zahlungen auf sein Konto bei der O. (vgl. dazu act. 7 / 51601287, bei act. 6.9); auf diesen Darlehensbestätigungen ist, wie bereits erwähnt, B. (und nicht die M.) als Gläubiger der Darlehensforderung angege-*

²⁰ Konkret: rund Fr. 1.5 Mio. durch Banküberweisungen sowie eine zusätzliche Cash-Zahlung, vgl. dazu act. 6.17, S. 4: "Weiter erhielt ich von [B.] ein Darlehen über rund Fr. 1.5 Mio. [...]. Ich habe auch Cash erhalten [...]."

²¹ Vgl. dazu die Erklärung von B. auf die Frage, ob A. zweimal ein Darlehen von Fr. 1.5 Mio. erhalten habe, in act. 7 / 51601288 (auch bei act. 6.9): "Es handelt sich sicher um den gleichen Betrag. Der wurde aber nie in einer einzigen Tranche ausbezahlt. Demnach ist die frühere Darlehensbestätigung obsolet geworden." Aus welchem Grund auf den Darlehensbestätigungen neueren Datums B. und nicht mehr die M. als Darlehensgeberin angegeben ist, wurde soweit ersichtlich nicht nachgefragt. Ferner siehe auch act. 7 / 5161282, wo B. auf Vorhalten der Darlehensbestätigung vom 30. Juli 2014 aussagte: "Ich denke, das war in diesem «Projekt K», wobei so ist es dann nicht gekommen. Weil, wenn ich mich gut erinnere, die bezeichnete Summe von CHF 1.5 Mio. nicht als ein Betrag von A. gebraucht wurde, sondern in verschiedenen Tranchen. Ich glaube diese Darlehensbestätigung wurde im Nachhinein nicht umgesetzt." Frage an B.: Also Sie meinen, dass nicht ein Betrag von CHF 1.5 Mio. in einer Tranche überwiesen wurde? B.: "Ja, genau."

ben, was nicht nur mit den Angaben von A. bei der persönlichen Anhörung bei der Vorinstanz, sondern auch mit seinen früheren Aussagen bei der Befragung durch die Staatsanwaltschaft übereinstimmt.²²

Am 3. November 2021 wurde A. von der Vorinstanz im Rahmen des Steuerstrafverfahrens Gelegenheit eingeräumt, eine schriftliche Stellungnahme zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen abzugeben (act. 6.22). Am 8. März 2022 gab er eine schriftliche Stellungnahme ab (act. 6.3), in welcher als Darlehensgläubiger ebenfalls B. erwähnt ist (vgl. act. 6.22²³).

Die von dieser Darstellung abweichende, von A. erstmals im Gesuch um gerichtliche Beurteilung der Steuerstrafverfügung aufgestellte Behauptung, wonach das Darlehen ihm nicht von B., sondern von der M. (einer Gesellschaft von B., vgl. act. 7 / 51601177 [auch bei act. 6.7]) gewährt worden sein soll, überzeugt unter diesen Umständen nicht. Dass die Auszahlung der Darlehen nachweislich via die von B. dominierte M. erfolgte, beweist nicht, dass Gläubigerin die M. war. Nachdem ein Blick ins Liechtensteinische Handelsregister zeigt, dass die M. Ende Mai 2015 im Handelsregister gelöscht wurde, ist zudem fraglich, wie unter diesen Umständen die von A. behauptete Übernahme der Darlehen durch B. erst zwei Jahre später stattgefunden haben soll. Bei einer Gesamtwürdigung ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung davon ausging, dass Darlehensgläubiger von Beginn weg B. war. Eine Verrechnung mit der A. gegenüber B. zustehenden geldwerten Forderung scheidet somit entgegen der von A. dagegen vorgebrachten Argumentation nicht schon zum Vornherein aus.

- Zur zweiten Frage betreffend Zeitpunkt dieser Verrechnung ist vorzuschicken, dass sich aus der bereits angeführten Abrechnung von B. vom 4. August 2015 klar ergibt, dass eine Verrechnung der Darlehensforderung mit der A. von B. zugesagten geldwerten Forderung aus dem D.-Deal stattfand. Wann genau diese Verrechnung stattgefunden hat, kann der Abrechnung nicht entnommen werden. Die Formulierung "Du hast deinen hälftigen Anteil erhalten", lässt darauf schliessen, dass die Verrechnung bereits vor der Erstellung dieser Abrechnung stattgefunden hat.

Aus den vorstehend erwähnten aktenkundigen Notizen von B. ergibt sich in diesem Zusammenhang, dass sich A. und B. spätestens im August 2014 darüber verständigten, dass die Rückzahlung des (damals noch nicht vollständig ausbezahlten, in der Höhe aber

²² Vgl. dazu beispielsweise die Aussagen von A. in act. 7 / 51601178: "Ich hatte im Jahr 2014 in Folge einer privaten Angelegenheit einen Liquiditätsbedarf und habe das mit B. besprochen und er hat mir dann dieses Geld zur Verfügung gestellt [...]", ebenso 51601182: "Zwischen B. und mir war es klar ein Darlehen. Und mehr gibt es nicht zu sagen" [auch bei act. 6.7].

