

BGer 2C_290/2011 vom 12. September 2011

Bundesgericht, 2011-09-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_290_2011

FR: TF 2C_290/2011 du 12 septembre 2011

IT: TF 2C_290/2011 del 12 settembre 2011

Erwägungen

E. 1.1

Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen dieselben Parteien, richten sich gegen praktisch übereinstimmende Urteile und werfen identische Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Die Beschwerden sind zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.3

Die Beschwerde ist zu begründen (Art. 42 Abs. 2 BGG). Mit ihr ist in gedrängter Form durch Auseinandersetzung mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, welche Vorschriften und warum sie von der Vorinstanz verletzt worden sein sollen. Allgemein gehaltene Einwände, die ohne aufgezeigten oder erkennbaren Zusammenhang mit bestimmten Entscheidungsgründen vorgebracht werden, genügen nicht (BGE 134 V 53 E. 3.3 S. 60). Die Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und gehörig begründet wird (Art. 106 Abs. 2 BGG). Es muss klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt werden, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (BGE 134 I 83 E. 3.2 S. 88 mit Hinweisen).

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde, sofern dieser nicht offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung beruht (Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG). Wird eine Sachverhaltsfeststellung beanstandet, muss in der Beschwerdeschrift dargelegt werden, inwiefern diese Feststellung willkürlich (BGE 135 III 397 E. 1.5 S. 401) oder durch eine andere Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG zustande gekommen ist und inwiefern die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Auf rein appellatorische Kritik am Sachverhalt tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 135 II 313 E. 5.2.2 S. 322; 135 V 39 E. 2.2 S. 41).

I. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Nach Art. 176 Abs. 1 DBG wird mit Busse bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht. Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar,

was sich nicht direkt aus dem Gesetz, jedoch aus dem Begriff des Versuchs ergibt. Die versuchte unterscheidet sich von der vollendeten Steuerhinterziehung dadurch, dass es bei der versuchten Tatbegehung noch nicht zu einer rechtskräftigen Veranlagung gekommen ist oder diese zu Unrecht unterblieben ist (vgl. Art. 175 Abs. 1 DBG). Ein blosser Versuch liegt demnach vor, solange die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann bzw. solange die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleich gestellt. Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit fest steht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war, so dass angenommen werden muss, er habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme, als Billigung des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. zum Ganzen BGE 130 IV 58 E. 8.2 S. 61; 114 Ib 27 E. 3a S. 29; Urteile 2C_336/2010 vom 7. Oktober 2010 E. 4.1, in: RDAF 2010 II S. 593; 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 3, in: StE 2007 B 101.21 Nr. 17; 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.1-2.3, in: StR 59/2004 S. 58; 2A.351/2002 vom 5. November 2002 E. 3, in: ASA 73 S. 215).

E. 2.2

Wenn mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht werden, wird die juristische Person gemäss Art. 181 Abs. 1 DBG gebüsst. Die Bestrafung einer juristischen Person wegen Steuerhinterziehung ist dabei nur möglich, wenn ein Organ schuldhaft, d.h. vorsätzlich oder fahrlässig, gehandelt hat (BGE 135 II 86 E. 4.2 S. 90 f. mit Hinweisen).

E. 3.1

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid zunächst den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung bejaht: Die Beschwerdeführerin habe - vertreten durch ihren (einzigsten) Verwaltungsrat Q._____ - in der Steuererklärung 2006 lediglich einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 28'184.-- ausgewiesen. Die Steuerverwaltung habe unter dem Titel "Geldwerte Leistungen" folgende Aufrechnungen vorgenommen: Fr. 126'815.-- Q._____, Gewinnanteil X._____ AG am Baukonsortium "Y._____" sowie Fr. 18'000.-- Q._____, Miete B._____strasse xxx in A._____. Die Veranlagungsverfügungen der Staats- und Gemeindesteuern 2006 sowie der direkten Bundessteuer 2006 vom 28. April 2009 seien von der Beschwerdeführerin akzeptiert worden und in Rechtskraft erwachsen. Die Unterlassung der Deklaration des Gewinnanteils und der Mieteinnahmen hätte zu einer erheblichen Steuerverkürzung geführt. Aus den Akten, insbesondere den Belastungsanzeigen der Bank bzw. den E-Mail-Bestätigungen des Treuhänders der Beschwerdeführerin, ergebe sich, dass am 20. Juli 2006 ein Betrag von Fr. 105'000.-- vom Baukonsortium an die Beschwerdeführerin überwiesen worden sei. Nicht mehr bestritten werde ferner die Gewinnauszahlung bzw. Aufrechnung in der Form eines WIR-Checks in der Höhe von Fr. 15'000.--. Auch die Aufrechnung eines Betrags von Fr. 18'000.-- für die Mietzinseinnahmen des Baukonsortiums erweise sich als korrekt. Die Zuordnung des in der Steuerveranlagung aufgerechneten und gestützt auf die provisorischen Bauabrechnungen realistischen Gewinnanteils hätte nach den Grundsätzen

der ordnungsgemässen Rechnungslegung im Jahr 2006 erfolgen müssen, als das Baukonsortium aufgelöst worden sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2).

