

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2023 8

Entscheid vom 15. Dezember 2023

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
lic.iur. Karl Gasser, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A.A._____ und **B.A.**_____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwalt ...,

gegen

**Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für
die direkte Bundessteuer**, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232,
6431 Schwyz,
Vorinstanzen,

Gegenstand

Nachsteuer und Strafverfahren 2005-2010

Sachverhalt:

A. Die Eheleute A.A._____ und B.A._____ wurden von der Kantonalen Steuerverwaltung bzw. Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz (KStV/VdBSt) mit Veranlagungsverfügungen für die Steuerperioden 2005 bis 2010 wie folgt rechtskräftig veranlagt:

Jahr	Kantonale Steuern		Direkte Bundessteuer	
	steuerbares Einkommen	steuerbares Vermögen	steuerbares Einkommen	satzbest. Einkommen
2005 (Versand 22.04.08)	CHF 26 700	CHF 0	CHF 29 500	CHF 29 500
2006 (Versand 22.04.08)	CHF 28 500	CHF 43 000	CHF 29 000	CHF 29 000
2007 (Versand 12.05.09)	CHF 18 600	CHF 0	CHF 28 900	CHF 28 900
2008 (Versand 11.05.10)	CHF 24 300	CHF 93 000	CHF 30 200	CHF 30 200
2009 (Versand 02.08.11)	CHF 34 200	CHF 119 000	CHF 44 100	CHF 44 100
2010 (Versand 31.07.12)	CHF 20 200	CHF 53 000	CHF 38 500	CHF 38 500

B. Mit Schreiben vom 26. November 2015 leitete die KStV/VdBSt gegen die Eheleute A.A._____ und B.A._____ ein Nachsteuerverfahren sowie gegen den Ehemann A.A._____ ein Steuerstrafverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung im Sinne von § 202 StG und Art. 175 DBG ein (vgl. Nachsteuer- und Steuerstrafakten act. N 73 – N 74). Dies mit folgender Begründung:

"Aus der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft des Kantons Schwyz vom 13. November 2015 zu der gegen A.A._____ geführten Strafuntersuchung geht hervor, dass er zwischen dem 4. April 2005 und 13. September 2012 Vermögenswerte verschiedener Vereine unrechtmässig für private Bedürfnisse verwendet haben soll. Vermögenszugänge aus strafbaren Handlungen sind als Einkommen steuerbar (§ 19 StG; Art. 18 DBG). Für die in unserem Verfahren interessierenden Steuerperioden handelt es sich dabei um zweckwidrig verwendete Gelder in der Höhe von CHF 663 727.-- (Verein C.), CHF 456 000.-- (Verein D.) und CHF 41 935.-- (Verein E.). Es ist daher davon auszugehen, dass Ihre rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen 2005 bis 2010 unvollständig bzw. im Einkommen und Vermögen zu tief ausgefallen sind."

Gleichzeitig wurde ihnen Gelegenheit geboten, Stellung zum Sachverhalt zu nehmen, sich zu den erhobenen Vorwürfen zu äussern und allfällige entlastende Beweismittel einzureichen. Zudem wurden sie aufgefordert, zur Abklärung des Sachverhalts noch ergänzende Unterlagen einzureichen.

C. Mit Schreiben der KStV/VdBSt vom 13. Januar 2016 (Erinnerung) wurden die Eheleute A.A._____ und B.A._____ nochmals zur Einreichung der ergänzenden Unterlagen im Zusammenhang mit dem Nachsteuer- und Hinterzie-

hungsverfahren bis spätestens 5. Februar 2016 ersucht (vgl. Nachsteuer- und Steuerstrafakten act. N 72). Dieser Aufforderung wurde keine Folge geleistet.

D. Mit Urteil (Proz.-Nr. SGO 2015 12) in der Strafsache gegen A.A. _____ vom 25. Februar 2016 erkannte das Strafgericht Schwyz was folgt (vgl. Nachsteuer- und Steuerstrafakten act. N 28 – N 55):

1. A.A. _____ wird schuldig gesprochen
 - a) der mehrfachen Veruntreuung im Sinne von Art. 138 Ziff. 1 Abs. 2 i.V.m. Ziff. 2 StGB gemäss Anklageziffer 1;
 - b) der mehrfachen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB gemäss Anklageziffer 3.
2. Im Übrigen wird A.A. _____ freigesprochen.
3. A.A. _____ wird mit einer Freiheitsstrafe von 3 Jahren bestraft.
4. Der Vollzug der Freiheitsstrafe wird im Umfang von 18 Monaten aufgeschoben und die Probezeit auf 2 Jahre festgesetzt. Im Übrigen (18 Monate) wird die Freiheitsstrafe vollzogen.
5. Zivilforderungen:
(...)
6. Beschlagnahmen:
(...)
7. Sperren Lebensversicherungen:
(...)
8. Kontosperrungen:
(...)
9. (Verteilschlüssel)
(...)

E. Mit Schreiben der KStV/VdBSt vom 5. Juli 2016 sowie 9. und 25. August 2016 (Erinnerungen) erhielten die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ Gelegenheit zur Stellungnahme zu den vorgenommenen Nachsteuer- und Steuerstrafberechnungen resp. die Möglichkeit das erhaltene Formular "vereinfachte Erledigung" zu unterzeichnen und zurückzusenden (vgl. Nachsteuer- und Steuerstrafakten act. N 21 – N 24). Diese liessen sich dazu nicht vernehmen.

F. Am 21. November 2016 erliess die KStV/VdBSt die folgende Nachsteuer- und Steuerstrafverfügung (vgl. Nachsteuer- und Steuerstrafakten act. N 1 – N 20):

1. Die Veranlagungsverfügungen 2005 bis 2010 sind im Sinne von § 175 Abs. 1 StG und Art. 151 Abs. 1 DBG unvollständig.
2. A.A. _____ hat sich in den Steuerperioden 2005 bis 2010 der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne von § 202 StG und Art. 175 DBG schuldig gemacht.

3. A.A._____ und B.A._____ haben unter solidarischer Haftung die folgenden Nachsteuern zu entrichten:

3.1 Kantonale Steuern

<u>Steuerperiode</u>	<u>Nachsteuer</u>	<u>Anhang</u>
2005	CHF 18 642.00	1
2006	CHF 30 540.65	2
2007	CHF 120 225.65	3
2008	CHF 22 510.65	4
2009	CHF 17 600.00	5
2010	<u>CHF 4 858.95</u>	6
Total	CHF 214 377.90	1 - 6

3.2 Direkte Bundessteuer

<u>Steuerperiode</u>	<u>Nachsteuer</u>	<u>Anhang</u>
2005	CHF 5 591.05	7
2006	CHF 13 544.55	8
2007	CHF 84 034.95	9
2008	CHF 10 443.60	10
2009	CHF 8 357.60	11
2010	<u>CHF 1 168.50</u>	12
Total	CHF 123 140.25	7 - 12

4. A.A._____ hat die folgenden Bussen zu bezahlen:

4.1 Kantonale Steuern

<u>Steuerperiode</u>	<u>Busse</u>	<u>Anhang</u>
2005	CHF 16 200.00	1
2006	CHF 27 300.00	2
2007	CHF 110 400.00	3
2008	CHF 21 300.00	4
2009	CHF 17 200.00	5
2010	<u>CHF 4 850.00</u>	6
Total	CHF 197 250.00	1 - 6