²³ Siehe S. 3, Ziff. 2 Schlussfolgerung und Antrag: "Es konnte aufgezeigt werden, dass sämtliche Geldflüsse im Zusammenhang mit der D.-Beteiligung im 2014 entweder aus Darlehensgewährung von B. oder aus der Kapitalherabsetzung der D. stammten."

bereits konkret mit Fr. 2'064'000 bezifferten) Darlehens via D.-Deal erfolgen solle. Mit der Vorinstanz ist angesichts dieses Umstands dahingehend einig zu gehen, dass zumindest die vom Gesamtdarlehen von Fr. 2'064'000 bereits ausbezahlten Anteile somit im Zeitpunkt der "live Besprechung" am 21. August 2014 mit der geldwerten Forderung von A. gegenüber B. verrechnet wurden. Wann genau mit Bezug auf die erst nach dem 21. August 2014 an A. ausbezahlten weiteren Darlehenstranchen die damals bereits vereinbarte Verrechnung stattfand, kann letztlich offenbleiben: Die Wirkung der bereits vor Auszahlung einzelner Darlehenstranchen vereinbarte Verrechnung trat jedenfalls spätestens unmittelbar nach erfolgter Auszahlung der jeweiligen Darlehensbeträge an A. ein. Da in den vorliegenden Steuerstrafverfahren letztlich nur relevant ist, ob eine Verrechnung noch innerhalb der Steuerperiode 2014 stattgefunden hat oder nicht und sämtliche Darlehen-Teilbeträge vor Ende 2014 ausbezahlt wurden, erübrigen sich weitere Ausführungen dazu.

Aufgrund der aufgezeigten Gesamtwürdigung der vorhandenen Unterlagen und Angaben der Beteiligten erachtet das Obergericht somit zusammengefasst folgenden Sachverhalt als erwiesen:

- *A. war im Zusammenhang mit dem "Projekt K" im Sommer 2014 auf Liquidität angewiesen. B. erklärte sich bereit, ihm die benötigten Mittel mittels Darlehen im Umfang von insgesamt Fr. 2'064'000 zur Verfügung zu stellen.*
- *Spätestens im August 2014 verständigten sich B. und A. darauf, dass die Rückzahlung dieses Darlehens "via D.-Deal" erfolgen solle. Dabei bezogen sich B. und A. auf die vorstehend dargelegte, A. im Verlauf des Jahres 2012 von B. zugestandene geldwerte Forderung in Sinne einer hälftigen Beteiligung am Honorar von B. Spätestens im August 2014 legte B. gegenüber A. den genauen Wert dieser geldwerten Forderung auf Fr. 3'392'500 fest, basierend auf dem von B. und den übrigen D.-Aktionären bereits im Jahr 2012 ermittelten potentiellen Wert der 29.63%-igen Aktienbeteiligung von B.*
- *Das Darlehen wurde A. während der Steuerperiode 2014 in fünf Tranchen ausbezahlt. Die Überweisung von vier Darlehenstranchen erfolgte via eine von B. dominierte liechtensteinische Gesellschaft; eine Darlehenstranche wurde in Bargeld übergeben.*
- *Die Verrechnung der Darlehensforderung von insgesamt Fr. 2'064'000 mit einem Teil der offenen Forderung von Fr. 3'392'500, welche A. gegenüber B. aus dem D.-Deal hatte, wurde spätestens am 21. August 2014 zwischen A. und B. verbindlich vereinbart. Das gesamte A. von B. gewährte Darlehen wurde während der Steuerperiode 2014 ausbezahlt und ebenfalls während der Steuerperiode 2014 mit der A. gegenüber B. zustehenden geldwerten Forderung aus dem D.-Deal verrechnet.*

- *Nach der vereinbarten Verrechnung von Fr. 2'064'000 mit einem Teil der geldwerten Forderung von A. gegenüber B. aus dem D.-Deal belief sich die verbleibende offene Forderung von A. gegenüber B. aus dem D.-Deal noch auf Fr. 1'328'500. B. und A. verständigten sich über diesen Umstand ebenfalls bereits im August 2014. Der "Restbetrag" von Fr. 1'328'500 wurde A. von B. (aus steuerlichen Gründen im Rahmen einer angeblichen Aktienbeteiligung von 5.8% an der D.) ebenfalls während der Steuerperiode 2014 auf das Konto bei der Bank E. überwiesen.²⁴*

2.3 Qualifikation des Geldzuflusses von Fr. 3'392'500 als Einkommen in der Steuerperiode 2014

Die Vorinstanz wirft A. vor, in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2014 die beschriebenen Geldzuflüsse von insgesamt Fr. 3'392'500 nicht als Einkommen deklariert (und damit eine Steuerhinterziehung [vg. dazu E. 2.5 nachfolgend] begangen) zu haben.

- Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG). Die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen sind dagegen steuerfrei (Art. 19 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG). Der steuerrechtliche Einkommensbegriff ist nach der schweizerischen Doktrin und Rechtsprechung massgeblich geprägt durch die sog. Reinvermögenszugangstheorie bzw. das Leistungsfähigkeitsprinzip (REICH/WEIDMANN, in: Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 7 ff. zu Art. 16 DBG): Sämtliche in Geld bewertbaren Vorteile, die einem Individuum während einer Periode zukommen, bilden Einkommen.
- Die Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen zum steuerrechtlichen Einkommensbegriff in der angefochtenen Verfügung ausführlich dargelegt, worauf an dieser Stelle ohne Wiederholung verwiesen wird (act. 2, S. 6 f. Rz. 24 ff.).
- Mit Blick auf das eingereichte Sub-Eventualbegehren betreffend steuermindernde Berücksichtigung einer allfälligen Rückzahlungsverpflichtung von A. (vgl. das eingangs erwähnte Rechtsbegehren Ziff. 5) kann bereits vorab Folgendes hervorgehoben werden:

²⁴ Dass die am 21. August 2014 besprochene Abwicklung der D.-Transaktion auch tatsächlich so umgesetzt worden ist, zeigt die Auszahlung des nach Abzug der Zahlungen für das "Projekt K" verbleibenden Restbetrags von Fr. 1'328'500 an A. am 7. November 2014 (vgl. dazu auch act. 6.1, S. 437 f.). Nachdem die letzte Darlehenstranche ausbezahlt und die mit dieser Auszahlung entstehende Rückzahlungsverpflichtung infolge der bereits im August 2014 vereinbarten Verrechnung untergegangen war (was spätestens unmittelbar nach Ausbezahlung der Darlehenstranche am 21. November 2014 der Fall war), war die gesamte Forderung von A. gegenüber B. aus dem D.-Deal befriedigt.

- Steuerbare Einkünfte sind immer Vermögenszugänge, aber nicht jeder Vermögenszugang stellt steuerbares Einkommen dar (MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, §10 Rz. 28a). Vermögenszuflüsse sind nur einkommensbildend, wenn sie zu einer Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen führen und die Befriedigung privater Bedürfnisse ermöglichen. Bevor ein Vermögenszufluss als steuerbares Einkommen qualifiziert werden kann, muss er also daraufhin untersucht werden, ob er nicht durch einen korrelierenden Vermögensabgang neutralisiert wird, wobei ausschlaggebend ist, ob der Vermögenszugang bereits im Zeitpunkt des Zugangs mit einem hinreichend damit verbundenen möglichen Vermögensabgang belastet ist und daher als unsicher erscheint (MARKUS REICH, a.a.O., §10 Rz. 28b und 28f, m.w.H.).
- Mit Blick auf die vom Gesetzgeber verfolgte Reinvermögenszugangstheorie sind allfällig rechts- und sittenwidrige Ereignisse nicht anders zu behandeln als rechtmässig und sittenkonform erlangte Vermögenszugänge. Auch rechtswidrig erlangte Vermögenszugänge fallen unter steuerbare Einkünfte (Urteil des Bundesgerichts 2C_616/2016 und 2C_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.6 f. m.w.H.). Derartige Einkünfte sind in der Regel allerdings schon von Gesetzes wegen mit einem theoretischen korrelierenden Vermögensabgang belastet und können bei gegebenen Voraussetzungen insbesondere staatsanwaltschaftlich beschlagnahmt und hernach strafgerichtlich eingezogen bzw. einer geschädigten Person zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands ausgehändigt werden. Bei ungerechtfertigten Vermögenszugängen ist dementsprechend dann von einer Besteuerung abzusehen, wenn das zu Unrecht Zugeflossene tatsächlich abgeliefert oder zurückerstattet werden muss, weil in diesem Fall der Zufluss durch die Rückerstattungspflicht neutralisiert wird (REICH/WEIDMANN, a.a.O., N. 17d zu Art. 16 DBG, m.w.H.). Ist eine tatsächliche Rückerstattung aber noch ungewiss (das Bundesgericht spricht in diesem Zusammenhang von einem "realisationsrechtlichen Schwebezustand", vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_616/2016 und 2C_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.5), so steht einer Besteuerung eines Vermögenszugangs nichts entgegen. Nur dann, wenn ernstlich die Rückforderung des Zugangs droht, soll gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts darüber einstweilen steuerlich nicht abgerechnet werden, wobei der schwebende Zustand in diesen Fällen andauert, bis nach den Umständen anzunehmen ist, dass mit einer Rückerstattung nicht mehr gerechnet werden muss (Urteil des Bundesgerichts 2C_342/2016 und 2C_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.3 und 2.3.4 m.w.H.).
- In den vorliegend zu beurteilenden Verfahren geht es nicht um Nachsteuern, sondern um Bussen infolge einer A. von der Vorinstanz vorgeworfenen Steuerhinterziehung. Die Busenhöhe hängt dabei vom Betrag der hinterzogenen Steuer ab (Art. 243 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG), weshalb sich eine einkommensneutralisierende Wirkung in Form

