Urteilskopf

121 II 273

45. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 7. Juli 1995 i.S. B. gegen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Wallis und Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 6 EMRK; Art. 4 BV; Art. 89 Abs. 2 und 131 Abs. 1 BdBSt; Widerruf von Verfügungen; Auskunftspflicht im Steuerhinterziehungsverfahren; Unschuldsvermutung und Aussageverweigerungsrecht; Grundsatz "ne bis in idem".

Der Widerruf von Veranlagungsverfügungen (Nachsteuerverfügungen) während laufender Rechtsmittelfrist ist zulässig (E. 1).

Im Steuerhinterziehungsverfahren kann der Steuerpflichtige gestützt auf Art. 89 Abs. 2 BdBSt verpflichtet werden, Belege über die Herkunft der hinterzogenen Beträge vorzulegen; weigert er sich, so kann er nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt gebüsst werden (E. 2).

Diese Busse verletzt weder die Unschuldsvermutung noch das Recht, nicht gegen sich selbst aussagen zu müssen (E. 3).

Der Grundsatz "ne bis in idem" schliesst nicht aus, dass der Steuerpflichtige, der wiederholten Aufforderungen zur Vorlage derselben Belege nicht nachkommt, jedesmal gebüsst wird (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 6 CEDH; art. 4 Cst.; art. 89 al. 2 et 131 al. 1 AIFD; révocation de décisions; obligation de renseigner dans une procédure ouverte pour soustraction d'impôt; présomption d'innocence et droit de ne pas témoigner contre soi-même; principe "ne bis in idem".

Il est possible de révoquer des décisions de taxation (décisions d'imposition supplémentaire) pendant que le délai de recours court encore (consid. 1).

Dans la procédure ouverte pour soustraction d'impôt le contribuable peut, sur la base de l'art. 89 al. 2 AIFD, être tenu de fournir des renseignements sur la provenance des montants soustraits; en cas de refus, il peut être frappé d'une amende selon l'art. 131 al. 1 AIFD (consid. 2).

Cette amende ne viole ni la présomption d'innocence, ni le droit de ne pas témoigner contre soi-même (consid. 3).

Le principe "ne bis in idem" n'exclut pas que le contribuable qui ne donne pas suite aux injonctions répétées de fournir les mêmes renseignements, soit chaque fois amendé (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 6 CEDU; art. 4 Cost.; art. 89 cpv. 2 e 131 cpv. 1 DIFD; revoca di decisioni; obbligo d'informazione nell'ambito di una procedura per sottrazione d'imposta; presunzione d'innocenza e facoltà di non deporre contro sé stesso; principio "ne bis in idem".

È ammissibile revocare decisioni di tassazione (decisioni di ricupero d'imposta) prima che sia scaduto il termine di ricorso (consid. 1).

Nell'ambito di una procedura per sottrazione d'imposta, il contribuente può essere obbligato, giusta l'art. 89 cpv. 2 DIFD, a fornire giustificativi sulla provenienza degli importi sottratti; se rifiuta può essere punito con una multa in base all'art. 131 cpv. 1 DIFD (consid. 2).

Una simile multa non disattende né la presunzione d'innocenza né il diritto di non deporre contro sé stesso (consid. 3).

Il principio "ne bis in idem" non esclude che sia multato ogni volta il contribuente, il quale non dà seguito a ripetute richieste di fornire i medesimi giustificativi (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 274

BGE 121 II 273 S. 274

Das Schweizerische Bundesgericht ermächtigte am 6. Oktober 1987 die Eidgenössische Steuerverwaltung, in die Untersuchungsakten der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt in Sachen "P. und Gesellschaften" Einsicht zu nehmen. Dabei stellten die Steuerbehörden fest, dass B. in den Jahren 1979 bis 1985 beim Financier P. und dessen Gesellschaften M. und G. Vermögensanlagen getätigt hatte, die in den Steuerperioden 1981/82 bis 1987/88 nicht erfasst worden waren. Gestützt auf diesen Sachverhalt eröffnete der Vorsitzende der Bezirkssteuerkommission Zermatt (Veranlagungsbehörde) am 11. Dezember 1987 ein Hinterziehungsverfahren gegen B. für die Steuerperioden 1981/82 und folgende der eidgenössischen Wehrsteuer bzw. direkten Bundessteuer und verlangte von ihm sämtliche die Gesellschaften M. und G. betreffenden

BGE 121 II 273 S. 275

Unterlagen. Der Steuerpflichtige bestätigte am 22. Dezember 1987 durch seinen Treuhänder, dass er "tatsächlich während den Jahren 1979 bis 1985 Anlagen bei Herrn P. bzw. bei seinen Gesellschaften getätigt hat und dass diese Gelder in seiner persönlichen Steuererklärung nicht ordnungsgemäss deklariert worden sind." Die diesbezüglichen Unterlagen legte er jedoch nicht vor, weshalb er am 24. Juni 1988 erneut aufgefordert wurde, die Herkunft der Mittel für seine Vermögensanlagen bei P. in der Höhe von rund Fr. 238'000.– nachzuweisen. Nachdem der Steuerpflichtige auch dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, beschloss die Bezirkssteuerkommission Zermatt an ihrer Sitzung vom 2. September 1988, die Zinserträge aus den bei P. getätigten Einlagen für acht Jahre (1979 bis 1986) nachzubesteuern. Am 29. September und 11. Oktober 1988 eröffnete der Vorsitzende der Bezirkssteuerkommission dem Steuerpflichtigen die Nachsteuerveranlagungen für die eidgenössischen Wehrsteuern bzw. direkten Bundessteuern 1981 bis 1988. Mit Schreiben vom 7. Oktober 1988 und 20. Oktober 1988 hob er aufgrund einer "Intervention des eidgenössischen Inspektors für den Kanton Wallis ... und nach Rücksprache mit dem Chef der kantonalen Steuerverwaltung" diese Nachbesteuerung jedoch wieder auf. Gleichzeitig verlangte er vom Steuerpflichtigen, die Herkunft der bei P. investierten Mittel offenzulegen. Nachdem der Steuerpflichtige dieser und einer weiteren Aufforderung vom 19. Januar 1989 nicht nachgekommen war, auferlegte ihm die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 28. Februar 1989 gestützt auf Art. 131 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt, SR 642.11) eine Ordnungsbusse von Fr. 1'000.–. Diese Busse wurde bezahlt. Am 7. April 1989 sowie 19. Juni, 17. Juli und 16. August 1990 mahnte die Bezirkssteuerkommission den Steuerpflichtigen erneut wegen des Versäumnisses. Mit Schreiben vom 3. August 1990 und 5. September 1990