4.2 Direkte Bundessteuer

<u>Steuerperiode</u>	<u>Busse</u>	<u>Anhang</u>
2005	CHF 4 950.00	7
2006	CHF 12 300.00	8
2007	CHF 78 750.00	9
2008	CHF 10 100.00	10
2009	CHF 8 300.00	11
2010	<u>CHF 1 200.00</u>	12
Total	CHF 115 600.00	7 - 12

- 5.-8. (Kosten / Rechnungsstellung / Rechtsmittelbelehrung / Verteiler / Hinweis betreffend Meldung der bundessteuerlichen Busse an das Strafregister)

G. Auf Berufung von A.A._____ und Anschlussberufung der kantonalen Staatsanwaltschaft gegen das Urteil des Strafgerichts Schwyz erkannte das Kantonsgericht des Kantons Schwyz mit Urteil (STK 2016 19) vom 29. November 2016 (Versand 16. Februar 2017) was folgt (vgl. Einspracheakten act. E 51 – E 103):

1. In teilweiser Gutheissung der Berufung und der Anschlussberufungen wird das Urteil des Strafgerichts des Kantons Schwyz vom 25. Februar 2016 aufgehoben.
2. A.A._____ wird schuldig gesprochen
 - a) der mehrfachen Veruntreuung im Sinne von Art. 138 Ziff. 1 StGB;
 - b) der mehrfachen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB;
 - c) der qualifizierten Geldwäscherei im Sinne von Art. 305bis Ziff. 1 i.V.m. Ziff. 2 lit. c StGB im Umfang von Fr. 547'537.30, begangen im Zeitraum zwischen dem 23. Januar 2007 und dem 9. Mai 2007 (Überweisung ins Ausland gemäss Anklageziffer 2.2), sowie im Umfang von Fr. 222'310.00, begangen im Zeitraum zwischen dem 4. April 2005 und dem 30. September 2012 (Splitten und Weitertransferieren gemäss Anklageziffer 2.4).
3. A.A._____ wird vom Vorwurf der qualifizierten Geldwäscherei im Sinne von Art. 305bis Ziff. 1 i.V.m. Ziff. 2 lit. c StGB im Umfang von Fr. 175'643.00, begangen zwischen dem 30. September 2005 und dem 30. März 2012 (17 Bargeldbezüge gemäss Anklageziffer 2.1), sowie im Umfang von Fr. 150'000.00, begangen im Zeitraum zwischen dem 20. Januar 2006 und dem 14. März 2006 (Überweisung an einen Dritten gemäss Anklageziffer 2.3), freigesprochen.
4. A.A._____ wird mit einer Freiheitsstrafe von 3 Jahren und einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen zu Fr. 70.00 bestraft.
5. Der Vollzug der Freiheitsstrafe wird im Umfang von 24 Monaten aufgeschoben und die Probezeit auf 5 Jahre festgesetzt. Im Übrigen (12 Monate) wird die Freiheitsstrafe vollzogen.
6. Der Vollzug der Geldstrafe wird aufgeschoben und die Probezeit auf 5 Jahre festgesetzt.
7. Zivilforderungen: (...)
8. Beschlagnahmen: (...)
9. Sperren Lebensversicherungen: (...)
10. Kontosperrungen: (...)
11. (Verteilschlüssel)
(...)

H. Mit Eingabe vom 21. Dezember 2016 liessen die Eheleute A.A._____ und B.A._____ gegen die Nachsteuer- und Steuerstrafverfügung der KStV/VdBSt vom 21. November 2016 Einsprache erheben (vgl. Einspracheakten act. E 106 – E 127).

I. Mit Einspracheentscheid (Entscheid Nr. 72/2017) vom 9. Dezember 2022 entschied die Kantonale Steuerkommission bzw. Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz (KStK/VdBSt) über die Einsprache wie folgt (vgl. Einspracheakten act E 1 – E 18):

1. Die in der angefochtenen Verfügung festgesetzten Nachsteuern für die Jahre 2005 und 2006 werden infolge Verjährung aufgehoben.
2. Die Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung vom 21. November 2016 wird teilweise gutgeheissen. Die Nachsteuern werden neu wie folgt festgesetzt:

2.1 Kantonale Steuern

<u>Steuerperiode</u>	<u>Nachsteuern</u>	<u>Anhang</u>
2007	CHF 117 949.50	2
2008	CHF 22 029.05	3
2009	CHF 17 220.35	4
2010	<u>CHF 3 546.35</u>	5
Total	CHF 160 745.25	

2.2 Direkte Bundessteuer

<u>Steuerperiode</u>	<u>Nachsteuern</u>	<u>Anhang</u>
2007	CHF 82 204.70	7
2008	CHF 10 024.50	8
2009	CHF 8 029.70	9
2010	<u>CHF 1 131.15</u>	10
Total	CHF 101 390.05	

3. Die in der angefochtenen Verfügung festgesetzte Busse für das Jahr 2005 wird infolge Verjährung aufgehoben.
4. Die Einsprache gegen die Steuerstrafverfügung vom 21. November 2016 wird teilweise gutgeheissen. Die gegen A.A. _____ verfügten Bussen werden neu wie folgt festgesetzt:

4.1 Kantonale Steuern

<u>Steuerperiode</u>	<u>Bussen</u>	<u>Anhang</u>
2006	CHF 17 800.00	1
2007	CHF 72 200.00	2
2008	CHF 13 900.00	3
2009	CHF 11 200.00	4
2010	<u>CHF 2 350.00</u>	5
Total	CHF 117 450.00	

4.2 Direkte Bundessteuer

<u>Steuerperiode</u>	<u>Bussen</u>	<u>Anhang</u>
2006	CHF 7 550.00	6
2007	CHF 51 350.00	7
2008	CHF 6 450.00	8
2009	CHF 5 300.00	9
2010	<u>CHF 750.00</u>	10
Total	CHF 71 400.00	

5. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird gutgeheissen und die Kosten des kantonalen Verfahrens dem Kanton auferlegt.
6. Das Gesuch um unentgeltliche Verbeiständung wird gutgeheissen und dem Einsprecher zulasten des Kantons eine Parteientschädigung von CHF 1 200.-- zugesprochen.
- 7.-8. (Rechtsmittelbelehrung / Verteiler / Hinweis betreffend Meldung der bundessteuerlichen Busse an das Strafregister)

J. Mit Eingabe vom 16. Januar 2023 lassen die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ gegen den Einspracheentscheid der KStK/VdBSt fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz einreichen, bzw. lässt der Beschuldigte A.A. _____ beim Verwaltungsgericht gerichtliche Beurteilung des Einspracheentscheids resp. der Anklage der KStV verlangen, und die folgenden Rechtsbegehren stellen:

1. Der Einspracheentscheid Nr. 72/2017 der Vorinstanz vom 9. Dezember 2022 betreffend PID-Nr. 9141 sei in der Dispositivziffer 2 vollumfänglich aufzuheben, evtl. seien die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer auf wie viel zu reduzieren.
2. Der Einspracheentscheid Nr. 72/2017 der Vorinstanz vom 9. Dezember 2022 betreffend PID-Nr. 9141 sei in der Dispositivziffer 4 aufzuheben, und das Steuerstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer Ziffer 1 sei einzustellen, evtl. sei der Beschwerdeführer Ziffer 1 von Schuld und Strafe freizusprechen.
3. Es sei festzustellen, dass die Beschwerdeführerin Ziffer 2 für die Nachsteuern kantonale Steuern und direkte Bundessteuern für die Steuerperioden 2007 bis 2010 und für die Bussen kantonale Steuern und direkte Bundessteuern für die Steuerperioden 2006 bis 2010 **nicht** solidarisch haftet.
4. Der Einspracheentscheid Nr. 72/2017 der Vorinstanz vom 9. Dezember 2022 betreffend PID-Nr. 9141 sei in der Dispositivziffer 6 betreffend der Höhe der Parteientschädigung von Fr. 1'200 aufzuheben, und es sei eine Parteientschädigung von Fr. 7'327.30 zuzusprechen.
5. Den Beschwerdeführern sei die unentgeltliche Prozessführung und Rechtsverbeiständung zu bewilligen.
6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons Schwyz.