E. 3.2

Die Vorinstanz ist weiter zum Schluss gekommen, dass der Beschwerdeführerin zumindest eventualvorsätzliches Handeln vorzuwerfen sei. Dem (einzigen) Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin, Q._____, müsse bewusst gewesen sein, dass der in der von ihm unterzeichneten Steuererklärung 2006 ausgewiesene Gewinn stark verkürzt gewesen sei und nicht den Tatsachen entsprochen habe (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.3).

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin rügt eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts (Art. 97 Abs. 1 BGG) und eine "mangelhafte Eröffnung" des Entscheids (Art. 112 Abs. 1 lit. a BGG), eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes (Art. 130 Abs. 1 DBG i.V.m. 142 Abs. 4 und 145 Abs. 2 DBG) sowie eine willkürliche Beweiswürdigung bzw. unterlassene Beweisabnahme (Art. 9 BV , Art. 115 DBG).

E. 4.2

Diese Rügen zielen allesamt ins Leere:

E. 4.2.1

Zunächst liegt weder eine Verletzung der Begründungspflicht noch eine "mangelhafte Eröffnung" des Entscheids vor. Aus dem - sinngemäss ebenfalls angerufenen - Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV folgt zwar in der Tat die grundsätzliche Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Das bedeutet indessen nicht, dass sich die Behörde mit jeder tatbestandlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Der Rechtsuchende soll wissen, warum die Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat, damit er gegebenenfalls den Entscheid sachgerecht anfechten kann (BGE 133 I 270 E. 3.1 S. 277 mit Hinweisen). Diesen Anforderungen genügt der vorinstanzliche Entscheid. Das Verwaltungsgericht war nicht gehalten, sämtliche Eingaben und Argumente der Beschwerdeführerin im Detail wiederzugeben; es hat sich mit den vorgetragenen Einwänden hinreichend auseinandergesetzt, und es bestand für das Gericht auch keine Verpflichtung, weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen. Insbesondere aus dem Umstand, dass im Sachverhalt nur die Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin zitiert worden sind, lässt sich nichts zu ihren Gunsten ableiten.

E. 4.2.2

Die Vorinstanz durfte weiter, ohne hierdurch gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV), den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) oder den Untersuchungsgrundsatz zu verstossen, auf die Abnahme beantragter Beweismittel, hier konkret die Befragung als Zeuge bzw. Auskunftsperson von Mitarbeitern der Z._____ AG, verzichten, wenn sie aufgrund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hatte und in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen konnte, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148 ; 131 I 153 E. 3 S. 157; je mit Hinweisen).

E. 4.2.3

Schliesslich legt die Beschwerdeführerin nicht dar, inwiefern die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung willkürlich sein oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen soll (vgl. E. 1.3 hiervor). Sie macht im Wesentlichen nur geltend, die Vorinstanz habe ihre Vorbringen nicht vollständig im angefochtenen Entscheid behandelt und kritisiert im Übrigen die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz in rein appellatorischer Weise. In diesem Zusammenhang kann auf E. 4.2.1 hiervor sowie - in Bezug auf die Verletzung der Unschuldsvermutung - auf E. 5.2.2 hiernach verwiesen werden. Der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt ist somit für das Bundesgericht verbindlich (vgl. E. 1.3 hiervor).

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin rügt weiter die Verletzung der Unschuldsvermutung (Art. 6 Ziff. 2 EMRK und Art. 32 Abs. 1 BV) als Beweislast- und als Beweiswürdigungsregel.

E. 5.2

Beim Hinterziehungsverfahren im Recht der direkten Bundessteuer handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, gelten (BGE 121 II 273 E. 3a/b S. 281 ff.). Auch wenn sich die Unschuldsvermutung nur auf den Schuldnachweis und grundsätzlich nicht auf die Art und Höhe der Strafe bezieht, gehört zum Schuldnachweis auch, welchen Betrag der Pflichtige hinterzogen hat.

E. 5.2.1

Der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo" besagt als Beweislastregel, dass es Sache der Anklagebehörde ist, die Schuld des Angeklagten zu beweisen, und nicht dieser seine Unschuld nachweisen muss. Als Beweiswürdigungsregel bedeutet die Maxime, dass sich die Strafbehörden nicht von der Existenz eines für den Angeklagten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären dürfen, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat (BGE 127 I 38 E. 2a S. 40 f.).

E. 5.2.2

Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich demnach, dass der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensteile im Rahmen der Beweiswürdigung dem Betrage nach durch Schätzung festgesetzt werden können, wenn sie auf diese Weise hinreichend sicher zu ermitteln sind, denn die Schätzung stellt eine besondere Art des Indizienbeweises dar (Urteil 2A.572/1999 vom 13. Juli 2001 E. 5d).