stellte dieser sich auf den Standpunkt, dass die Nachsteuerveranlagungen am 29. September bzw. 11. Oktober 1988 eröffnet worden und inzwischen in Rechtskraft erwachsen seien; er könne daher nicht verpflichtet werden, weitere Auskünfte zu erteilen. In der Folge auferlegte die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer am 29. November 1990 dem Steuerpflichtigen gestützt auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt eine zweite Ordnungsbusse von Fr. 2'000.–.

BGE 121 II 273 S. 276

Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis bestätigte mit Urteil vom 18. Dezember 1992 diese Busse. Die gegen diesen Entscheid gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde weist das Bundesgericht ab

Erwägungen

aus folgenden Erwägungen:

1. Der Beschwerdeführer bestreitet, dass die am 29. September und 11. Oktober 1988 eröffneten Nachsteuerverfügungen widerrufen werden konnten. Die Verfügungen über die Nachsteuern seien in Rechtskraft erwachsen, und eine Busse wegen Auskunftsverweigerung falle daher nicht mehr in Betracht. a) Der Beschwerdeführer macht in erster Linie geltend, beim Steuerverfahren handle es sich um ein Mehrparteienverfahren, an welchem der Steuerpflichtige, die Veranlagungsbehörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (als Aufsichtsbehörde) beteiligt seien; die Rechtsmittelordnung des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer würde durcheinandergebracht, wenn Steuerverfügungen frei widerrufen werden könnten. aa) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann eine materiell unrichtige Verfügung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist unter bestimmten Voraussetzungen zurückgenommen werden. Danach sind das Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts und dasjenige an der Wahrung der Rechtssicherheit gegeneinander abzuwägen. In der Regel geht das Postulat der Rechtssicherheit dem Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts vor und ist ein Widerruf nicht zulässig, wenn durch die Verwaltungsverfügung ein subjektives Recht begründet worden oder die Verfügung in einem Verfahren ergangen ist, in dem die sich gegenüberstehenden Interessen allseitig zu prüfen und gegeneinander abzuwägen waren, oder wenn der Private von einer ihm durch die Verfügung eingeräumten Befugnis bereits Gebrauch gemacht hat. Diese Regel gilt allerdings nicht absolut; auch in diesen drei Fällen kann ein Widerruf in Frage kommen, wenn er durch ein besonders gewichtiges öffentliches Interesse geboten ist (BGE 119 Ia 305 S. 310 mit Zitaten; zur früheren Rechtsprechung, vgl. BGE 94 I 336 S. 343 f.). Interventionen vor Ablauf der Rechtsmittelfrist sind hingegen nicht denselben (strengen) Voraussetzungen unterworfen, wie sie für den Widerruf formell rechtskräftiger Verfügungen gelten. Massgebend hierfür ist die Überlegung, dass das Gebot der Rechtssicherheit und der Vertrauensgrundsatz

BGE 121 II 273 S. 277

bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft der Verfügung nicht die gleiche Bedeutung haben können wie nach diesem Zeitpunkt. In der Regel darf die Behörde daher, ohne dass besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, auf eine unangefochtene Verfügung zurückkommen, solange die Rechtsmittelfrist nicht abgelaufen ist (BGE 107 V 191 f., BGE 88 III 12 S. 14; RHINOW/KRÄHENMANN, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband 1990, Nr. 41 B I, S. 121; FRITZ GYGI, Zur Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsverfügungen, ZBl 83/1982 S. 153; BLAISE KNAPP, Grundlagen des Verwaltungsrechts, Band I, N 1250 ff. Vgl. auch Art. 58 Abs. 1 VwVG [SR 172.021], wonach im Verfahren vor Bundesverwaltungsbehörden die

Behörde ihre Verfügung selbst in der Rechtsmittelinstanz in Wiedererwägung ziehen kann). Fraglich ist, ob das auch im Steuerveranlagungsverfahren gilt. Im Urteil vom 9. April 1954 (ASA 23 S. 40/41) konnte das Bundesgericht die Frage noch offen lassen. Nach ERNST KÄNZIG (Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962, N. 9 zu Art. 95) darf während der laufenden Rechtsmittelfrist die Behörde ihre Veranlagung widerrufen und sie durch eine neue ersetzen. Demgegenüber wird in der neuen Auflage von KÄNZIG/BEHNISCH (Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Aufl. 1992, N. 10 zur Art. 95) die Meinung vertreten, dass die Veranlagungsbehörde während der Einsprache- oder Beschwerdefrist auf ihre Veranlagung nicht zurückkommen dürfe (gleicher Ansicht BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 4. Aufl. 1992, S. 353). Der Widerruf der Nachsteuerveranlagungen vom 29. September und 11. Oktober 1988 erfolgte am 7. und 20. Oktober 1988, in einem Zeitpunkt also, da die Steuerverfügungen noch nicht in formelle Rechtskraft erwachsen waren. Die Frage muss hier somit entschieden werden. bb) Formell rechtskräftige Steuerverfügungen sind grundsätzlich unabänderlich. Die Steuerfestsetzung wird damit für den Steuerpflichtigen wie für das Gemeinwesen endgültig. Begründet wird die erschwerte Abänderbarkeit solcher Verfügungen mit dem Gebot der Rechtssicherheit und damit, dass sie aufgrund eines Veranlagungs- oder Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln. Auf einen Veranlagungsentscheid kann daher nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt ist (BGE 98 Ia

