

## LGVE 2021 IV Nr. 9

---

Gericht/Verwaltung:	Kantonsgericht
Abteilung:	4. Abteilung
Rechtsgebiet:	Steuerstrafen
Entscheiddatum:	27.07.2021
Fallnummer:	7W 20 57
LGVE:	2021 IV Nr. 9
Rechtskraft:	Dieser Entscheid ist noch nicht rechtskräftig.

---

### Leitsatz

Verletzung der Verfahrenspflichten durch Ehegatten. Erfordernis der individuellen Strafzumessung (E. 2.4), Untersuchungspflicht betreffend die Strafzumessungsfaktoren und Anspruch auf mündliche Anhörung (E. 2.5 f.), Gehörsverletzung, wenn im Bussen- und Einspracheentscheid ohne Abklärung floskelhaft auf das Verschulden und die persönlichen Verhältnisse verwiesen wird (E. 3.2 ff.), Unzulässige Kostenaufgabe im Einspracheverfahren zulasten bei-der Ehegatten, wenn nur ein Ehegatte die Bussenverfügung anfecht (E. 3.6), Keine Steuersubstitution unter Ehegatten (E. 4).

**Gesetzesartikel:** Art. 6 EMRK; Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 47 StGB, Art. 50 StGB, Art. 106 Abs. 3 StGB; Art. 113 DBG; Art. 40 Abs. 1 StHG, Art. 59 Abs. 3 StHG; § 1 Abs. 1 UeStG; § 156 Abs. 2 VRG, § 161a VRG; § 20 StG, § 157 Abs. 3 StG, § 208 Abs. 1 lit. a StG, § 209 Abs. 2 StG.

---

Heruntergeladen von «[https://gerichte.lu.ch/recht\\_sprechung/lgve/Ajax?EnId=10882](https://gerichte.lu.ch/recht_sprechung/lgve/Ajax?EnId=10882)».

Die vorliegende Ausgabe des Entscheides ist typografisch aufbereitet. Die Aufbereitung findet automatisch statt und wird nicht überprüft, weshalb diese Fassung des Entscheides Fehler (insbesondere Auslassungen) aufweisen kann. Es wird keine Gewähr für eine vollständige und richtige Darstellung übernommen. Wer Gewähr für eine vollständige und richtige Darstellung benötigt, sei hiermit auf die amtliche Ausgabe des Entscheids (abrufbar unter der vorstehenden Internetadresse) verwiesen.

## Entscheid

### Sachverhalt (Zusammenfassung)

Die Eheleute A.A. und B.A. leben seit Mitte Juli 2019 getrennt. Nach einer ersten unbeantwortet gebliebenen Aufforderung, die Steuererklärung für das Jahr 2017 einzureichen, mahnte die Gemeindesteuerbehörde die Eheleute. Für den Säumnisfall stellte es eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen sowie eine Busse in Aussicht.

Mit Verfügung vom 11. Mai 2020 veranlagte die Steuerbehörde die Eheleute mangels Steuererklärung nach Ermessen. Mit Steuerstrafentscheid gleichen Datums sprach das Steueramt A.A. und B.A. der Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig und bestrafte sie mit einer Busse von je Fr. 1'500.--. Die von A.A. gegen die Steuerstrafe erhobene Einsprache wies es unter Kostenaufgabe an beide Ehegatten mit der Begründung ab, wonach die Bussen nach dem Bussenschema der Dienststelle Steuern unter Berücksichtigung des Verschuldens und der persönlichen Verhältnisse bemessen worden sei. A.A. habe die Steuererklärung trotz Mahnung nicht eingereicht. Auch mit der Einsprache habe er die ausstehende Steuererklärung nicht nachgereicht.

Gegen diesen Entscheid liess A.A. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben.