K. Mit Schreiben vom 6. Februar 2023 lassen die Beschwerdeführer bzw. der Beschuldigte dem Verwaltungsgericht mitteilen, dass das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege zurückgezogen werde.

L. Mit Vernehmlassung vom 17. März 2023 stellt die KStK/VdBSt folgende Anträge:

1. Es sei festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung von Nachsteuern für die Steuerperiode 2007 kantonal und bundessteuerlich verjährt ist.
2. Im Übrigen sei die Beschwerde abzuweisen.

3. Dem Beschwerdeführer sei im Beschwerdeverfahren die unentgeltliche Prozessführung und Rechtsverbeiständung antragsgemäss zu bewilligen.

Mit Stellungnahme vom gleichen Tag teilt die KStV als Vertreterin der Anklage mit, dass sie an der Anklage festhalte, der Einspracheentscheid der KStK als Anklageschrift gelte und die eingereichten Steuerakten als Beweismittel gelten würden und sie keine Notwendigkeit zur Ergänzung der Untersuchung sehe.

M. Beide Parteien haben sich mit der Behandlung der Beschwerde bzw. des Begehrens um gerichtliche Beurteilung im schriftlichen Verfahren einverstanden erklärt.

N. Die Parteien haben Replik, Duplik und Triplik eingereicht.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Erstmals im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht wird von den Beschwerdeführern bzw. vom Beschuldigten die Unabhängigkeit bzw. Unvoreingenommenheit der KStK in Frage gestellt.

1.1 Die beanstandete mangelnde Unabhängigkeit der KStK hätte bereits im Einspracheverfahren vorgebracht werden müssen, sind doch entsprechende Vorbringen nach den Regeln von Treu und Glauben so früh als möglich geltend zu machen, anderenfalls die Berufung darauf verwirkt (BGE 132 II 485 E. 4.3 S. 496 f.; vgl. Urteil BGer 2C_128/2017, 2C_129/2017 vom 10.2.2017 E. 4.2.1). Die Rüge ist somit grundsätzlich nicht zu hören.

1.2 Das Einspracheverfahren ist seiner Natur nach ein fortgesetztes Veranlagungsverfahren, weshalb ganz oder zumindest zum Teil die gleichen Personen über die Einsprache entscheiden, welche zuvor den Veranlagungsentscheid getroffen haben. Die Kantonale Steuerkommission als Einsprachebehörde (vgl. § 126 Abs. 1 StG) muss deshalb nicht eine von der Verwaltung unabhängige Gerichtsstanz sein. Auch besteht keine bundesrechtliche Verpflichtung, neben dem kantonalen Verwaltungsgericht eine weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz vorzusehen (vgl. Urteil BGer 2C_1075/2017 vom 30.7.2018 E. 2.1.2 publiziert in: StPS 2018 S. 24 ff.). Insoweit ist die Behauptung, die Einsprachebehörde müsse eine von der Verwaltung unabhängige Gerichtsstanz sein, vom Ansatz her unzutreffend (vgl. Urteil BGer 2C_557/2013, 2C_569/2013 vom 12.8.2013 E. 3.2).

1.3 Das Schwyzer Steuergesetz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 sieht in § 153 die Besonderheit eines zweistufigen Einspracheverfahrens vor (zunächst Überprüfung durch die verfügende Abteilung; Überweisung an die

Steuerkommission nur, wenn sich die Einsprache als unbegründet erweist oder keine Einigung erzielt werden kann). Bei der KStK, die in ihrer heutigen Ausgestaltung auf einen politischen Kompromiss aus dem Jahr 1988 zurückgeht (vgl. dazu Beschluss des Regierungsrates des Kantons Schwyz RRB Nr. 142/2017 vom 21.2.2017 zur Beantwortung der Interpellation I 5/16 "Steuerkommission unabhängig machen"), handelt es sich nicht um eine vollständig verwaltungsunabhängige Rekurskommission. Die KStK, welche zuvor mehrheitlich aus verwaltungsinternen Mitgliedern bestand, setzt sich seither aus dem Vorsteher der Steuerverwaltung als Präsident und acht verwaltungsexternen Mitgliedern zusammen, die jeweils auf eine Amtsdauer von vier Jahren vom Regierungsrat gewählt werden. Das Sekretariat der Steuerkommission wird vom Rechtsdienst der kantonalen Steuerverwaltung geführt (vgl. Weisung des Regierungsrates vom 18.1.2011 / 4.6.2019 über die Organisation der kantonalen Steuerkommission und das kantonale Einspracheverfahren, Steuerbuch Nr. 50.13, StKW). Sachentscheide werden in Dreierbesetzung (Präsident und zwei externe Mitglieder) gefällt. Insofern verfügt die KStK im Vergleich zu einem üblichen Einspracheverfahren über eine erhöhte Unabhängigkeit, was für den Rechtsuchenden den Vorteil eines erhöhten Rechtsschutzes und den Vorteil einer niederschweligen Zugänglichkeit bedeutet. In der Beantwortung der vorerwähnten Interpellation erachtete der Regierungsrat einen Umbau der KStK in eine vollständig verwaltungsunabhängige Rekurskommission als nicht nötig. Die Funktion der bundesrechtlich geforderten unabhängigen Rekursinstanz (vgl. Art. 50 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] vom 14.12.1990) wird vom Verwaltungsgericht (vgl. § 127 StG) uneingeschränkt wahrgenommen. Eine zweite verwaltungsunabhängige Instanz kann vorgesehen werden, muss es aber nicht (vgl. Art. 50 Abs. 3 StHG). Die KStK erhebt mithin nicht den Anspruch der Unabhängigkeit im Sinne einer gerichtlichen Instanz. Die Rüge der Beschwerdeführer bzw. des Beschuldigten zielt ins Leere. Sie können sich für das vorinstanzliche Verfahren entsprechend auch nicht auf Art. 6 Abs. 1 EMRK berufen, der ausschliesslich für das gerichtliche Verfahren gilt (VGE II 2019 44 vom 16.9.2020 E. 1.3.3).

2. Weiter soll nach Ansicht des Beschwerdeführers/Beschuldigten, nachdem das Recht zur Festsetzung der Nachsteuern für die Steuerperioden 2006 und 2007 unstrittig verjährt bzw. verwirkt ist, folglich auch die Verhängung von Busen wegen vollendeter Steuerhinterziehung in diesen Steuerperioden nicht mehr zulässig sein.

Der Beschwerdeführer/Beschuldigte verkennt damit, dass nach dem Gesetz unterschiedliche Verjährungsregeln zu beachten sind.