568 S. 571; vgl. auch 111 Ib 209 E. 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 340 ff.). Diese Überlegungen zwingen jedoch nicht zur Annahme, dass die Steuerfestsetzung auch während der laufenden Rechtsmittelfrist unabänderlich sein muss. Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist sogar seitens der Behörden mit einer Beschwerde zu rechnen (Art. 107 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 132 Abs. 3 BdBSt). Solange das Schicksal einer Veranlagungsverfügung aber derart in der Schwebe ist, kann er sich nicht auf die Rechtssicherheit berufen. Angesichts der grossen Zahl solcher Verfügungen ist es zwingend, dass dem objektiven Recht in einem einfachen und raschen Verfahren zur Durchsetzung verholfen wird. Der Veranlagungsbehörde muss es deshalb möglich sein, während der Einsprachefrist auf eine nicht angefochtene Verfügung zurückzukommen (in diesem Sinn HÄFELIN/MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2. Aufl. 1993, Rz. 819a, S. 189; kritisch zur Kategorie der grundsätzlich unwiderruflichen Verfügungen auch: PETER SALADIN, Wiedererwägung und Widerruf formell rechtskräftiger Verfügungen, in: Sozialversicherungsrecht im Wandel, Festschrift 75 Jahre Eidgenössisches Versicherungsgericht, Bern 1992, S. 125). In gleicher Weise muss aber auch die Behörde, welche die Nachsteuern festzusetzen hat, die Nachsteuerveranlagung widerrufen können. Während der laufenden Rechtsmittelfrist darf somit die Behörde, ohne an besondere Voraussetzungen gebunden zu sein, auf eine nicht angefochtene Steuerveranlagung zurückkommen. Der Widerruf der Nachsteuerverfügungen während der noch laufenden Rechtsmittelfrist im vorliegenden Fall war in dieser Hinsicht zulässig. b) Der Beschwerdeführer hält den Widerruf der Nachsteuerverfügungen allerdings auch deshalb für ungültig, weil der Vorsitzende der Bezirkssteuerkommission nicht zuständig gewesen sei, die Nachsteuerveranlagungen zu widerrufen, sondern nur die Bezirkssteuerkommission als Behörde. Diese habe den Widerruf der Nachsteuerveranlagungen indessen erst am 31. Januar 1989 - nach Ablauf der Rechtsmittelfrist - genehmigt. In diesem Zeitpunkt habe ihr die Verfügungsmacht gefehlt. Auch dieser Einwand erweist sich als unbegründet. Für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig ist die Veranlagungsbehörde (Art. 68, 88 BdBSt). Diese Aufgabe ist im Kanton Wallis für die Einschätzung der natürlichen Personen grundsätzlich den Bezirks- oder Kreissteuerkommissionen übertragen (Art. 6 des kantonalen

Ausführungsreglements vom 25. April 1990 zum BdBSt). Demgegenüber obliegt die Durchführung des Verfahrens bei vollendeter Steuerhinterziehung der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Art. 132 BdBSt), deren Tätigkeiten im Kanton Wallis durch die kantonale Steuerverwaltung wahrgenommen werden (Art. 2 des zitierten Reglements). Zur Nachbesteuerung zuständig ist somit die kantonale Steuerverwaltung und nicht die Bezirkssteuerkommission. Ob die hier in Frage stehenden Nachsteuerveranlagungen bereits aus diesem Grund von Anfang an mangelhaft waren, kann indessen offenbleiben. Widerrufen wurden diese Verfügungen jedenfalls durch den Vorsitzenden der Bezirkssteuerkommission, der zugleich Beamter der kantonalen Steuerverwaltung ist (Art. 218 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes vom 10. März 1976), "nach Rücksprache mit dem Chef der kantonalen Steuerverwaltung", wie sich aus dem Schreiben vom 7. Oktober 1988 ergibt. Die von der unzuständigen Behörde erlassenen Nachsteuerverfügungen wurden somit während der laufenden Rechtsmittelfrist durch die für die Nachbesteuerung zuständige Behörde aufgehoben. Das war zulässig. c) Der Beschwerdeführer hält den Widerruf der Nachsteuerverfügungen noch aus einem weiteren Grund für unwirksam: am 2. September 1988 habe er sich mit der Bezirkssteuerkommission geeinigt, Nachsteuern im Betrag von insgesamt Fr. 100'000.– zu bezahlen; diese Abmachung stelle einen öffentlichrechtlichen Vertrag dar, an den beide Parteien gebunden seien. Ob eine solche Vereinbarung getroffen wurde, wie der Beschwerdeführer behauptet, erscheint fraglich. Das - allerdings unvollständige - "Protokoll" der Sitzung der Bezirkssteuerkommission vom 2. September 1992 enthält keinen Hinweis auf eine Übereinkunft dieser Art. Die Frage kann indessen offenbleiben. Da der Beschwerdeführer sich beharrlich weigerte, die verlangten Unterlagen beizubringen, hätten die Nachsteuerfaktoren ermessensweise veranlagt werden müssen; eines Abkommens über die geschuldete Nachsteuer bedurfte es dazu nicht. Abkommen über das steuerbare Einkommen oder über den Steuerbetrag sind im Recht der direkten Bundessteuer im übrigen unzulässig und unwirksam (vgl. Urteil vom 25. August 1988, ASA 58 S. 214 E. 2e). Der Beschwerdeführer vermag daher auch aus einem angeblichen Vertrag nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Zu prüfen bleibt, ob er wegen seiner Weigerung, den Steuerbehörden über die Herkunft der hinterzogenen Mittel Auskunft zu geben, gebüsst werden durfte.