### Aus den Erwägungen:

**2.3.** Hinsichtlich der Strafzumessung enthält das Steuergesetz keine Vorgaben. Auch gilt der Allgemeine Teil des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (StGB; SR 311.0) nicht unmittelbar von Bundesrechts wegen. Allerdings erfolgt die Strafzumessung bei Steuerbussen als kriminalrechtliche Strafen (vgl. hernach E. 2.4) nach allgemeinstrafrechtlichen Grundsätzen (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 47 ff. StGB). Das des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) erklärt zwar in Art. 59 Abs. 3 StHG die allgemeinen Bestimmungen des StGB für anwendbar, bezieht sich dabei aber auf Steuervergehen. Damit sind indes die Straftatbestände des Steuerbetrugs und der Veruntreuung von Quellensteuern gemeint, nicht aber die Verletzung von Verfahrenspflichten und die Steuerhinterziehung. Die Geltung der allgemeinen Bestimmungen des StGB ergibt sich indes aus § 1 Abs. 1 des Übertretungsstrafgesetzes (UeStG; SRL Nr. 300), wonach die allgemeinen Bestimmungen des StGB auf die nach dem kantonalen Strafrecht strafbaren Tatbestände Anwendung finden. Die Busse ist demnach in jedem Einzelfall nach pflichtgemässigem Ermessen so zu bestimmen, dass allen besonderen Umständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens sowie den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Fehlbaren, Rechnung getragen wird (Art. 106 Abs. 3 i.V.m. Art. 47 Abs. 1 StGB).

Selbst wenn die Strafzumessung im Steuerstrafverfahren verstärkt in schematisierter Weise erfolgt, sind schuld mindernde und schuld erhöhende Tatsachen angemessen zu berücksichtigen, sodass der gesamte Unrechts- und Schuldgehalt der konkreten Verfehlung umfasst wird (vgl. LGVE 2009 II Nr. 24 E. 3a m.w.H.). Gegen eine Strafzumessung nach Straftaxen ist nur dann nichts einzuwenden, wenn diese nicht starr und schematisch angewendet werden, sondern ihnen nur Richtlinienfunktion

zukommt und sie lediglich als Orientierungshilfe dienen (vgl. LGVE 2012 II Nr. 25 E. 2a).

**2.4.** Da es sich bei der Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 208 StG um eine echte kriminalrechtliche Strafe handelt (grundlegend: BGE 140 I 68 E. 9.2, 119 Ib 314 ff. E. 2; LGVE 2012 II Nr. 25 E. 2bb), sind im Bussenverfahren stets die prozessualen Garantien der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) sowie der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) zu beachten. Diese verankern insbesondere den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 6 Ziff. 1 EMRK, Art. 29 Abs. 2 BV). Der Gehörsanspruch verlangt als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht, dass die Behörde den von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich anhört, seine Vorbringen sorgfältig und ernsthaft prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt (BGE 129 I 236 E. 3.2). Der Betroffene soll auf jeden Fall nachvollziehen können, welche Überlegungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht die Behörde zu ihrem Entscheid bewogen haben. Die Begründung hat die für den Entscheid wesentlichen Punkte zu umfassen und muss der betroffenen Person ermöglichen, den Entscheid in voller Kenntnis der Sache gegebenenfalls anzufechten. Konkretisiert wird der Gehörsanspruch mit Bezug auf die Begründung des Strafurteils mit der Pflicht, in der Begründung auch die für die Zumessung der Strafe erheblichen Umstände und deren Gewichtung festzuhalten (Art. 50 StGB). Die Überlegungen müssen in den Grundzügen wiedergegeben werden, so dass die Strafzumessung nachvollziehbar wird (BGE 144 IV 313 E. 1.2 m.H.). Je schwerer die Strafe, umso höher sind die Anforderungen an die Vollständigkeit der Begründung (BGE 127 IV 101 E. 2c).