Die zeitliche Befristung für die Festsetzung der Nachsteuer ist als Verwirkung ausgestaltet. Dies bedeutet, dass das Recht, das Nachsteuerverfahren durchzuführen, allein aufgrund des Zeitablaufs seit der massgebenden Steuerperiode verwirkt.

Demgegenüber ist die zeitliche Befristung für das Steuerstrafverfahren als Verfolgungsverjährung ausgestaltet. Die Verfolgungsverjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlässt.

Es besteht kein Zusammenhang, dass eine allfällige Busse gemäss Absicht des Gesetzgebers von der Nachsteuer abhängig ist oder zufolge Verjährung der Nachsteuern nicht mehr zulässig wäre.

Das zeigt sich schon daran, dass der Gesetzgeber nicht von der Nachsteuer ("nicht erhobene Steuer"; vgl. § 175 Abs. 1 StG, Art. 151 DBG), sondern von der "hinterzogenen Steuer" spricht, welche die Grundlage für den Bussenrahmen bildet (vgl. § 202 Abs. 2 StG, Art. 175 Abs. 1 DBG).

Zudem wird der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung bereits mit der Rechtskraft der ungenügenden oder zu Unrecht im ordentlichen Verfahren unterbliebenen Veranlagung gesetzt. Der tatbestandliche Erfolg gilt damit selbst dann als eingetreten und wird nicht dadurch ungeschehen gemacht, wenn das Recht zur Festsetzung der Steuer, auf die sich die Tat bezieht, verjährt bzw. verwirkt ist.

3. Sodann wird vom Beschwerdeführer/Beschuldigten eine Verletzung des Beschleunigungsgebots (Art. 29 Abs. 1 BV) gerügt. Daraus möchte der Beschwerdeführer/Beschuldigte ableiten, dass das Steuerstrafverfahren einzustellen oder dass er zumindest von Schuld und Strafe freizusprechen sei.

Auch in diesem Punkt kann dem Beschwerdeführer/Beschuldigten nicht gefolgt werden.

Im vorliegenden Fall mag die lange Verfahrensdauer, insbesondere nach Erhebung der Einsprache des Beschwerdeführers/Beschuldigten gegen die (Nachsteuer-/Bussen-) Verfügung der KStV/VdBSt vom 21. November 2016 bis zum Vorliegen des Einspracheentscheids der KStK/VdBSt vom 9. Dezember 2022, unter dem Gesichtspunkt des Rechtsverzögerungsverbots zwar jedenfalls nicht unbedenklich erscheinen.

Der Beschwerdeführer/Beschuldigte muss sich entgegenhalten lassen, dass er die lange Verfahrensdauer aber selbst jahrelang nicht beanstandet hat. Wenn er sich nun auf die lange Verfahrensdauer beruft und damit die Einstellung des

Steuerstrafverfahrens erreichen will, verhält er sich widersprüchlich (vgl. BGE 130 I 312 E. 5.2 S. 332; Urteil BGer 2C_716/2022 vom 15.11.2022 E. 4 publiziert in StE 2023 DBG/ZH A 21.18 Nr. 9).

4. In formeller Hinsicht wird von den Beschwerdeführern bzw. dem Beschuldigten zudem eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und insbesondere der Begründungspflicht der Behörden gerügt.

Es stellt jedoch keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, dass die KStV/VdBSt das Nachsteuerverfahren aufgrund von § 19 StG bzw. Art. 18 DBG einleitete, dann aber in der (Nachsteuer-/Bussen-) Verfügung auf die (Einkommens-) Generalklausel abstellte. Eine solche Motivsubstitution, mit der ein Sachverhalt mit anderen Argumenten im Ergebnis rechtlich gleich gewürdigt wird, ist zulässig, ohne dass der davon betroffenen Verfahrenspartei die Gelegenheit zur vorgängigen Stellungnahme einzuräumen gewesen wäre (vgl. BGE 140 II 353 E. 3.1 S. 356).

Soweit eine Verletzung der Begründungspflicht durch die Vorinstanz geltend gemacht wird, weil diese es unterlassen habe, eine Begründung darüber nachzuliefern, weshalb die Deliktseinkünfte zuerst auf der Grundlage aus selbständiger Erwerbstätigkeit und anschliessend aufgrund der Generalklausel besteuert werden sollten, kommt der Beschwerde keine selbständige Bedeutung zu. Sie erschöpft sich in der Rüge der falschen Rechtsanwendung durch die Vorinstanz.

5. In tatsächlicher Hinsicht ist vom Sachverhalt, den die Strafbehörden festgestellt haben, auszugehen (vgl. dazu insbesondere Urteil des Strafgerichts Schwyz Erwägung Ziff. I.B.1.).

Der Beschwerdeführer/Beschuldigte wurde mit Urteil des Strafgerichts Schwyz vom 25. Februar 2016 und Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Schwyz vom 29. November 2016 rechtskräftig verurteilt (u.a.) wegen mehrfacher (einfacher) Veruntreuung im Sinne von Art. 138 Ziff. 1 StGB.

Ihm wurde vorgeworfen, als Kassier der Vereine C., D. und E. (in der Zeit zwischen dem 4. April 2005 und dem 13. September 2012) in total 58 Fällen Geldbeträge im Gesamtbetrag von Fr. 1'414'104.-- von den Vereinskonten auf eigene Konten überwiesen zu haben, um damit spekulative Börsengeschäfte zu tätigen, Kosten resp. Liquiditätsengpässe seiner Firmen zu decken, Lotto zu spielen sowie private Aufwendungen für sich und seine Familie zu finanzieren.

Soweit die Beschwerdeführer bzw. der Beschuldigte von einem anderen Sachverhalt ausgehen wollen, ohne darlegen zu können, dass die Feststellungen der Strafbehörden unrichtig sind, kann ihnen nicht gefolgt werden.

6. Ergibt sich, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, ist die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer einzufordern (vgl. § 175 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG).

Im Nachsteuerpunkt ist zur Hauptsache streitig und zu prüfen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang es sich bei den durch die Veruntreuung des Geldes der Vereine bewirkten Vermögenszugängen um der Einkommenssteuer unterliegende *Einkünfte* handelt.

6.1 In tatsächlicher Hinsicht ist erwiesen, dass der Beschwerdeführer/Beschuldigte sich durch die Veruntreuung des Geldes der Vereine unrechtmässig bereichert hat, indem er das ihm anvertraute Geld in pflichtwidriger Weise in seinem Nutzen verwendete.

Im Steuerrecht herrscht das verfassungsmässige Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen wird dieses Gebot durch die Reinvermögenszugangstheorie konkretisiert, die in der Generalklausel ihren Niederschlag gefunden hat (vgl. BGE 139 II 363 E. 2 S. 365).

Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGE 140 II 353 E. 2.1 S. 355 m.H. [grundlegend: BGE 73 I 135 E. 1]; vgl. Urteil BGer 2C_879/2021 vom 8.7.2022 E. 5.1).

Der Grundsatz der Wertneutralität des Steuerrechts besagt, dass nicht zwischen illegalen und erlaubten Geschäften zu unterscheiden ist (vgl. BGE 143 II 8 E. 7.6 S. 28), weshalb auch Vermögenszugänge aus unerlaubten Handlungen, wozu auch die Veruntreuung gehört, steuerbares Einkommen im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie bilden (vgl. auch Urteil BGer 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23.5.2016 E. 8.2).