2. Gemäss Art. 131 Abs. 1 BdBSt wird mit einer Busse von Fr. 5.– bis Fr. 10'000.– bestraft, wer - ohne dass der Tatbestand von Art. 129 BdBSt erfüllt ist - als Steuer- oder Auskunftspflichtiger den aufgrund dieses Beschlusses getroffenen amtlichen Verfügungen und Anordnungen vorsätzlich oder fahrlässig zuwiderhandelt. Es geht um die gesetzlichen Verpflichtungen, die sich für den Steuerpflichtigen namentlich aus den Art. 85 bis 87 und 89 BdBSt ergeben. Zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer mit seiner Weigerung, die verlangten Unterlagen vorzulegen, eine solche Verpflichtung schuldhaft verletzt hat. a) Die natürlichen Personen haben mit der Steuererklärung ein vollständiges Verzeichnis ihrer Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen einzureichen oder, wenn ein solches der Veranlagungsbehörde schon früher eingereicht wurde, die seither eingetretenen Veränderungen anzugeben (Art. 87 Abs. 3 Satz 1 BdBSt). Ist die Veranlagung aufgrund dieser Unterlagen nicht möglich, so hat die Veranlagungsbehörde die erforderlichen Erhebungen nach den Art. 89 bis 92 BdBSt vorzunehmen. Nach Art. 89 Abs. 2 BdBSt in der Fassung vom 9. Juni 1977 kann die Veranlagungsbehörde vom Steuerpflichtigen namentlich "die Vorlegung der in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege sowie die Einreichung von Bescheinigungen und Aufstellungen verlangen, die vom Steuerpflichtigen zu beschaffen oder zu erstellen sind und die für die Veranlagung von Bedeutung sein können" (Satz 1). Insbesondere hat der Steuerpflichtige "der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen die Namen der Personen zu nennen, mit denen er Rechtsgeschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat; er hat über seine vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche Auskunft zu geben" (Satz 2). Diese Verpflichtungen bestehen kraft der Verweisung in Art. 132 Abs. 2 Satz 1 BdBSt auch im Hinterziehungsverfahren. Verletzt der Steuerpflichtige diese Pflicht vorsätzlich oder fahrlässig, so wird er nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt gebüsst. b) Der Beschwerdeführer tätigte bei P. und dessen Gesellschaften Vermögensanlagen, die er nicht deklarierte. Das ist unbestritten und steht fest. Hingegen durften die Steuerbehörden ohne weitere

Beweise nicht davon ausgehen, die für diese Vermögensanlagen verwendeten Mittel stammten ihrerseits aus versteuertem Einkommen bzw. Vermögen. Zu Recht forderten sie den Beschwerdeführer daher auf, anhand von Unterlagen die Herkunft dieser Mittel nachzuweisen; es handelt sich ohne jeden Zweifel um Belege, die "für

die Veranlagung von Bedeutung sein können" (Art. 89 Abs. 1 Satz 1 BdBSt). Der Beschwerdeführer hätte bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren aufgefordert werden können, die Herkunft der bei P. investierten Mittel offenzulegen, wenn er damals diese Vermögensanlagen deklariert hätte, und er kann aufgrund von Art. 132 Abs. 2 BdBSt auch im Hinterziehungsverfahren verpflichtet werden, diesen Nachweis zu erbringen. Durch seine Weigerung, die diesbezüglichen Belege einzureichen, hat er seine Auskunftspflicht im Sinne von Art. 89 Abs. 2 BdBSt verletzt. Die objektiven Voraussetzungen der Widerhandlung nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt sind damit erfüllt. Der Beschwerdeführer macht im übrigen nicht geltend, dass es ihm entgegen seinem Willen nicht möglich sei, die fraglichen Dokumente vorzulegen. Er behauptet nur, dass er heute nicht mehr verpflichtet werden könne, darüber Auskunft zu erteilen, weil die Nachsteuerverfügungen in Rechtskraft erwachsen seien und sie nicht hätten widerrufen werden dürfen (was nach dem in Erwägung 1 Gesagten nicht zutrifft). Der Beschwerdeführer hat somit seine Verpflichtung zur Vorlage der fraglichen Dokumente wissentlich und willentlich verletzt und damit vorsätzlich gehandelt. Art. 131 Abs. 1 BdBSt ist daher auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

3. Der Beschwerdeführer wendet ein, dass er nicht gezwungen werden könne, im Steuerhinterziehungsverfahren Beweismittel einzureichen. Beim Steuerhinterziehungsverfahren handle es sich nach herrschender Lehre um ein echtes Strafverfahren, für das sowohl aus der Bundesverfassung wie auch aus Art. 6 EMRK folge, dass der Beschuldigte sich nicht selbst belasten müsse. Er könne deshalb nicht gebüsst werden, wenn er sich weigere, über seine Vermögensverhältnisse Auskunft zu geben.
a) Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung handelt es sich beim Hinterziehungsverfahren im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 129, 132 BdBSt) um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien gelten (BGE 119 Ib 311 E. 2e, f; vgl. auch BGE 116 IV 262 E. 3b/aa). Aufgrund des Aussageverweigerungsrechts ist der in einem Strafverfahren Beschuldigte berechtigt zu schweigen, ohne dass ihm aus seinem Schweigen Nachteile erwachsen oder daraus nachteilige Schlüsse gezogen werden dürfen. In der Schweiz ist das Aussageverweigerungsrecht des Beschuldigten als ein allgemeiner Grundsatz des Strafprozessrechts anerkannt und ergibt sich aus Art. 4 BV (BGE 106 Ia 7 ff.; vgl. auch BGE 109 Ia 166 ff.). Soweit es allerdings um die aus der Verfassung abgeleitete Garantie geht, kann das

Bundesgericht wegen seiner Bindung an die Bundesgesetzgebung (Art. 114bis Abs. 3 BV), zu der auch der Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer gehört, von der Ordnung, die der Bundesratsbeschluss in dieser Hinsicht aufstellt, nicht abweichen (BGE 119 Ib 311 E. 3b für den Grundsatz "ne bis in idem"). Eine ausdrückliche Garantie, dass der wegen einer strafbaren Handlung Beschuldigte nicht gezwungen werden darf, "gegen sich selbst als Zeuge auszusagen oder sich schuldig zu bekennen", enthält ferner Art. 14 Abs. 3 lit. g des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 (UNO-Pakt II; SR 0.103.2; AS 1993 750). Hingegen erwähnt Art. 6 EMRK das Recht des Beschuldigten, sich nicht selber belasten zu müssen, nicht ausdrücklich. Die Lehre leitet ein solches Recht dennoch aus der Unschuldsvermutung des