**2.5.** Der Steuerpflichtige hat im Steuerstrafverfahren gestützt auf Art. 6 EMRK das Recht auf persönliche Einvernahme (BGE 140 I 68 E. 9.2, 119 Ib 311 E. 7 mit Hinweisen; BGer-Urteil 2C\_668/2020 vom 22.1.2021 E. 3.1.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 182 DBG N 71). Er muss die Gelegenheit haben, sich im Verlauf des gesamten Verfahrens mindestens einmal mündlich zu äussern (vgl. BGE 119 Ib 311 E. 7), kann doch die mit der Angelegenheit befasste Behörde nur so einen Eindruck von der Persönlichkeit des Angeschuldigten gewinnen, die inneren Tatumstände beurteilen (subjektiver Tatbestand, Verschulden, Beweggründe) und die unerlässlichen Entscheidungsgrundlagen für die Strafzumessung (Gesundheitszustand, Lebensumstände, Strafempfindlichkeit, Charakter) erhalten (vgl. LGVE 2012 II Nr. 25 E. 2c/bb; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich GB.2000.00005 vom 27.9.2000 E. 2a).

**2.6.** Die Luzerner Steuerbehörden handhaben Steuerübertretungen wegen Verfahrenspflichtverletzung im so genannten Kurzschlussverfahren. Das bedeutet, dass die Behörde in solchen Fällen keine formstrenge Verfahrenseröffnung vornimmt und sogleich die Strafverfügung erlässt. Die Eröffnung des Strafverfahrens gegenüber dem zu Bestrafenden erfolgt somit mit der Bussenverfügung, wogegen sich die betroffene Person nur mittels Einsprache zur Wehr setzen kann. Diese Vorgehensweise

gebietet gehörsrechtlich, dass die Steuerbehörde auch wenn keine allzu hohen Anforderungen an die Begründung zu stellen sind spätestens im Einspracheentscheid die aus ihrer Sicht massgebenden Kriterien für die Strafzumessung kurz nennt und, wenn auch bloss formelhaft, gewichtet (vgl. Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Diss. Zürich 2007, S. 39 f.). Dies setzt seinerseits voraus, dass die Steuerbehörde die individuellen Strafzumessungsfaktoren (wie Verschulden, Vorleben, persönliche Verhältnisse usw.) zumindest bis zum Erlass des Einspracheentscheids abklärt. Gehen aus den Ausführungen in der Einsprache die relevanten Strafzumessungsfaktoren nicht genügend bzw. vollumfänglich hervor, ist es Aufgabe der Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren mittels entsprechender Massnahmen die Grundlagen für eine gesetzeskonforme Strafzumessung zu schaffen.

Zu erinnern ist in diesem Zusammenhang, dass Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die nach dem DBG dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam ausüben (Art. 113 Abs. 1 DBG). Jeder Ehegatte ist aber nur für seine eigenen Steuerfaktoren mitwirkungspflichtig. Die Pflicht eines jeden Ehegatten beschränkt sich darauf, seine Faktoren auf einer gemeinsamen Steuererklärung zu deklarieren und unterschriftlich zu bestätigen. Die Steuerbehörde darf von jedem Ehegatten somit nur Auskünfte hinsichtlich solcher Tatsachen verlangen, die sein eigenes Einkommen betreffen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 113 DBG N 9). Bleiben beide Ehegatten untätig, machen sich beide einer Verfahrenspflichtverletzung strafbar, weshalb sie nicht gemeinsam, sondern individuell mit einer Busse zu belegen sind. Eine Verurteilung setzt aber voraus, dass eine steuerpflichtige Person tatbestandsmässig, rechtswidrig und schuldhaft handelt. Daraus ergibt sich, dass die Busse bei jedem Ehegatten individuell, einzig nach den je besonderen, individuellen Umständen, zu bemessen ist (LGVE 2012 II Nr. 25 E. 2b). Anders gewendet, hat die Strafzumessung nach Massgabe der gesetzlichen Strafzumessungsgründe aufgrund der für die steuerpflichtige Person gegebenen, individuellen und konkreten Umstände zu erfolgen. Deshalb muss die Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten auch bei Ehegatten, d.h. bei zwei Steuerpflichtigen mit einem gemeinsamen Steuerobjekt, individuell und gestützt auf die konkreten Umstände bemessen werden. Es ist daher bei erstellter Tatbestandsmässigkeit, Rechtswidrigkeit und Schuldhaftigkeit eines steuerpflichtigen Ehegatten eine Bussenzumessung vorzunehmen, welche insbesondere der Schwere des Verschuldens sowie den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen des Fehlbaren Rechnung trägt.