Es steht ausser Frage, dass die Veruntreuung des Geldes der Vereine beim Beschwerdeführer/Beschuldigten auch einen entsprechenden Vermögenszugang im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie zu bewirken vermochte, insoweit dieser dadurch seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit steigern konnte.

Steuerrechtlich kann offen bleiben, ob der durch die Veruntreuung des Geldes der Vereine bewirkte Vermögenszugang als Einkunft aus einer (rechtswidrigen) selbständigen Erwerbstätigkeit zu gelten hat, nachdem der Vermögenszugang aufgrund der Generalklausel so oder anders als Einkunft zu erfassen ist (vgl. auch Urteil BGer 2C_616/2016, 2C_617/2016 vom 3.11.2016 E. 3.1).

Berufs- oder gewerbsmässiges Handeln im Sinne des sogenannten Markteinkommenskonzepts wird nicht vorausgesetzt.

Es spielt in diesem Zusammenhang auch keine Rolle, dass der Beschwerdeführer/Beschuldigte angeblich "nie den Willen zum Erwerb von Einkommen mit diesen veruntreuten Geldern" hatte.

Unbehelflich ist auch der Einwand des Beschwerdeführers/Beschuldigten, dass er sich das veruntreute Geld nur "ausleihen" wollte, um es dann wieder zurück zu bezahlen, wenn die Geldanlagen erfolgreich gewesen wären.

6.2 Der Reinvermögenszugang besteht in einer Nettogrösse. Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Periode (BGE 149 II 19 E. 5.1; 143 II 402 E. 5.1 und E. 5.2; 139 II 363 E. 2.1 und E. 2.2 m.w.H.; vgl. Urteil BGer 2C_879/2021 vom 8.7.2022 E. 5.1).

In der (Nachsteuer-/Bussen-) Verfügung vom 21. November 2016 ist die KStV/VdBSt aufgrund der Anklageschrift der Staatsanwaltschaft des Kantons Schwyz von einem un versteuerten Deliktsgewinn (in den Steuerperioden 2005 bis 2010) von insgesamt Fr. 1'161'662.-- (= Fr. 783'727.-- + Fr. 336'000.-- + Fr. 41'934.80) ausgegangen.

Steuerperiode	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Verein C.	36'100.00	122'713.00	410'000.00	112'500.00	61'414.00	41'000.00	783'727.00
Verein D.	60'000.00	30'000.00	210'000.00	6'000.00	30'000.00	0.00	336'000.00
Verein E.	0.00	0.00	0.00	21'334.80	20'600.00	0.00	41'934.80
Vermögenszugang	96'100.00	152'713.00	620'000.00	139'834.80	112'014.00	41'000.00	1'161'661.80

Die entsprechenden deliktischen Vermögensschädigungen bzw. unrechtmässigen Geldentnahmen zum Nachteil der Vereine sind mit Urteil des Strafgerichts Schwyz vom 25. Februar 2016 und Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Schwyz vom 29. November 2016 bestätigt worden.

Im Steuerrecht müssen indessen im Unterschied zum Strafrecht, wo für die Bestrafung wegen Veruntreuung auch eine bloss vorübergehende Bereicherung genügt (vgl. BGE 118 IV 27 E. 3a S. 30), für die Bemessung der Vermögenszugänge die in derselben Periode wieder zurückbezahlten Geldbeträge vom Deliktobetrag wieder abgezogen werden (vgl. dazu insbesondere Urteil des Strafgerichts Schwyz Erwägung Ziff. I.B.2.2, I.B.2.3 und I.B.2.4):

Steuerperiode	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Verein C.	-30'000.00	-20'000.00	-	-5'500.00	-	-	-55'500.00
Verein D.	-60'000.00	-30'000.00	-	-	-	-	-90'000.00
Verein E.	-	-	-	-14'500.00	-600.00	-	-15'100.00

Rückzahlung	-90'000.00	-50'000.00	-	-20'000.00	-600.00	-	-160'600.00
-------------	------------	------------	---	------------	---------	---	-------------

Die Realisation der Einkünfte aus der Veruntreuung des Geldes der Vereine war damit als faktischer Vorgang mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über die Vermögenswerte abgeschlossen.

Diese Vermögenszugänge nach Abzug der in derselben Periode wieder zurückbezahlten Geldbeträge sind deshalb in den fraglichen Steuerperioden steuerbar, es sei denn, der Beschwerdeführer/Beschuldigte hätte bereits in diesem Zeitpunkt ernsthaft mit der Ablieferung der Geldbeträge rechnen müssen. Dies war jedoch nicht der Fall.

6.3 Kein steuerbares Einkommen entsteht dann, wenn der Fehlbare seine unrechtmässige Erwerbung abliefern muss, wie das bei Vermögenszugängen aus unerlaubten Handlungen von Gesetzes wegen vorgesehen ist. Der Zufluss wird durch die Ablieferungspflicht grundsätzlich neutralisiert (vgl. Urteil BGer 2C_616/2016, 2C_617/2016 vom 3.11.2016 E. 2.2.3).

Jedoch ist dies nur der Fall, wenn mit der Erfüllung der Ablieferungspflicht ernstlich gerechnet werden muss. Den Einkommenszufluss hindert einzig ein liquider Anspruch auf Ablieferung, dessen Durchsetzung unmittelbar bevorsteht (vgl. Urteil BGer 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23.5.2016 E. 8.2).

Vorliegend lässt die Anerkennung der Zivilforderungen der Geschädigten im Strafverfahren die Vermögenszugänge nicht zur "Nichteinkunft" werden, auch wenn aufgrund des Urteils des Strafgerichts Schwyz vom 25. Februar 2016 und des Urteils des Kantonsgerichts des Kantons Schwyz vom 29. November 2016 mittlerweile feststeht, dass der Beschwerdeführer/Beschuldigte die widerrechtlich erlangten Vermögensvorteile zurück leisten müssen.

Per Ende der fraglichen Steuerperioden bestand hingegen kein liquider Anspruch auf Ablieferung dieser Vermögenswerte. Dass es sich anders verhalten hätte, können die Beschwerdeführer bzw. der Beschuldigte nicht belegen.

Die zeitliche Abgrenzung des Abflusses von Einkommen wird nach den gleichen Kriterien vorgenommen, wie die betreffend des Zuflusses. Aufwendungen fließen somit grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist (sog. Soll-Methode). Dies steht ebenfalls unter dem Vorbehalt, dass mit der Zahlung gerechnet werden kann. Ist dagegen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (sog. Ist-Methode) (vgl. Urteil BGer 2C_357/2014, 2C_358/2014 vom 23.5.2016 E. 8.3.2).

Im vorliegenden Fall sind deshalb die (erst viele Jahre später) gerichtlich anerkannten, aber offensichtlich (jedenfalls weitgehend) uneinbringlichen Zivilforderungen der Geschädigten in den Steuerperioden 2005 bis 2010 nicht zu berücksichtigen. Nachdem die Erfüllung der Forderungen (wegen der Zahlungsunfähigkeit des Beschwerdeführers/Beschuldigten) als besonders unsicher erscheint, rechtfertigt es sich, dass auf den späteren Zeitpunkt der Erfüllung der Ansprüche abgestellt wird.