Art. 6 Ziff. 2 EMRK ab (VELU/ERGEC, La Convention européenne des droits de l'homme, Bruxelles 1990, S. 470 Ziff. 561; MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention, S. 288 Rz. 488). Die Rechtsprechung der Europäischen Organe ist nicht einheitlich. Nach der Praxis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften kann sich der Anspruch des Beschuldigten, nicht gegen sich selbst aussagen zu müssen, aus dem Recht auf Verteidigung (Art. 6 Ziff. 3 EMRK) ergeben, obschon die Konvention einen solchen Anspruch nicht ausdrücklich erwähnt (Urteil vom 18. Oktober 1989 i.S. Orkem SA gegen Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Urteil 374/87, Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes 1989, S. 3350, Ziff. 30, 34). Demgegenüber hat der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in einem neueren Entscheid ein Recht des Beschuldigten zu schweigen unmittelbar aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK abgeleitet (Urteil vom 25. Februar 1993 i.S. Funke gegen Frankreich, Publications de la Cour européenne des droits de l'homme, Série A, Vol. 256-A, Ziff. 41-44). b) Die Garantien von Art. 6 EMRK und Art. 14 UNO-Pakt II zugunsten des Beschuldigten gelten allerdings nur in Strafverfahren. Gemäss Art. 129 Abs. 1 BdBSt unterliegt einer Busse, wer dem Staat einen Steuerbetrag dadurch vorenthält, dass er (lit. b) Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht. Diese Busse ist nebst dem entzogenen Steuerbetrag zu bezahlen. Es handelt sich um eine Sanktion, die sowohl präventiv als auch repressiv wirken soll. Die

steuerrechtlichen Bestimmungen über die Hinterziehung haben zudem allgemeinen Charakter und richten sich an alle Bürger in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige. Geschütztes Rechtsgut ist der Fiskalanspruch des Staates. Solche Rechtsnormen unterscheiden sich von Strafnormen, welche das Vermögen Privater schützen, nicht grundsätzlich. Auch die Höhe der angedrohten Busse (bis zum Vierfachen des entzogenen Steuerbetrages) kann sich für den Betroffenen in gleicher Weise auswirken, wie eine strafrechtliche Verurteilung. Art. 6 EMRK ist deshalb auf Verfahren, in denen über eine Hinterziehungsbusse nach Art. 129 BdBSt zu entscheiden ist, anwendbar (BGE 119 Ib 311 E. 2e/f, S. 316 f.; vgl. auch Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte i.S. Bendenoun vom 24. Februar 1994, Série A, Vol. 284, Ziff. 47; ferner Urteil Öztürk vom 21. Februar 1984, Série A, Vol. 73, Ziff. 53). Anders als bei der Hinterziehungsbusse nach Art. 129 BdBSt handelt es sich bei der Nachsteuer nicht um eine strafrechtliche Sanktion. Nach heute herrschender Auffassung bildet die Nachsteuer keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung, sondern die Mehrsteuer, die sich aufgrund der Überprüfung der bisherigen Veranlagung ergibt. Vor allem hat sie keine pönale Funktion. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung der zuwenig veranlagten Steuer. Es kann daher auch als Revisionsverfahren zugunsten des Fiskus bezeichnet werden. Das Nachsteuerverfahren stellt auf diese Weise das Korrelat zur Revision der Veranlagung zugunsten des Steuerpflichtigen dar (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 283, 285, mit Hinweisen auch auf frühere, abweichende Auffassungen; ERNST HÖHN, Steuerrecht, 7. Aufl. 1993, S. 593, Ziff. 23, 27; vgl. ferner BGE 98 Ia 22 S. 25). Diese Auffassung liegt auch dem Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer zugrunde. Geschuldet ist nach Art. 129 BdBSt "der entzogene Steuerbetrag". Der deutsche Text vermeidet den Begriff "Nachsteuer", der in gewissen kantonalen Steuerordnungen mit pönalen Funktionen verbunden ist. Es gelten für sie keine besonderen Bemessungsgrundsätze, und es wird auf ihr kein Zuschlag erhoben. Der Steuerpflichtige hat lediglich die von Anfang an geschuldete, zu Unrecht nicht oder zu wenig veranlagte Steuer zu bezahlen. Es handelt sich somit nicht um eine Strafe oder um Schadenersatz, sondern um die ursprüngliche Steuerforderung, die nicht erloschen ist (KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 147 zu Art. 129; URS R. BEHNISCH, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 152).

c) Auch wenn es sich bei der Nachsteuer im Sinne von Art. 129 BdBSt nicht um eine Strafsanktion handelt, so wird sie doch in einem Hinterziehungsverfahren festgelegt, für welches die strafprozessualen Garantien gelten. Es stellt sich daher die Frage, ob der Steuerpflichtige gezwungen werden kann, im Hinterziehungsverfahren im Hinblick auf die Festsetzung der Nachsteuerforderung über seine finanziellen Verhältnisse Auskunft zu geben. aa) Im Hinterziehungsverfahren verfügt die zuständigen Steuerbehörde zur Festsetzung der Nachsteuerforderung über die gleichen Untersuchungsmittel wie die Veranlagungsbehörde im ordentlichen Einschätzungsverfahren (Art. 89 bis 91 in Verbindung mit Art. 132 Abs. 2 BdBSt). Weitergehende Massnahmen, wie sie den strafrichterlichen Behörden in einem Untersuchungsverfahren zustehen, beispielsweise das Recht, Zeugen zu befragen, Durchsuchungen vorzunehmen und Beweismittel zu beschlagnahmen oder Überwachungsmassnahmen anzuordnen, sind im Recht der direkten Bundessteuer zur Verfolgung der Steuerhinterziehung (unter Vorbehalt der Ermittlungen durch die besonderen Untersuchungsorgane des Bundes, Art. 139 BdBSt) nicht vorgesehen. Auch die Beweislast ist in beiden Verfahren gleich geregelt. Dabei gilt der in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 351, mit Hinweisen zur Rechtsprechung). Es ist zudem Sache des Steuerpflichtigen zu beweisen, dass die Darstellung in der Steuerdeklaration und in seinen weiteren Erklärungen zutrifft; andererseits ist der Beweis für nicht versteuertes Einkommen oder Vermögen von den Steuerbehörden zu erbringen (BGE 72 I 42 E. 2; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, S. 309, mit Nachweisen; s. auch HÖHN, a.a.O., S. 568 Ziff. 16, S. 574 Ziff. 28). Wenn indessen die von den Steuerbehörden gesammelten Beweise genügend Anhaltspunkte ergeben, dass der Steuerpflichtige unvollständig deklariert hat, so hat wiederum der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Behauptungen zu beweisen; er muss belegen, woher die Mittel stammen, die nicht deklariert wurden, und kann sogar verpflichtet werden, weitere Auskünfte über die von den Steuerbehörden offengelegten vertraglichen Beziehungen und über Leistungen im Hinblick auf bestimmte Personen zu erteilen (Art. 89 Abs. 2 Satz 2 BdBSt).