**2.7.** Liegt eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor dies ist etwa der Fall, wenn die Begründung des Entscheids den gehörsrechtlichen Anforderungen nicht genügt ist eine Heilung möglich, wenn der Mangel nicht besonders schwer wiegt und die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die wie hier gegeben (vgl. § 161a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40] i.V.m. § 156 Abs. 2 VRG) sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.2).

**3.**

**3.1.** Die Eheleute A.A. und B.A. reichten unbestrittenermassen trotz Mahnung unter Androhung der Ermessensveranlagung und von Bussenfolgen im Säumnisfall die Steuererklärung auch binnen der Mahnfrist nicht ein. Indem sie die grundlegende steuerliche Mitwirkungspflicht trotz ultimativer Aufforderung und Bussenandrohung nicht erfüllten, verletzen sie objektiv steuerliche Verfahrenspflichten im Sinn von § 208 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620). In subjektiver Hinsicht ist aus den Akten nicht zweifelsfrei ersichtlich, ob der Beschwerdeführer trotz Kenntnis der Mahnung säumig blieb. Auf jeden Fall ist aber unbestritten geblieben, dass die Mahnung zugestellt wurde. In subjektiver Hinsicht ist deshalb zumindest davon auszugehen, dass er von der Mahnung hätte Kenntnis haben können und müssen und die pflichtwidrige Unterlassung zumindest unbewusst fahrlässig erfolgte.

Offen bleiben muss mangels Anfechtung, ob die Tatbestandsmässigkeit der Verfahrenspflichtverletzung bei B.A. gegeben ist.

Mit Bezug auf den Beschwerdeführer ist jedoch aufgrund der Tatbestandsmässigkeit die Rechtswidrigkeit indiziert. Hinsichtlich der Schuldhaftigkeit lassen sich den Akten keine Anhaltspunkte entnehmen, welche Zweifel zu begründen vermöchten.

**3.2.** Das regionale Steueramt führte in seiner Bussenverfügung vom 11. Mai 2020 aus, die Busse werde «unter Berücksichtigung des jeweiligen Verschuldens und der persönlichen Verhältnisse» auf je Fr. 1'500.-- festgesetzt. Die Vorinstanz hielt im Einspracheentscheid zur Begründung fest, die Busse sei nach dem Bussenschema der Dienststelle Steuern, veröffentlicht im Luzerner Steuerbuch, unter Berücksichtigung des Verschuldens und der persönlichen Verhältnisse bemessen worden. Der Beschwerdeführer habe die Steuererklärung trotz Mahnung nicht eingereicht. Er habe gegen die Busse Einsprache erhoben, ohne jedoch die ausstehende Steuererklärung nachzureichen. Aus dem Schreiben vom 8. Oktober 2020 gehe zudem hervor, dass auch die inzwischen eingereichte Steuererklärung 2017 unvollständig sei. Als Nebenfolge auferlegte die Vorinstanz A.A. sowie B.A. je hälftig zu tragende amtliche Kosten von Fr. 100.--.