einer allfälligen Rückerstattungspflicht indirekt auch auf die Bussenhöhe auswirken würde. Da allerdings lediglich eine ernstlich drohende und tatsächlich bevorstehende Ablieferungspflicht neutralisierende Wirkung entfalten kann, fällt eine solche im konkreten Fall ausser Betracht: Im Strafverfahren, das im Kanton Zürich durchgeführt wird, ist das Vorliegen einer Rückerstattungspflicht umstritten; ob eine solche besteht oder nicht, wurde bisher nicht rechtskräftig entschieden. Das Bezirksgericht Zürich gelangte im Urteil vom 11. April 2022 und Nachtragsurteil vom 22. August 2022 zum Schluss, A. sei im Zusammenhang mit dem Sachverhaltskomplex rund um die D. (unter solidarischer Haftung von Mitangeklagten) dem Grundsatz nach schadenersatzpflichtig, verwies die Privatklägerschaft zur genauen Feststellung des Umfangs des Schadenersatzanspruchs aber auf den Weg des Zivilprozesses (act.6.1, S. 1164 Ziff. 24 f.). Nachdem das Bezirksgerichtsurteil vom Obergericht des Kantons Zürich inzwischen aufgehoben wurde und dessen Entscheidung derzeit beim Bundesgericht angefochten ist, ist mit einem rechtskräftigen Urteil, das eine Rückerstattungspflicht von A. vorsehen würde, in absehbarer Zeit nicht zu rechnen. Auch wenn basierend auf den Erkenntnissen aus den Verfahren vor den Zürcher Strafinstanzen eine mögliche Rückerstattungspflicht grundsätzlich im Raum steht, kann diese jedenfalls nicht als "tatsächlich bevorstehend" eingeordnet werden, zumal der weitere Verlauf des Strafverfahrens insbesondere in zeitlicher Hinsicht offen ist.

Unter diesen Umständen scheidet im Rahmen der vorliegend zu beurteilenden Verfahren die mittels Sub-Eventualantrag verlangte Berücksichtigung einer allfälligen Rückzahlungsverpflichtung aus. Sollte in einem späteren Zeitpunkt eine Rückzahlungsverpflichtung von A. rechtskräftig festgestellt werden und auch tatsächlich eine Rückzahlung erfolgen, könnte dies gegebenenfalls im Rahmen eines Revisionsverfahrens geltend gemacht werden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_342/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.3.4 in fine).

- d. Als Einkünfte im steuergesetzlichen Sinn (sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer) sind sämtliche geldwerten Vorteile zu verstehen, die einem Steuerpflichtigen in einer Steuerperiode von aussen zufließen und die er ohne Vermögenseinbusse für seine privaten Bedürfnisse verwenden kann. Unter Verweis auf die diesbezüglich von der Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung angeführten Überlegungen (insbesondere: act. 2, S. 9 f.) ist der Geldzufluss an A. von insgesamt Fr. 3'392'500, sollte dieser oder Teile davon nicht konkret als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert werden, jedenfalls unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 19 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG zu subsumieren. Die genaue Zuordnung bleibt letztlich von theoretischem Interesse, weil Einkünfte unabhängig von ihrer Kategorisierung vollumfänglich der Besteuerung unterliegen (vgl. MARKUS REICH, a.a.O., § 13 Rz. 205). Nicht erstellt ist die Behauptung von A., wonach es sich bei den soweit unbestrittenen Geldzuflüssen einerseits

um eine (steuerfreie) Kapitalrückzahlung bzw. um auch heute noch bestehende, nicht durch Verrechnung im Jahr 2014 untergegangene Darlehen handeln soll (vgl. dazu E. 2.2 vorstehend, insbesondere E. 2.2f, 2.2g und 2.2h). Andere Gründe, die gegen eine Qualifikation der Geldzuflüsse als Einkommen sprechen würden, sind nicht ersichtlich und werden auch nicht geltend gemacht.

- e. Weil der Staat zur Bestreitung seines laufenden Finanzbedarfs auf den kontinuierlichen Eingang von Steuereinnahmen angewiesen ist, wird für jede Steuerperiode die jeweils vom 1. Januar bis 31. Dezember entstandene Steuerschuld ermittelt. Die blossе Tatsache, dass ein bestimmter Reinvermögenszugang steuerbares Einkommen darstellt, genügt also noch nicht abschliessend für die Festlegung einer Steuerschuld, sondern für die Zuordnung des Einkommens zu einer bestimmten Steuerperiode muss auch der steuerrechtlich relevante Zeitpunkt des Einkommenszuflusses bestimmt werden (vgl. dazu MARKUS REICH, a.a.O., §10 Rz. 22 und 50):

Im Steuerrecht gilt Einkommen grundsätzlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat. Solange die Befriedigung des Anspruchs unsicher ist, ist mit der Besteuerung bis zur tatsächlichen Erfüllung zuzuwarten (Urteile des Bundesgerichts 2C_692/2013 vom 24. März 2014 E. 4.2; 2C_144/2008 vom 12. November 2008 E. 2.1; je m.w.H.): Entsprechend dem Leistungsfähigkeitsprinzip gilt eine Forderung erst in jenem Zeitpunkt endgültig zugeflossen und damit einkommensbildend, in welchem die Verwirklichung der Forderung so gewiss und gesichert ist, dass sie nach der allgemeinen Verkehrsauffassung dem Zufluss von Geld oder Sachwerten gleichgestellt werden kann (MARKUS REICH, a.a.O., §10 Rz. 52, m.w.H.). Steuerrechtlich gilt Einkommen also erst dann als realisiert, wenn die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch auf eine Leistung erwirbt, über den sie auch tatsächlich verfügen kann (sog. "Soll-Methode", vgl. BGE 144 II 427 E. 7 m.w.H.).