6.4 Es ist zwischen den Parteien unstrittig geblieben, dass abweichend von der strengen Periodenbetrachtung die nachträglich aufgrund der erst viele Jahre später gerichtlich eingezogenen und zu Gunsten der Geschädigten verwendeten Vermögenswerte und die ebenfalls erst viele Jahre später einsetzenden (Teil-) Zahlungen der Zivilforderungen der Geschädigten noch im Nachsteuerverfahren in den Steuerperioden 2005 bis 2010 berücksichtigt worden sind.

Korrekterweise darf dann aber nicht einfach eine anteilmässige Anrechnung im Verhältnis der Vermögenszugänge in den Steuerperioden stattfinden (vgl. angefochtener Einspracheentscheid Erwägungen Ziff. 4.6), sondern sind die eingezogenen und zugesprochenen Vermögenswerte und mangels anderer Vereinbarungen auch die (Teil-) Zahlungen der Zivilforderungen der Geschädigten zuerst nach dem vom Strafgericht festgelegten Verteilschlüssel (Verein C.: 64%, Verein D.: 32% und Verein E.: 4%) auf die Geschädigten aufzuteilen und danach entsprechend den in Art. 86 f. OR vorgesehenen Anrechnungsregeln (zeitliche Reihenfolge unter mehreren fälligen Schulden) zu berücksichtigen, womit sich folgende Anrechnung ergibt:

Steuerperiode	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Verein C. (64%)	-6'100.00	-66'951.52	-	-	-	-	-73'051.52
Verein D. (32%)	-	-	-36'525.76	-	-	-	-36'525.76
Verein E. (4%)	-	-	-	-4'565.72	-	-	-4'565.72
Anrechnung	-6'100.00	-66'951.52	-36'525.76	-4'565.72	-	-	-114'143.00*

*vgl. angefochtener Einspracheentscheid S. 9: eingezogene Deliktsgewinne von Fr. 93'343.-- zuzüglich Rückzahlungen von monatlich Fr. 400.-- seit September 2017 bis Ende 2022 (mit Unterbrüchen) entsprechend Fr. 20'800.--, total also Fr. 114'143.--.

6.5 Im Weiteren ist es jedoch nach der strengen Periodenbetrachtung als ausgeschlossen zu betrachten, dass allfällige weitere Zahlungen (ab 1. Januar 2023) ebenfalls noch als Vermögensabgänge (rückwirkend) im Nachsteuerverfahren in den Steuerperioden 2005 bis 2010 oder auch noch danach im Rahmen eines Revisionsverfahrens berücksichtigt werden können.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass damit die Reinvermögenszugänge (Vermögenszugänge und -abgänge) in den Steuerperioden 2005 bis 2010 endgültig

feststehen, weil der Beschwerdeführer/Beschuldigte für die fraglichen Steuerperioden allfällige weitere Zahlungen (ab 1. Januar 2023) aufgrund des Periodizitätsprinzips nicht (mehr) in Abzug bringen kann. Im Ergebnis ist deshalb von folgenden Einkünften auszugehen:

Steuerperiode	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Total
Vermögenszugang	96'100.00	152'713.00	620'000.00	139'834.80	112'014.00	41'000.00	1'161'661.80
Rückzahlung	-90'000.00	-50'000.00	-	-20'000.00	-600.00	-	-160'600.00
Anrechnung	-6'100.00	-66'951.52	-36'525.76	-4'565.72	-	-	-114'143.00
Reinvermögenszugang	0.00	35'761.48	583'474.24	115'269.08	111'414.00	41'000.00	886'918.80

Die erst viele Jahre später einsetzenden Zahlungen (ab 1. Januar 2023) können, wenn überhaupt, erst zu dem Zeitpunkt berücksichtigt werden, wenn der Beschwerdeführer/Beschuldigte die Vermögenswerte tatsächlich zurückleistet und auch nur unter der Voraussetzung, dass die Schadenersatzleistungen in dieser späteren Periode als abzugsfähige Gewinnungskosten betrachtet werden können. Diese Frage kann hier offen bleiben.

7. Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt hat, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb, oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft (vgl. § 202 Abs. 1 StG; Art. 175 Abs. 1 DBG).

Im Steuerstrafpunkt geht der Beschwerdeführer/Beschuldigte zunächst - wie im Nachsteuerpunkt - davon aus, dass die zugeflossenen Mittel nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Überdies ist er der Ansicht, dass ihm in subjektiver Hinsicht weder Fahrlässigkeit, geschweige denn (Eventual-)Vorsatz vorgeworfen werden könne. Die Vorinstanz verkenne zudem, dass er sich nach dem nemo tenetur Grundsatz nicht selber belasten oder anzeigen müsse, und von ihm deshalb nicht habe verlangt werden können, die veruntreuten Gelder steuerlich zu deklarieren.

7.1 Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung liegt *objektiv* vor, wenn die steuerpflichtige Person bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.

Wie bereits im Nachsteuerpunkt festgestellt wurde, handelt es sich bei den durch die Veruntreuung des Geldes der Vereine bewirkten Vermögenszugängen um der Einkommenssteuer unterliegende *Einkünfte*.

Der Beschwerdeführer/Beschuldigte hat es unterlassen, in den Steuererklärungen die steuerbaren Einkünfte zu deklarieren. Die in Rechtskraft erwachsenen

Veranlagungen beruhen auf einem zu tiefen Einkommen. Damit liegt objektiv vollendete Steuerhinterziehung vor.

7.2 Der *subjektive* Tatbestand setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus.

Den subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt, wem Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist. Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt, wobei es genügt, wenn er die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (sog. Eventualvorsatz) (vgl. Urteil BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019 E. 4.1).

7.2.1 Der Argumentation des Beschwerdeführers/Beschuldigten, dass er mit den strafbaren Geldentnahmen gar kein Einkommen habe generieren wollen, weshalb er auch keinen Vorsatz für eine Hinterziehung gehabt haben könne, kann nicht gefolgt werden.

Entgegen seiner Ansicht durfte er unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht davon ausgehen, dass die ihm zugeflossenen Mittel nicht der Einkommenssteuer unterliegen würden.

Dass der Beschwerdeführer/Beschuldigte an die Rechtmässigkeit seiner Vorgehensweise glaubte und nicht mit der Möglichkeit rechnete, sich einer Hinterziehung schuldig zu machen, kann ausgeschlossen werden.

Die Vorinstanz durfte es deshalb als erwiesen betrachten, dass der Beschwerdeführer/Beschuldigte sich vorsätzlich durch die Nichtdeklaration der deliktischen Einkünfte der entsprechenden Besteuerung entziehen wollte.

7.2.2 Es liegen auch keine Rechtfertigungs- oder Schuldausschlussgründe vor.

Der Einwand des Beschwerdeführers/Beschuldigten, dass im vorliegenden Fall die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung den nemo-tenetur Grundsatz verletzt, geht fehl. Die Bestrafung wegen Einreichens einer wahrheitswidrigen bzw. unvollständigen Steuererklärung ist unbedenklich. Dies stellt kein Beispiel für eine erzwungene Selbstbelastung in Bezug auf eine Straftat dar, die zuvor begangen worden ist, sondern es ist die Straftat selbst. Es mag sein, dass die Vermögenszugänge aus unerlaubten Handlungen in der Steuererklärung nicht deklariert wurden, um zu verhindern, dass die Steuerbehörden ein Verhalten aufdecken, das strafbar ist und zu einer Strafverfolgung führen kann. Das Selbstbelastungsprivileg kann jedoch nicht so ausgelegt werden, dass es eine allgemeine Immunität für Handlungen gewährt, die durch den Wunsch motiviert sind, sich den Ermittlungen der Steuerbehörden zu entziehen (vgl. BGE 131 IV 36 S. 42 E. 3.1).