Dadurch wird der Steuerpflichtige nicht gezwungen, sich selbst zu belasten, da die Beweislast dafür, dass er bestimmte steuerbare Vermögenswerte und Leistungen nicht deklarierte oder in einem Vertragsverhältnis zu bestimmten Personen stand, den Steuerbehörden obliegt. Er muss lediglich über die Herkunft nicht versteuerter Mittel Auskunft geben, deren Vorhandensein durch die Steuerbehörden bereits hinlänglich nachgewiesen ist. Er wird damit gleich behandelt wie jeder andere Steuerpflichtige auch, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren erfüllen muss. bb) Verpflichtungen, wie sie den Steuerpflichtigen nach Art. 89 BdBSt treffen, sind im Verwaltungsrecht nicht ungewöhnlich. Es handelt sich um Mitwirkungspflichten, die dem Rechtsunterworfenen auferlegen, die Behörde offen und ehrlich zu informieren. Solche Auskunftspflichten finden sich in den Steuergesetzgebungen anderer Staaten und der Kantone ebenfalls. Sie bilden das Korrelat zur Beweislast, die für die steuerbegründenden Tatsachen den Steuerbehörden obliegt. Würde allein auf die Regeln über die Beweislast abgestellt, so könnte eine gesetzmässige und rechtsgleiche Besteuerung nie gelingen, weil über seine finanziellen Verhältnisse in der Regel allein der Steuerpflichtige umfassend Auskunft geben kann. Die der Veranlagungsbehörde obliegende Beweislast wird daher durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gemildert. Dieser hat nicht nur eine Steuererklärung einzureichen, sondern auch deren Richtigkeit nachzuweisen und der Veranlagungsbehörde auf Verlangen Auskunft zu geben über alles, was für die Veranlagung von Bedeutung sein kann. Dem Gesetz stehen noch andere Möglichkeiten offen, wie der Beweisnotstand überwunden werden kann, beispielsweise durch Herabsetzung der Beweisanforderungen oder durch Umkehr der Beweislast (FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 282 ff.). Bei der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen handelt es sich um das mildeste Mittel, um solchen Beweisschwierigkeiten zu begegnen. Würde hier ein Aussageverweigerungsrecht angenommen, so wäre das bisherige Steuersystem ernsthaft in Frage gestellt, weil dann bereits das normale Einschätzungsverfahren unter Umständen nach strafprozessualen Grundsätzen ablaufen müsste; es würde genügen, dass sich der Steuerpflichtige auf die eigene Steuerhinterziehung beruft, um sich auf diese Weise seiner Mitwirkungspflichten entledigen und jede Kontrolle erschweren, wenn nicht gar verunmöglichen zu können (s. auch KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, Nachsteuer- und

Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5. Januar

BGE 121 II 273 S. 286

1994, S. 102). Das kann weder Sinn noch Zweck der durch Art. 6 EMRK und Art. 14 UNO-Pakt II dem Beschuldigten garantierten Rechte sein. cc) Es gibt im materiellen Recht und insbesondere im Verwaltungsrecht eine grosse Zahl von Verhaltenspflichten, die unter anderem dazu dienen, einen Straftäter zu überführen, denen sich der Betroffene aber nicht mit dem Hinweis, dass er sich allenfalls selbst einer strafrechtlichen Handlung bezichtigen müsste, entziehen kann. Das lässt sich an verschiedenen Beispielen vor allem aus dem Strassenverkehr zeigen. Gemäss Art. 33 Abs. 3 der Verordnung über Bau- und Ausrüstung der Strassenfahrzeuge (BAV; SR 741.41) müssen gewisse Fahrzeuge mit einem Fahrtenschreiber ausgerüstet sein. Obwohl diese Pflicht gegebenenfalls dazu dient, den Fahrer einer Verletzung der Vorschriften über die Arbeits- und Ruhezeit sowie allenfalls derjenigen betreffend die Höchstgeschwindigkeit zu überführen, ist es selbstverständlich, dass ein Chauffeur gebüsst werden darf, wenn er den Fahrtenschreiber nicht in Betrieb hält. Er kann bei einem Unfall dessen Herausgabe auch nicht mit dem Hinweis verweigern, dass er damit möglicherweise selbst seine Bestrafung bewirke. Gleich verhält es sich mit den vielfältigen Pflichten, die den Automobilisten bei einem Unfall treffen. Auch wenn diese Pflichten dazu dienen, bei einem Unfall den strafrechtlich Verantwortlichen festzustellen (vgl. Art. 51 Strassenverkehrsgesetz, SVG; SR 741.01), kann kein Zweifel bestehen, dass pflichtwidriges Verhalten bei Unfall im Sinne von Art. 92 SVG strafbar ist. Besonders deutlich zeigt sich dies beim Delikt der Vereitelung der Blutprobe im Sinne von Art. 91 Abs. 3 SVG. Die Pflicht, sich einer Blutprobe zu unterziehen, hat zum vornherein den einzigen Zweck, sicherzustellen, dass der Täter, der in angetrunkenem Zustand gefahren ist, überführt und bestraft werden kann. Trotzdem ist die Vereitelung der Blutprobe strafbar (und muss auch unter dem Gesichtspunkt der Konvention bestraft werden können; Entscheid der Europäischen Kommission für Menschenrechte vom 4. Dezember 1978 i.S. X. gegen Niederlande, Décisions et rapports 16 S. 184; VILLIGER, a.a.O., S. 288 Rz. 488). Hinzuweisen ist schliesslich auf die verschiedenen Bestimmungen des Umweltschutzrechts, welche die Betreiber von Anlagen verpflichten, Störfälle zu melden. Obschon die Verursachung einer Umweltverschmutzung zur Einleitung eines Strafverfahrens führen kann, ist klar, dass der Staat zum Schutz des ökologischen Gleichgewichts die Verletzung der Meldepflichten unter Strafe stellen kann und muss (vgl. etwa Art. 22 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 71