Mit Bezug auf geldwerte Forderungen lässt sich diese Praxis wie folgt zusammenfassen: Vorstufe von Geldleistungen ist in der Regel ein Forderungserwerb. Zuerst erwirbt die steuerpflichtige Person eine Geldforderung; erst mit der Zahlung fällt das Geld in ihr Eigentum. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb; nie bei beiden. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb, es sei denn, die Erfüllung der Forderung ist mit Unsicherheiten behaftet. Besteht nicht sowohl hinsichtlich des Bestandes als auch des Umfangs einer Forderung Gewissheit (wobei es grundsätzlich genügt, wenn die Höhe der Forderung nach objektiven Kriterien bestimmbar ist; vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_357/2014 und

2C_358/2014 vom 23. Mai 2016 E. 8.1 m.w.H.), wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGE 113 Ib 23 E. 2e m.w.H.).

- f. Basierend auf dem vorstehend eingehend diskutierten Sachverhalt gelangt das Obergericht zum Schluss, dass in zeitlicher Hinsicht erst per August 2014 rechtsgenüglich belegt ist, dass A. Kenntnis von der genauen Höhe der ihm bereits zuvor zugesagten geldwerten Forderung hatte (basierend auf den aktenkundigen Notizen von B. vom August 2014, vgl. dazu E. 2.2, insbesondere E. 2.2f, E. 2.2g und E. 2.2h, je m.w.H.: Hintergrund war das "Projekt K", welches bei A. im Sommer 2014 unerwartet einen grösseren Liquiditätsbedarf auslöste. Nachdem sich B. bereit erklärt hatte, ihm die nötigen Mittel mittels Darlehen zur Verfügung zu stellen, schlug B., wie sich aus dessen Notizen ergibt, A. vor, die Rückzahlung des Darlehens "via D.-Deal" abzuwickeln, womit sich A. einverstanden erklärte. Es ist nachgewiesen, dass im Rahmen dieser "live besprochenen" Rückabwicklung die Forderung von A. gegenüber B. aus dem D.-Deal konkret auf Fr. 3'392'500 festgelegt wurde).

Dass A. bereits in einem früheren Zeitpunkt über eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung gegenüber B. verfügt hätte (vgl. dazu auch die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz in act. 2, S. 9 Rz. 41-44), lässt sich bei der gegebenen Aktenlage nicht beweisen, so dass nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz von einer Steuerbarkeit in der Steuerperiode 2014 ausging. Ein schriftlicher Vertrag zwischen B. und A. oder andere konkrete Anhaltspunkte, welche für eine rechtliche Durchsetzbarkeit der A. zugesagten geldwerten Forderung bereits vor der Steuerperiode 2014 sprechen würden, fehlen in den Unterlagen. Zudem scheint zwischen den Beteiligten klar gewesen zu sein, dass die flüssigen Mittel erst im Rahmen der später noch zu beschliessenden Kapitalherabsetzung der D. vorhanden sein würden, um die zugesagte Partizipation umzusetzen. Insofern ist die Situation vergleichbar mit dem Erwerb einer Forderung gegenüber einem zahlungsunfähigen oder zahlungsunwilligen Schuldner: Weil die Erfüllung einer solchen Forderung zum Vornherein mit gewissen Unsicherheiten behaftet ist, kommt es aus steuerlicher Sicht auch dort nicht auf den Zeitpunkt des Vertrags, sondern auf die tatsächliche Erfüllung an. Erst wenn die subjektive wirtschaftliche Leistungsfähigkeit schliesslich definitiv zugenommen hat, ist der steuerliche Zugriff hinreichend gerechtfertigt (vgl. dazu Urteil A 2023 15 des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 22. August 2023 E. 4.2 ff, insbesondere E. 4.4 m.w.H.). Tatsächlich verfügen konnte A. schliesslich über die ihm zugesagte geldwerte Forderung erst, nachdem ihm – ebenfalls noch im Verlauf der Steuerperiode 2014 – die vorstehend dargelegten Geldüberweisungen auch tatsächlich zugeflossen sind.

- g. Der als Einkommen zu qualifizierende Geldzufluss von Fr. 3'392'500 ist unter den gegebenen Umständen erst im Realisationszeitpunkt, also in der Steuerperiode 2014, steuerbar. Dieses

sog. Zuflussprinzip wird im Gesetz nicht ausdrücklich so genannt, ergibt sich aber aus Gesetzesauslegung durch die Rechtsprechung und gilt sowohl im Recht der direkten Bundessteuer als auch im harmonisierten Einkommenssteuerrecht (Urteil des Bundesgerichts 9C_663/2022 vom 16. August 2023 E. 4.1 f. m.w.H.).

2.4 zum Tatbestand der Steuerhinterziehung

Die Vorinstanz wirft A. eine vollendete Steuerhinterziehung mit Bezug auf die Nichtdeklaration des Einkommens im Betrag von Fr. 3'392'500 (siehe E. 2.3 vorstehend) vor.