7.3 Der Beschwerdeführer/Beschuldigte wendet sich auch gegen die Strafzumessung.

Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (vgl. § 202 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG).

In der (Nachsteuer-/Bussen-) Verfügung der KStV/VdBSt vom 21. November 2016 ist der Bussenfaktor unter Berücksichtigung der gesamten Umstände auf 120% der Regelbusse festgelegt worden. Die Vorinstanz hat in Berücksichtigung des inzwischen eingetretenen Zeitablaufs und der schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse eine Busse von 80% der hinterzogenen Steuer als angemessen erachtet.

7.3.1 Die objektiven Tatumstände und das subjektive Verschulden des Beschwerdeführers/Beschuldigten sind zutreffend beurteilt worden.

Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers/Beschuldigten durfte bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens berücksichtigt werden, dass dieser über Jahre erhebliche Einkünfte nicht deklarierte (vgl. Urteil BGer 2C_298/2020 vom 9.10.2020 E. 12.3).

Die rechtliche Würdigung des Verschuldens – Handeln mit Vorsatz – ist nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer/Beschuldigte bestreitet nicht, dass er als Treuhänder über die notwendigen Spezialkenntnisse im Steuerrecht verfügte.

Auch aus dem nemo-tenetur Grundsatz kann der Beschwerdeführer/Beschuldigte nichts zu seinen Gunsten ableiten. Er kann sich nicht darauf berufen, dass ihm ein normgemässes Verhalten nicht zumutbar gewesen sei.

7.3.2 Es liegt auch keine Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" vor.

Die Steuerhinterziehung kann nicht als durch die Verurteilung des Beschwerdeführers/Beschuldigten wegen Veruntreuung, Geldwäscherei, Urkundenfälschung mitabgegolten gelten.

Das Steuerstrafrecht dient der Verhinderung von Steuerausfällen und auch der gerechten Verteilung der Steuerlast. Die Bestimmungen schützen damit unterschiedliche Rechtsgüter und stehen deshalb in echter Konkurrenz.

Zu beachten ist freilich, dass die Strafen zusammen nicht exzessiv ausfallen dürfen (vgl. BGE 122 I 257 E. 8 S. 266 f.), was jedoch bei der Bemessung der Hinterziehungsbusse berücksichtigt worden ist.

7.3.3 Der Vorwurf des Beschwerdeführers/Beschuldigten, dass die Vorinstanz die persönlichen und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse völlig ausser Acht gelassen habe, ist unbegründet.

Es kann auch nicht gesagt werden, dass von der Vorinstanz der Umstand nicht berücksichtigt worden sei, dass die Tat verhältnismässig lange Zeit zurückliegt.

Die Berücksichtigung des inzwischen eingetretenen Zeitablaufs und die schlechten wirtschaftlichen Verhältnisse des Beschwerdeführers/Beschuldigten sind von der Vorinstanz erwähnt worden. Insbesondere aus diesen Gründen hat die Vorinstanz eine Reduktion des Bussenfaktors auf 80% der hinterzogenen Steuer als angemessen erachtet.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers/Beschuldigten rechtfertigen es die prekären wirtschaftlichen Verhältnisse nicht, die Busse auf höchstens einen Drittel herabzusetzen. Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind eines unter verschiedenen Kriterien, anhand derer in erster Linie eine dem Verschulden angemessene Sanktion gebildet werden soll (vgl. Urteil BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012 E. 3.3).

Es ist von der Vorinstanz auch zu Recht darauf hingewiesen worden, dass bei Strafmilderungs- und Strafschärfungsgründen der ordentliche Strafrahmen nur zu verlassen ist, wenn aussergewöhnliche Umstände vorliegen und die für die betreffende Tat angedrohte Strafe im konkreten Fall zu hart bzw. zu milde erscheint (BGE 116 IV 55 E. 5.8 S. 63; vgl. auch Urteil BGer 6B_1157/2022 vom 24.2.2023 E. 2.2.2).

Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers/Beschuldigten ist die Vorstrafenlosigkeit bei der Strafzumessung nicht zwingend strafmindernd zu berücksichtigen (vgl. BGE 136 IV 1 E. 2.6 S. 2).

8. Schliesslich wird geltend gemacht, dass aufgrund der Zahlungsunfähigkeit des Beschwerdeführers/Beschuldigten die Ehefrau aus der Solidarhaft zu entlassen sei, weshalb um Feststellung der entfallenen Solidarhaft ersucht wird.

Es ist unstrittig, dass sich im Steuerstrafpunkt die Frage der Solidarhaftung nicht stellt (vgl. § 207 StG; Art. 180 DBG).

Im Nachsteuerpunkt ist demgegenüber davon auszugehen, dass verheiratete Personen, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, solidarisch für die Gesamtsteuer haften (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 1 StG, Art. 13 Abs. 1 Satz 1 DBG). Jeder Ehegatte haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn der andere Ehegatte zahlungsunfähig ist (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 StG, Art. 13 Abs. 1 Satz 2 DBG).

Begründet wird der Enthaltungsgrund der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten unter anderem damit, dass in diesem Falle die Haftung für die Gesamtsteuer unbillig wäre, weil der die Gesamtsteuer zahlende Ehegatte den auf den anderen Ehegatten entfallenden Anteil im internen Verhältnis überhaupt nicht mehr oder dann nur noch mit grosser Mühe einfordern könnte.

Haftungsverfügungen aufgrund des Steuergesetzes werden von der kantonalen Steuerverwaltung erlassen (§ 125 Abs. 2 StG; vgl. auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer: § 5 Ziff. 12 Kantonale Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [VVDBG; SRSZ 171.111] vom 20.12.1994).

Ob der Enthaltungsgrund der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten bereits im Veranlagungsverfahren oder im Bezugsverfahren geltend gemacht werden kann, wird kontrovers beurteilt. Es liegt jedoch auf der Hand, dass für die Prüfung der Frage der Zahlungsunfähigkeit eines Ehegatten grundsätzlich auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Bezugs abzustellen ist.

Es ist deshalb davon auszugehen, dass im Bezugsverfahren eine besondere Haftungsverfügung zu erlassen ist, die über die Zahlungsunfähigkeit befindet und den konkreten (Haftungs-) Anteil jedes Ehegatten festlegt. Werden Verfügungen der Bezugsorgane mit Haftungsverfügungen nach § 125 Abs. 2 StG verbunden, richtet sich deren Anfechtung ausschliesslich nach den Bestimmungen über die Anfechtung von Veranlagungsverfügungen (vgl. § 7 Abs. 4 Steuerbezugsverordnung [BezV; SRSZ 172.212] vom 19.12.2000).

Von daher kann der Vorinstanz beigeplichtet werden, dass die Frage der Zahlungsunfähigkeit im vorliegenden (Nachsteuer- und Steuerstraf-) Verfahren (noch) offen bleiben kann. Es versteht sich jedoch, dass den Beschwerdeführern daraus kein Rechtsnachteil erwachsen darf. Das bedeutet, dass bis zum Vorliegen einer rechtskräftigen Haftungsverfügung nicht von einem definitiven Rechtsöffnungstitel ausgegangen werden kann und die Bezugsorgane (Gemeinde, Amt für Finanzen) mit dem Inkasso der Steuerforderung (Bezugs- inkl. Vollstreckungsverfahren) bis zur Erstellung der Haftungsverfügung zuwarten müssen.