**3.3.** Hinsichtlich der Bussenbemessung mangelt es dem Einspracheentscheid, gleich wie der Bussenverfügung, an einer schriftlichen, nachvollziehbaren Begründung (vgl. E. 3.2 hiavor). So lässt sich auch dem Einspracheentscheid nicht entnehmen, welche konkreten Umstände und vor allem welches individuelle Verschulden des Beschwerdeführers zu einer Busse von Fr. 1'500.-- als eine sowohl für ihn wie auch für seine Frau angemessenen Steuerstrafe führten. Vielmehr beschränkt sich der Einspracheentscheid darauf, das Säumnis des Beschwerdeführers festzustellen. Soweit die Vorinstanz für die Bussenbemessung auf das Bussenschema verwies, ist dies unbehelflich; insbesondere da sie den grundsätzlichen Bussenrahmen von Fr. 1'000.-- überschritt, ohne die Anwendbarkeit des erweiterten Bussenrahmens auch nur zu erwähnen, geschweige denn zu begründen.

Die Akten geben Anlass zur Annahme, dass A.A. und B.A. bei der Eröffnung der Mahnfrist und in deren Lauf kurz vor der Trennung standen. Nach dem gewöhnlichen

Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung ist deshalb nicht ausgeschlossen, dass die Mahnfrist zwar zufolge der Zustellung an die noch gemeinsame Adresse der Ehefrau ebenfalls eröffnet worden war, sie aber effektiv nicht Kenntnis davon erlangen konnte, sodass bei ihr selbst unbewusste Fahrlässigkeit entfallen müsste. Auch wenn vorliegend nicht die Bussenbemessung betreffend die steuerpflichtige Ehefrau zu prüfen ist, scheint aufgrund der hälftigen Aufteilung der mit dem Einspracheentscheid ausgefallten Busse von Fr. 3'000.-- keine individuelle Bussenzumessung erfolgt zu sein.

Wohl verweisen die Bussenverfügung vom 11. Mai 2020 und der Einspracheentscheid vom 15. Oktober 2021 auf die persönlichen Verhältnisse, ohne aber darzutun, was konkret erwogen wurde. Beispielsweise enthält der Einspracheentscheid keine Erwägungen, weshalb das individuelle Verschulden von A.A. und B.A. exakt hälftig sein soll. Ebenso scheinen die wirtschaftlichen Verhältnisse von A.A. und B.A. nicht berücksichtigt worden zu sein.

**3.4.** Da weder aus der Bussenverfügung noch aus dem Einspracheentscheid ersichtlich ist, wie die Busse des Beschwerdeführers bemessen wurde, fehlt es an einer den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV genügenden Begründung. Des Weiteren hatte der Beschwerdeführer keine Gelegenheit, sich mündlich zu den Vorwürfen zu äussern. Mithin unterliessen es die Steuerbehörden, die individuellen Strafzumessungsfaktoren (wie Verschulden, Vorleben, persönliche Verhältnisse usw.) zu ermitteln und verletzten auch in dieser Hinsicht seinen Anspruch auf rechtliches Gehör.

**3.5.** Vorliegend fällt eine Heilung des Begründungsmangels ausser Betracht. Einerseits liegt ein nicht unbeachtlicher Eingriff in die Grundrechtsposition des Beschwerdeführers vor (Nichtgewährung der mündlichen Anhörung) und andererseits unterliess es die Vorinstanz auch im Schriftenwechsel vor Kantonsgericht, eine konkretisierte Begründung der Bussenbemessung nachzureichen. Infolgedessen sind nach wie vor die konkreten Umstände, welche zur angefochtenen Strafzumessung führten, nicht bekannt. Im vorliegenden Verfahren ist demnach der Einspracheentscheid betreffend den Beschwerdeführer aufzuheben und die Sache zur weiteren Abklärung und zum neuen Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz hat dabei namentlich dem Beschwerdeführer Gelegenheit zu geben, sich mündlich zu den Vorwürfen und zu den für die Strafzumessung bedeutsamen Tatsachen zu äussern; anschliessend wird sie die Busse nach den ermittelten Umständen individuell zu bemessen, zu begründen und aufzuerlegen haben.