- a. Wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (Art. 243 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG). Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist im kantonalen und im Bundessteuerrecht übereinstimmend dahingehend geregelt, dass eine solche anzunehmen ist, wenn
- eine Steuer geschuldet ist, wobei
 - der Täter herbeiführt, dass die Veranlagung unvollständig vorgenommen wird.

Die Steuerhinterziehung kann als Sonderdelikt nur von der steuerpflichtigen Person selbst begangen werden.

- b. Als Erfolgsdelikt ist beim Tatbestand einer vollendeten Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht vorausgesetzt, dass es zu einem Steuerausfall gekommen und eine richtige Veranlagung im ordentlichen Verfahren nicht mehr möglich ist, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 22 ff. zu Art. 175 DBG). Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung. Diese muss von der steuerpflichtigen Person vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt und innert Frist eingereicht werden. Aufzuführen sind alle Tatsachen, die für eine gesetzmässige Veranlagung rechtserheblich sind. Verletzt ist die Deklarationspflicht, wenn unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben gemacht oder für Bestand und Umfang der Steuerpflicht wesentliche Tatsachen verschwiegen werden. Der steuerpflichtigen Person ohne Weiteres erkennbare Fehler sind korrigieren zu lassen bzw. müssen der Steuerbehörde angezeigt werden (SIEBER/MALLA, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 7 ff. zu Art. 175 DBG). Ist sich die steuerpflichtige Person über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern sie hat auf diese Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (anstelle vieler: Urteile des Bundesgerichts 2C_127/2021 vom 29. No-

vember 2021 E. 2.2.1; 2A.706/2006 vom 1. März 2007 E. 2.2 m.w.H.). Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache. Im Rahmen der Mitwirkungspflicht wird von der steuerpflichtigen Person gefordert, die Sachverhaltsdarstellung nach dem Stand ihres Wissens wahrheitsgemäss und vollständig sowie fristgerecht zu erbringen. Dass die Deklaration auch in rechtlicher Hinsicht richtig erfolgt, kann nicht verlangt werden: Blosser Deklarationsfehler, Irrtümer oder rechtlich unzutreffende Sachverhaltswürdigungen bedeuten keine Verfahrenspflichtverletzung (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 23 zu Art. 174 und N. 9 zu Art. 175 DBG).

- c. In subjektiver Hinsicht setzt der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung voraus, dass die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig eine Verkürzung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Ein Verschulden ist also zwingend vorausgesetzt (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 36 ff. zu Art. 175 DBG). Ob ein solches vorliegt und ob in Form von Vorsatz oder Fahrlässigkeit, beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen, namentlich Art. 12 Abs. 2 und 3 Strafgesetzbuch (StGB, SR 311; Art. 333 Abs. 1 i.V.m. Art. 104 StGB). Gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB begeht ein Verbrechen oder Vergehen vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Vorsätzlich handelt nach der Definition des Gesetzgebers bereits, wer die Verwirklichung der Tat bloss für möglich hält. Für die vorsätzliche Begehung der Tat genügt Eventualvorsatz, welcher vorliegt, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Fahrlässig begeht ein Verbrechen oder Vergehen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Das Mass der von einer Person allgemein zu erwartenden Sorgfalt beurteilt sich nach dem, was von einer besonnen und umsichtig handelnden Person mit gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten, wie sie die Täterin oder der Täter besitzt, verlangt werden könnte, wenn sie sich in dessen Lage befände. Zu den dabei zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnissen gehören insbesondere die Ausbildung, die intellektuellen Fähigkeiten sowie die Berufserfahrung der betroffenen Person. Eine Person handelt unbewusst fahrlässig, wenn sie die strafrechtlich relevanten Folgen ihres Verhaltens schlichtweg nicht bedenkt, obwohl sie dies eigentlich sollte. Erkennt sie diese Gefahr, setzt sich aber darüber hinweg im Vertrauen auf ein Ausbleiben des Erfolgs, handelt sie bewusst fahrlässig. Diese Unterscheidung zwischen bewusster und unbewusster Fahrlässigkeit kann hinsichtlich der konkreten Strafzumessung durchaus von Bedeutung sein; der subjektive Tatbestand der Fahrlässigkeit wird schon bei unbewusster Fahrlässigkeit erfüllt (SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 32 ff. zu Art. 175 DBG).