Sobald die Haftungsverfügung erlassen worden ist, ersetzt diese die Veranlagungsverfügung. Einzig die Haftungsverfügung bildet diesfalls einen Rechtsöffnungstitel (vgl. Urteil BGer 2C_142/2020 vom 15.6.2020 E. 2.2.3 m.H.).

9.1 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die Beschwerde bzw. das Gesuch um gerichtliche Beurteilung teilweise gutzuheissen ist, d.h. hauptsächlich im Nachsteuerpunkt infolge der Verjährung der Steuerperiode 2007 (dagegen weniger bei den nicht erhobenen Steuern der Steuerperioden 2007 bis 2010) und im Steuer-

strafpunkt zumindest geringfügig bei den hinterzogenen Steuern in den Steuerperioden 2006 bis 2010. Im Übrigen erweist sich die Beschwerde bzw. das Gesuch um gerichtliche Beurteilung als unbegründet und sind die Rechtsmittel im Sinne der Erwägungen abzuweisen.

9.2 Der angefochtene Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und die Sache zwecks Neufestsetzung von Nachsteuern und Bussen im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Sowohl im Nachsteuerpunkt wie auch im Steuerstrafpunkt ist zu berücksichtigen, dass bei den Vermögenszugängen in den Steuerperioden 2005 bis 2010 die in derselben Periode wieder zurückbezahlten Geldbeträge vom Deliktsbetrag abgezogen werden müssen, und dass bei den Vermögensabgängen die Zuteilung der gerichtlich eingezogenen und zugesprochenen Vermögenswerte und mangels anderer Vereinbarungen auch die Anrechnung der (Teil-) Zahlungen der Zivilforderungen der Geschädigten zuerst nach dem vom Strafgericht festgelegten Verteilschlüssel (Verein C.: 64%, Verein D.: 32% und Verein E.: 4%) zu erfolgen hat und alsdann nach den Anrechnungsregeln von Art. 86 f. OR (zeitliche Reihenfolge unter mehreren fälligen Schulden) vorzunehmen ist.

Im Nachsteuerpunkt ist festzustellen, dass das Recht zur Festsetzung der Nachsteuer für die Steuerperiode 2007 verjährt ist. Zutreffend ist auch (Replik, S. 7), dass per 31. Dezember 2023 die Nachbesteuerungsmöglichkeit für die Steuerperiode 2008 ebenfalls verwirkt.

9.3 Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in der Höhe von insgesamt Fr. 3'000.-- (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) den Nachsteuerpunkt betreffend im Umfang von Fr. 450.-- (= 3/10 v. Fr. 1'500.--) den Beschwerdeführern (unter Solidarhaft) und den Steuerstrafpunkt betreffend im Umfang von Fr. 1'350.-- (= 9/10 v. Fr. 1'500.--) dem Beschwerdeführer/Beschuldigten aufzuerlegen, im Übrigen im Umfang von Fr. 1'200.-- von der Vorinstanz bzw. vom Kanton Schwyz zu tragen (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 Satz 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974; Art. 144 Abs. 1 DBG).

9.4 Zudem haben die Vorinstanz bzw. der Kanton Schwyz den Beschwerdeführern bzw. dem Beschuldigten zufolge teilweisen Obsiegens im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (§ 74 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG in Verb. mit Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] vom 20.12.1968).

Die Vergütung an die Rechtsanwälte für die Parteivertretung vor den Gerichts-, Untersuchungs- und Anklagebehörden sowie den Verwaltungsbehörden in Rechtsmittelverfahren des Kantons Schwyz richtet sich nach dem Gebührentarif für Rechtsanwälte (GebTRA; SRSZ 280.411) vom 27. Januar 1975. Im Rahmen der in diesem Tarif festgesetzten Mindest- und Höchstansätze ist die Vergütung nach der Wichtigkeit der Streitsache, ihrer Schwierigkeit, dem Umfang und der Art der Arbeitsleistung sowie dem notwendigen Zeitaufwand zu bemessen (§ 2 Abs. 1 GebTRA). Wird die Vergütung pauschal zugesprochen, gilt die Mehrwertsteuer als in diesem Betrag enthalten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GebTRA). Für das Honorar in Verfahren vor dem Verwaltungsgericht sieht § 14 GebTRA einen Rahmen von Fr. 300.-- bis Fr. 8'400.-- vor.

Da die Beschwerdeführer bzw. der Beschuldigte im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nur teilweise obsiegen, haben sie lediglich Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung. In Anwendung der vorgenannten Bemessungskriterien sowie in Ausübung des pflichtgemässen Ermessens wird die zufolge teilweisen Obsiegens (erheblich) reduzierte Parteientschädigung vorliegend auf insgesamt Fr. 1'500.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt.

9.5 Im Rahmen der Rückweisung wird die Vorinstanz auch über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des Einspracheverfahrens neu zu befinden haben (vgl. § 154 Abs. 1 StG).

Für die Zusprechung und Bemessung der Parteientschädigung durch die kantonale Steuerkommission ist neben den im Gebührentarif genannten Bemessungskriterien (vgl. § 2 GebTRA) auch das Ergebnis des Vorverfahrens mit zu berücksichtigen. Insbesondere besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung, wenn eine Teilguthweisung der Einsprache nicht über das Ergebnis des Vorverfahrens hinausgeht. Im Übrigen findet § 74 VRP Anwendung (vgl. § 55 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VVStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001).

Insofern kann es sich auch im Einspracheverfahren rechtfertigen, aufgrund des Ausgangs des Verfahrens lediglich eine reduzierte Parteientschädigung festzusetzen und nicht den (vollen) tatsächlichen Stundenaufwand zu vergüten. Dabei ist es auch zulässig, die unentgeltliche Rechtspflege zu verweigern, soweit die Einsprache als aussichtslos betrachtet werden musste (vgl. auch Urteil BGer 2C_172/2016, 2C_173/2016 vom 16.8.2016 E. 6.3.2).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde bzw. das Gesuch um gerichtliche Beurteilung wird teilweise gutgeheissen, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zwecks Neufestsetzung von Nachsteuern und Bussen im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde bzw. das Gesuch um gerichtliche Beurteilung abgewiesen.
2. Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens von insgesamt Fr. 3'000.-- (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden zu Fr. 450.-- den Beschwerdeführern (unter Solidarhaft), zu Fr. 1'350.-- dem Beschwerdeführer/Beschuldigten und zu Fr. 1'200.-- der Vorinstanz bzw. dem Kanton Schwyz auferlegt. Auf die kantonsinterne Verrechnung wird verzichtet.

Die Beschwerdeführer bzw. der Beschwerdeführer/Beschuldigte haben am 14. Februar 2023 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass ein Rückerstattungsanspruch in der Höhe von Fr. 700.-- besteht.

3. Den Beschwerdeführern bzw. dem Beschuldigten wird für das verwaltungsgerichtliche Verfahren zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.
4. Die Vorinstanz hat über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Einspracheverfahren neu zu befinden.
5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtsschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).

6. Zustellung an:

- den Vertreter der Beschwerdeführer bzw. des Beschuldigten (2/R)
- die Vorinstanz (2/EB)
- das Gemeindekassieramt ... (A)
- und die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Bern (A).

Schwyz, 15. Dezember 2023

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 18. Dezember 2023