**3.6.** Das Einspracheverfahren zur Überprüfung einer Bussenverfügung ist entgegen dem Einspracheverfahren im Rahmen des Veranlagungsstreits kostenpflichtig (vgl. § 209 Abs. 2 StG, § 157 Abs. 3 StG). Die Kostenpflicht bezieht sich auf die unterliegende Partei. Für jeden Ehegatten hat individuell eine Verurteilung zu erfolgen, sodass auch jeder Ehegatte für sich eine Einsprache erheben kann. Ficht ein Ehegatte die gegen ihn ausgesprochene Busse nicht an, während der andere den Rechtsmittelweg beschreitet, können auch nur letzterem amtliche Kosten auferlegt werden. Eine Haftung des anderen Ehegatten sieht das Gesetz nicht vor (vgl. § 20 StG).

Dementsprechend ist auch der Einspracheentscheid, soweit mit ihm beide Ehegatten zur Bezahlung der Verfahrenskosten von gesamthaft Fr. 100.-- verpflichtet wurden, zwecks richtiger Bemessung der Kostenfolgen für den Fall einer erneuten Verurteilung aufzuheben. Im Übrigen bliebe zu prüfen, ob (und gegebenenfalls inwieweit) eine Kostenaufgabe im Einspracheverfahren sich mit Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 EMRK vereinbaren lässt, wenn ein Beschuldigter nur schon Einsprache erheben muss, um eine rechtsgenügeliche Begründung zu erhalten bzw. überhaupt angehört zu werden (LGVE 2012 II Nr. 25 E. 2c/dd).

4. Soweit die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung vom 6. Januar 2021 auf die Steuersubstitution durch den Ehegatten (im vorliegenden Fall den Beschwerdeführer) verwiesen hat, ist Folgendes anzumerken:

Bei der Steuersubstitution gehen sämtliche aus dem Steuerrechtsverhältnis entspringenden Verpflichtungen und Befugnisse von Gesetzes wegen auf den Substituten über, der damit auch sämtliche Verfahrenspflichten wahrzunehmen hat und in die Steuerschuld, d.h. in die Zahlungspflicht für die Gesamtsteuer, eintritt (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 93 und 94). Die Steuersubstitution, mit welcher der Ehemann Steuersubstitut seiner Ehefrau war und ihr Einkommen seinem zugerechnet wurde, da ihm nach altem Eherecht die Nutzungsrechte am Frauenvermögen zustanden, wurde mit Inkrafttreten von DBG und StHG aufgehoben. Anders gewendet, die Steuersubstitution zwischen Ehegatten gibt es – entgegen der Meinung der Vorinstanz – nicht mehr (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 94; vgl. Steuerinformation der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] zur Familienbesteuerung vom November 2020, Kapitel 5, einsehbar unter: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch), Rubriken: «Steuerpolitik/Steuerstatistiken/Publikationen»/«Publikationen»/«Fachinformationen»/«Schweizerisches Steuersystem»/«Dossier Steuerinformationen»/«F Steuerprobleme»). Mithin kann es im vorliegenden Verfahren nicht zu einer Steuersubstitution kommen. Sowohl das DBG wie auch das StHG sehen zwar vor, dass Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam ausüben (Art. 113 Abs. 1 DBG und Art. 40 Abs. 1 StHG). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handelt es sich bei diesen Bestimmungen jedoch lediglich um eine gesetzliche Vermutung, wonach ein Ehegatte durch den anderen vertreten wird, nicht aber um eine Steuersubstitution (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 113 DBG N 6).

5. Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Der Einspracheentscheid der Dienststelle Steuern vom 15. Oktober 2020 ist aufzuheben, soweit er sich auf die Verpflichtung des Beschwerdeführers zur Zahlung einer Busse von Fr. 1'500.-- bezieht. Die Angelegenheit ist im Sinn der Erwägungen zur Durchführung weiterer Abklärungen an die Vorinstanz ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. Soweit sich der Einspracheentscheid auf die Kostenaufgabe zulasten beider Ehegatten bezieht, ist er aufzuheben.