- d. Nachdem basierend auf der vorstehend dargelegten, umfassenden Sachverhaltswürdigung davon auszugehen ist, dass A. in der Steuerperiode 2014 ein Einkommen von Fr. 3'392'500 erzielte, welches der Einkommensbesteuerung sowohl bei den kantonalen Steuern als auch im Bundessteuerbereich unterliegt (vgl. dazu E. 2.2 und E. 2.3 vorstehend) und aus den Unterlagen (insbesondere act. 6.13) ersichtlich ist, dass dieses Einkommen von ihm in der Steuererklärung nicht als solches deklariert wurde, sind die objektiven Tatbestandsmerkmale einer vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt. Auf die in diesem Zusammenhang gemachten ausführlichen und zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz in der Strafverfügung (act. 2, S. 10 Rz. 48) wird ohne Wiederholung an dieser Stelle verwiesen.
- e. Auch was den subjektiven Tatbestand betrifft, geht das Obergericht mit Blick auf die dargelegten rechtlichen Grundlagen mit der Vorinstanz einig, dass A. nicht blosse Fahrlässigkeit, sondern zumindest Eventualvorsatz vorzuwerfen ist. Die Ausführungen der Vorinstanz in der Strafverfügung, wonach das Vorgehen von A. *"wohl nicht in erster Linie mit dem Ziel der Steuerhinterziehung"* erfolgt sei (act. 2, S. 12 Rz. 55), sind aus Sicht des Obergerichts zu relativieren: Der Entgeltscharakter der A. zugeflossenen Fr. 3'392'500 war für ihn erkennbar; die ganze Vorgehensweise (vgl. dazu insbesondere act. 2, S. 12, Rz. 53) lässt sich letztlich genau darauf zurückführen, dass er trotzdem um eine möglichst steuerneutrale Erklärung bemüht war. Entscheidend ist, dass im Rahmen der Steuererklärung von einer Einkommensdeklaration abgesehen und damit eine zu tiefe Veranlagung in der Steuerperiode 2014 mindestens in Kauf genommen wurde. Auch an dieser Stelle wird auf eine Wiederholung der ausführlichen und im Übrigen zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz in der Strafverfügung verzichtet und darauf verwiesen (act. 2, S. 10 ff. Rz. 49 ff.). Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

2.5 Bussenbemessung

Wer Steuern hinterzieht, wird mit Busse bestraft.

Der Strafrahmen für die Hinterziehungsbusse hängt vom erwirkten Steuerausfall ab: Die Busse bei vollendeter Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 243 Abs. 2 StG bzw. Art. 175 Abs. 2 DBG).

Unter Berücksichtigung von verschiedenen strafmindernden Umständen legte die Vorinstanz sowohl die Busse für den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern als auch für den Bereich der direkten Bundessteuer entsprechend der Grössenordnung der jeweils hinterzogenen Steuer fest.

Nachdem sich A. zur von der Vorinstanz vorgenommenen Bussenbemessung nicht weiter vernehmen liess und keine Gründe für eine weitere Ermässigung der ausgefallten Bussen ersichtlich sind, werden diese unter Verweis auf die für die Bussenbemessung gemachten Überlegungen der Vorinstanz (insbesondere zum Tatverschulden und den Täterkomponenten, vgl. act. 2, S. 13 f. Rz. 59 ff., m.w.H.) bestätigt.

2.6 Fazit

Basierend auf vorstehenden Erwägungen weist das Obergericht die Anträge auf Aufhebung der von der Vorinstanz ausgefallten Bussen und Einstellung der Steuerstrafverfahren ab.

2.7 Bemerkungen zur vorinstanzlichen Kostenaufgabe

Die Vorinstanz auferlegte A. für das vorinstanzliche Steuerstrafverfahren Kosten von Fr. 2'000 (act. 2, S. 14 f. Rz. 67). Das Obergericht zieht dazu Folgendes in Erwägung:

- a. Die Kostenaufgabe basiert auf der kantonalen Vorschrift von Art. 259 Abs. 1 StG. Dort ist für den Fall des Erlasses einer Strafverfügung durch die Vorinstanz vorgesehen: *„Zudem werden Kosten berechnet. Die Kosten richten sich nach der Verordnung über die Rechtskosten und Entschädigungen in der Zivil- und Strafrechtspflege“*. Art. 25 lit. e der betreffenden Verordnung (bGS 233.3) sieht, worauf die Vorinstanz in der angefochtenen Strafverfügung ebenfalls hinweist, einen Gebührenrahmen von Fr. 20 bis Fr. 2'000 vor. Als Gebühr gilt gemäss Art. 3 der Verordnung das *„Entgelt für amtliche Verrichtungen“*, also hier eine (allgemeine) Entschädigung für die Tätigkeit der Steuerverwaltung im Zusammenhang mit dem Steuerstrafverfahren. Besondere Auslagen können gemäss Art. 3 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung zusätzlich in Rechnung gestellt werden.
- b. Die hier angefochtene Strafverfügung der Vorinstanz vom 22. Februar 2023 (act. 2) bezieht sich sowohl auf den Bereich der kantonalen Steuern als auch den Bundessteuerbereich. Im Bundessteuerrecht findet sich, anders als im oben dargestellten kantonalen Recht, notabene keine Rechtsgrundlage für eine Kostenaufgabe im Sinn einer allgemeinen Gebühr für das Tätigwerden der Steuerverwaltung im Steuerhinterziehungsverfahren. Gemäss Bundessteuerrecht ist das erstinstanzliche Steuerübertretungsverfahren grundsätzlich wie das Veranlagungsverfahren kostenfrei (vgl. SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 83 zu Art. 182 DBG und N. 19 ff. zu Art. 183 DBG). Bei Steuerhinterziehungen werden gemäss Art. 183 Abs. 4 DBG nur die *„Kosten besonderer Untersuchungsmassnahmen (Buchprüfung, Gutachten Sachverständiger usw.) in der Regel demjenigen auferlegt, der wegen Hinterziehung bestraft wird“*, d.h. von

der grundsätzlichen Kostenfreiheit erstinstanzlicher Steuerübertretungsverfahren kann nur im Rahmen dieser Untersuchungskosten abgewichen werden (vgl. zum Ganzen auch die Zusammenstellung bei SIEBER/MALLA, a.a.O., N. 19 ff. zu Art. 183 DBG).