BGE 121 II 273 S. 287

des Gewässerschutzgesetzes, SR 814.20). In gleicher Weise muss aber der Steuerpflichtige unter Strafdrohung angehalten werden können, über seine finanziellen Verhältnisse Auskunft zu geben, auch wenn er damit allenfalls eine Steuerhinterziehung eingestehen müsste. d) Aus den Akten der gegen P. geführten Strafuntersuchung war den Steuerbehörden bekannt, dass der Beschwerdeführer bei dessen Gesellschaften Investitionen tätigte, die er nicht deklarierte. Um sicherzustellen, dass die Mittel für diese Investitionen ihrerseits aus versteuertem Einkommen bzw. Vermögen herrührten, forderten die Steuerbehörden den Beschwerdeführer auf, die Herkunft dieser Mittel offenzulegen. Es geht um die Herausgabe derjenigen Dokumente, zu deren Vorlage der Beschwerdeführer bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte verpflichtet werden können, wenn er vollständig deklariert hätte (Art. 89 Abs. 2 BdBSt), und die nicht erst mit der strafbaren Handlung, d.h. mit der Steuerhinterziehung, hervorgebracht wurden. Wenn daher die Steuerbehörden zu einer Überprüfung der Herkunft der bei P. und dessen Gesellschaften investierten Mittel schritten und den Beschwerdeführer verpflichteten, genau bestimmte Dokumente vorzulegen, so liegt darin weder eine Verletzung der Unschuldsvermutung noch des Rechts, sich nicht selbst belasten zu müssen. e) Die vorn (E. 3a) erwähnte Rechtsprechung der Europäischen

Organe steht dieser Betrachtungsweise nicht entgegen. Im Urteil Funke betrachtete der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte das Recht auf ein billiges (faires) Verfahren deshalb als verletzt, weil die Zollbehörden eine Person mit einem Zwangsgeld (astreinte) zwingen wollten, Beweise vorzulegen, deren Vorhandensein sie vermuteten, ohne davon jedoch sichere Kenntnis zu haben (Urteil i.S. Funke, a.a.O., Ziff. 41-44). Ähnlich entschied der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften im Urteil Orkem SA. Der Gerichtshof befand, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaften das Unternehmen verpflichten könne, ihr alle erforderlichen Auskünfte über ihm eventuell bekannte Tatsachen zu erteilen und die in seinem Besitz befindlichen Schriftstücke herauszugeben, und zwar auch dann, wenn sich daraus der Beweis für ein wettbewerbswidriges Verhalten des betreffenden (oder eines anderen) Unternehmens ergeben könnte. Eine Schranke der Befugnisse der Kommission sah der Gerichtshof immerhin darin, dass die Unternehmung Beweise vorlegen müsste, aus denen eine Verletzung von Wettbewerbsregeln erst folge, da der Beweis für eine solche

Zuwiderhandlung von der Kommission zu erbringen sei (Urteil i.S. Orkem SA, a.a.O., S. 3351 Ziff. 34/35). Im vorliegenden Fall wurde der Beschwerdeführer jedoch nicht deshalb zur Vorlage der Bankauszüge verpflichtet, weil die Steuerbehörden von den hinterzogenen Beträgen keine oder keine sichere Kenntnis hatten (”dont elles supposaient l’existence sans en avoir la certitude”, vgl. Urteil i.S. Funke, a.a.O., Ziff. 44) und diese Belege erst den Beweis für eine Straftat liefern sollten. Vielmehr waren den Steuerbehörden die bei P. und dessen Gesellschaften investierten Mittel bereits bekannt, als sie das Hinterziehungsverfahren gegen den Beschwerdeführer eröffneten. Der Beschwerdeführer musste lediglich über die Herkunft der von den Steuerbehörden entdeckten hinterzogenen Mittel Auskunft geben. Auch im Urteil Orkem SA war nicht zu beanstanden, dass die Unternehmung die in ihrem Besitze befindlichen Schriftstücke herauszugeben hatte, mit denen die Kommission nur tatsächliche Informationen erlangen wollte (vgl. Ziff. 37, 40). Aus Gründen der rechtsgleichen Veranlagung mussten die Steuerbehörden den Beschwerdeführer zudem verpflichten, diese Unterlagen vorzulegen, selbst wenn sich daraus der Beweis ergeben sollte, dass die bei P. investierten Mittel ihrerseits aus unversteuertem Einkommen oder Vermögen stammt (in diesem Sinne auch das Urteil Orkem SA, a.a.O., Ziff. 34, hinsichtlich der Aufgaben der Kommission). Hinzuweisen ist schliesslich auch auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte, wonach Art. 6 EMRK nicht ausschliesst, dass die Beweislast zuungunsten des Angeklagten verschoben wird, wenn der Staat die Bedeutung der betreffenden Handlung gebührend berücksichtigt und dem Beschuldigten Gelegenheit gibt, seine Verteidigungsrechte auszuüben (VILLIGER, a.a.O., S. 288 Rz. 488, mit Hinweis auf das Urteil Salabiaku gegen Frankreich vom 7. Oktober 1988, Série A, Vol. 141 A, und auf das Urteil Hoang gegen Frankreich vom 25. September 1992, Série A, Vol. 243, Ziff. 32 f.). Hier steht keine derartige Umkehr der Beweislast in Frage, sondern es geht lediglich um die Herausgabe derjenigen Dokumente, zu deren Vorlage der Steuerpflichtige bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte gezwungen werden können und die nicht erst mit der strafbaren Handlung, d.h. mit der Steuerhinterziehung, hervorgebracht wurden. Das muss im Lichte der zitierten Urteile erst recht zulässig sein. f) Es trifft zu, dass, wie der Beschwerdeführer bemerkt, die Lehre überwiegend anderer Auffassung ist (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 402