- c. Die von der Vorinstanz verfügte Kostenaufgabe betrifft keine speziellen Untersuchungshandlungen der Steuerverwaltung, sondern stellt eine Gebühr für ihre allgemeine Tätigkeit dar: Im konkreten Fall fanden, abgesehen von der persönlichen Anhörung von A. durch die Leiterin Rechtsdienst (vgl. dazu act. 6.17) keine eigenen Untersuchungshandlungen durch die Vorinstanz statt. Die Vorinstanz griff anstelle eigener Untersuchungen für die Eruierung des in Frage stehenden Sachverhalts weitgehend auf die Unterlagen der Staatsanwaltschaft III des Kantons Zürich zurück (vgl. dazu act. 6.3 und act. 7). Ausserdem stützte sich die Vorinstanz für die Sachverhaltsfeststellung nebst den Ausführungen in der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft auch auf die Erwägungen des Bezirksgerichts Zürich im Urteil vom 11. April bzw. Nachtragsurteil vom 22. August 2023 (act. 6.2). Auslagen für eigene konkrete Untersuchungsmassnahmen, wie sie im Bundessteuerrecht für eine Kostenaufgabe angeführt werden, sind bei der Vorinstanz somit nicht angefallen, so dass, insoweit der Bundessteuerbereich betroffen ist, sich die Kostenaufgabe von Fr. 2'000 an A. noch nicht begründen lassen würde.

Nachdem gemäss kantonalem Recht allerdings eine Überbindung einer allgemeinen Gebühr bis maximal Fr. 2'000 vorgesehen ist, erscheint die Festsetzung der Kosten für die hier in Frage stehende Strafverfügung, die nicht nur den Bundessteuerbereich, sondern auch den Bereich der kantonalen Steuern betrifft, auf diesen Maximalbetrag insgesamt betrachtet dennoch nicht überhöht, nachdem notabene allein angesichts des Umfangs der beim Gericht eingereichten Unterlagen von einem überdurchschnittlich aufwändigen Steuerstrafverfahren auszugehen ist. Dass der Gebührenrahmen in solchen Fällen ausgeschöpft wird, entspricht der Praxis der Vorinstanz in anderen aufwändigen Steuerhinterziehungsverfahren und ist daher auch mit Blick auf die Rechtsgleichheit nicht zu beanstanden.

- d. Im Ergebnis wird die vorinstanzliche Kostenaufgabe von Fr. 2'000 bestätigt.

3. Kosten und Entschädigungsfolgen

Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Recht geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. VRPG), richtet sich die Verlegung der Kosten und Entschädigungen im Bereich der direkten Bundessteuer nach Art. 144 DBG. Die Höhe der Kosten bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG).

3.1 Die 2. Abteilung des Obergerichts hat als Verwaltungsgericht über das im Bereich der kantonalen Steuern eingereichte Gesuch um gerichtliche Beurteilung der Steuerstrafverfügung (Verfahren O2V 23 3) bzw. die im Bundessteuerbereich gegen die Strafverfügung erhobene Sprungbeschwerde (Verfahren O2V 23 5) entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) bis zu Fr. 5'000. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Im Vergleich zur Gebühr in anderen, deutlich weniger aufwändigen Fällen erscheint es angemessen, den Kostenrahmen für die im vorliegenden Urteil gemeinsam behandelten Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 auszuschöpfen und die Gerichtsgebühr für das vorliegende Urteil auf Fr. 5'000 festzulegen.

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG). Beim vorliegenden Verfahrensausgang ist die Gerichtsgebühr folglich von A. zu tragen. Die in den Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 bereits geleisteten Kostenvorschüsse (je Fr. 1'500; total Fr. 3'000) sind daran anzurechnen.

3.2 Beim vorliegenden Verfahrensausgang sind keine Entschädigungen zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] e contrario).

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die im Rahmen des Gesuchs von A. um gerichtliche Beurteilung der Steuerstrafverfügung gestellten Anträge (Verfahren O2V 23 3) und die dieselbe Steuerstrafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung betreffende Sprungbeschwerde (Verfahren O2V 23 5) werden abgewiesen. Die Steuerstrafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 22. Februar 2023 wird bestätigt.
2. A. wird für die gemeinsam im vorliegenden Urteil behandelten Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 eine Entscheidgebühr von Fr. 5'000.-- auferlegt. Die in den Verfahren O2V 23 3 und O2V 23 5 geleisteten Kostenvorschüsse (total Fr. 3'000.--) werden angerechnet.
3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind – soweit vorhanden – beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Mitteilung an:
 - Rechtsvertretung von A., mit Gerichtsurkunde
 - Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, mit Gerichtsurkunde
 - Eidg. Steuerverwaltung, mit Gerichtsurkunde

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Dr. iur. Manuel Hüsler

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 12. Februar 2025