und die dort, Fn. 4, zitierte Literatur; ferner ANDREAS DONATSCH, Gedanken zur Revision des kantonalen Steuerstrafrechts, Steuer Revue 47/1992 S. 464; KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 37 zu Art. 132). Doch fällt auf, dass sich das Schrifttum, auch wenn es sich mit den Auswirkungen der strafprozessualen Garantien

der Europäischen Menschenrechtskonvention auf das Hinterziehungsverfahren befasst, sich auf Teilaspekte beschränkt. Namentlich fehlt eine eingehende Beschäftigung mit dem Aussageverweigerungsrecht im Lichte der in den Urteilen Orkem SA und Funke entwickelten Grundsätze und mit der Funktion der Mitwirkungspflichten im Hinterziehungsverfahren. Auch der zitierte Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich (vgl. vorn E. 3c/bb), der sich teilweise mit der Problematik auseinandersetzt, stellt auf das rein formelle Kriterium ab, ob es sich um das Nachsteuerverfahren (in dem der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet wäre) oder um ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung (wo der Steuerpflichtige seine Mitwirkung verweigern könnte) handelt (KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER, a.a.O., S. 37, 50, 80, 87, 102), was keineswegs zu befriedigen vermag.
g) Dadurch, dass der Beschwerdeführer unter Androhung von Busse verpflichtet wurde, über die Herkunft der nicht deklarierten Mittel Auskunft zu geben und die entsprechenden Dokumente vorzulegen, ist nach dem Gesagten weder das aus Art. 4 BV noch Art. 6 EMRK oder Art. 14 Abs. 3 lit. g UNO-Pakt II fliessende Aussageverweigerungsrecht des Beschuldigten verletzt.

4. Der Beschwerdeführer macht schliesslich geltend, die Busse, welche die Steuerverwaltung ihm am 29. November 1990 auferlegt habe, verletze das Verbot der Doppelbestrafung (ne bis in idem), da er für die Auskunftsverweigerung bereits am 28. Februar 1989 gebüsst worden sei. Dieser Einwand ist nicht berechtigt. Art. 89 BdBSt verbietet nicht, dass der Steuerpflichtige, der einer ersten Aufforderung zur Vorlage bestimmter Unterlagen nicht nachkommt, ein zweites Mal verpflichtet werden kann, dieselben Dokumente vorzulegen. Dann darf aber auch jede Aufforderung mit der Androhung einer Busse nach Art. 131 Abs. 1 BdBSt verbunden werden. Der Beschwerdeführer übersieht, dass die erste Busse nur für den vor dem 28. Februar 1989 begangenen Ungehorsam ausgesprochen wurde und nicht Recht schafft für das, was er nach diesem Zeitpunkt getan oder unterlassen hat. Dass der Beschwerdeführer jedesmal verpflichtet wurde, die gleichen Dokumente vorzulegen, ändert nichts daran. Wie beim Tatbestand des

Ungehorsams gegen amtliche Verfügungen gemäss Art. 292 StGB, der die wiederholte Bestrafung wegen Verstosses gegen dieselbe Anordnung nicht ausschliesst (BGE 104 IV 229 S. 231, BGE 74 IV 105 S. 106, BGE 73 IV 254 E. 1; ferner BGE 88 IV 116 S. 120 betreffend Art. 97 Ziff. 1 Abs. 2 SVG), ist auch bei Art. 131 Abs. 1 BdBSt die mehrmalige Busse möglich, wenn der Steuerpflichtige die gleiche Aufforderung wiederholt missachtet, wie das Bundesgericht bereits im Urteil vom 23. Dezember 1985 (ASA 56 S. 140) ausgeführt hat. Unzukömmlichkeiten können sich nach dieser Praxis allenfalls daraus ergeben, dass die Steuerbehörden die Strafe ohne vernünftigen Grund immer wieder mit der gleichen Verfügung verbinden. Dem setzt jedoch der Grundsatz der Verhältnismässigkeit, der auch bei Anordnungen nach Art. 89 BdBSt zu beachten ist (KÄNZIG/BEHNISCH, a.a.O., N. 2 zu Art. 89 S. 117), eine Schranke. Dass die kantonalen Behörden ohne vernünftigen Grund immer wieder die gleiche Aufforderung erlassen haben, behauptet der Beschwerdeführer indessen mit Recht nicht. Im Schreiben vom 2. Mai 1989 wies der Treuhänder darauf hin, dass die Unterlagen nicht beigebracht werden könnten; eine Begründung, weshalb der Beschwerdeführer dazu nicht in der Lage sein soll, wurde nicht gegeben. Nachdem der Treuhänder mit Schreiben vom 26. Juni 1990 sein Mandat niedergelegt hatte, wurde der Beschwerdeführer persönlich aufgefordert, die Dokumente vorzulegen. In der Folge versteifte sich der Beschwerdeführer auf die Behauptung, die Veranlagung sei in Rechtskraft erwachsen. Unter diesen Umständen war die Annahme berechtigt, dass die Androhung einer neuen - und diesmal höheren - Busse geeignet sei, den Beschwerdeführer doch noch zur Vorlage der Unterlagen zu zwingen. Indem die Steuerbehörde den Beschwerdeführer wiederholt aufgefordert hat, die fraglichen Dokumente vorzulegen, hat sie nicht unverhältnismässig gehandelt.