E. 5.3

Die Beschwerdeführerin hat in der Steuererklärung 2006 lediglich einen steuerbaren Gewinn von Fr. 28'184.-- deklariert. Die Steuerbehörde hat aufgrund von Kontoauszügen festgestellt, dass in der Jahresrechnung 2006 der Nettogewinnanteil von Fr. 135'301.-- am

Baukonsortium "Y. _____" nicht berücksichtigt worden ist. Die entsprechend korrigierte Steuerveranlagung 2006 wurde von der Beschwerdeführerin in der Folge akzeptiert und erwuchs in Rechtskraft. Der steuerbare Reingewinn umfasst gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG den Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres. Der steuerbare Gewinn geht somit aus der kaufmännischen Buchführung hervor, deren Inhalt für die Steuerbehörde wegen des Grundsatzes der Verbindlichkeit der Handelsbilanz verbindlich ist. Eine Steuerhinterziehung liegt deshalb vor, sobald eine Unregelmässigkeit in der Buchhaltung besteht (vgl. Art. 959 OR ; BGE 135 II 86 E. 3.1 S. 88). Im vorliegenden Fall ist verbindlich festgestellt (vgl. E. 4.2.3 hiervor), dass bereits am 20. Juli 2006 ein Betrag von Fr. 105'000.-- vom Baukonsortium an die Beschwerdeführerin überwiesen wurde und zudem eine Gewinnauszahlung in Form eines WIR-Checks in der Höhe von Fr. 15'000.-- stattgefunden hat. Damit kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt, der Gewinn aus dem Baukonsortium hätte erst nach Vorliegen der Schlussabrechnung vom 2. März 2009 versteuert werden müssen. Die Vorinstanz hat verbindlich festgestellt, dass bereits in der provisorischen Baukostenabrechnung per 30. Juni 2006 ein hälftiger Gewinnanteil von Fr. 118'224.99 bei Rückstellungen von Fr. 18'900.-- aufgeführt sind und das Baukonsortium mit Vereinbarung vom 21. Juni 2006 aufgelöst worden ist.

Die Vorinstanz ist gestützt auf diese Indizien zur Überzeugung gelangt, dass der Gewinnanteil aus dem Baukonsortium "Y. _____" in der Steuerperiode 2006 zugeflossen ist. Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, zeigt nicht auf, dass die Vorinstanz bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage sich aufdrängende Zweifel daran hätte hegen müssen, dass sich der Sachverhalt so zugetragen hat. Der blosse Hinweis auf andere mögliche Szenarien reicht dazu nicht aus. Eine Verletzung der Unschuldsvermutung ist damit nicht dargetan.

E. 6.1

Gestützt auf die obenstehenden Ausführungen ist somit auch nicht ersichtlich, inwiefern hier eine Verletzung von Art. 12 StGB i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB und Art. 176 DBG vorliegen soll. Die Vorinstanz hat zu Recht neben dem objektiven Tatbestand auch den subjektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 176 Abs. 1 DBG bejaht.

Der einzige Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin unterzeichnete die Steuererklärung selber. Er übernahm damit im Namen der Beschwerdeführerin (Art. 181 Abs. 1 DBG ; vgl. dazu BGE 135 II 86 E. 4.1 und 4.2 S. 89 ff.) die Verantwortung für die Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben. Er ist für Steuerwiderhandlungen selbst verantwortlich, soweit ihn ein Verschulden trifft. Er kann sich von seiner Verantwortlichkeit auch nicht dadurch entledigen, dass er geltend macht, er habe einen Berater oder Vertreter beigezogen (Urteil 2A.168/2006 vom 8. März 2007 E. 4.2 mit Hinweisen, in: StE 2007 B 101.21 Nr. 17).

Die Vorinstanz hat verbindlich festgestellt (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.3.1 und 2.3.2), dass dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin die Gewinnauszahlungen bzw. die getätigten Geldflüsse bekannt waren. Sie hat insbesondere nicht schon aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin die Steuerveranlagung nicht angefochten hat, auf Erfüllung des subjektiven Tatbestandes geschlossen. Die unterlassene Deklaration ist damit weder zu rechtfertigen noch als blosse Nachlässigkeit einzustufen, sondern als zumindest eventualvorsätzlicher Versuch der Steuerhinterziehung (vgl. zum Eventualvorsatz E. 2.1

hiervor).

E. 6.2

Soweit schliesslich die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Grundsatzes "nulla poena sine lege" i.S.v. Art. 9 BV und Art. 1 StGB und des Legalitätsprinzips i.S.v. Art. 5 Abs. 1 BV geltend macht, vermögen diese Rügen den Begründungsanforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG nicht zu genügen (vgl. E. 1.3 hiervor).

E. 7.1

Zusammengefasst ergibt sich, dass die Vorinstanz unter diesen Umständen zu Recht eine versuchte Steuerhinterziehung angenommen hat. Damit erweist sich der angefochtene Entscheid - auch in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin nicht beanstandete Bemessung der ausgesprochenen Busse (vgl. E. 3 des angefochtenen Entscheids) - als bundesrechtskonform.

E. 7.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer ist daher unbegründet und abzuweisen.

II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 8.1

§§ 208 Abs. 1 und 209 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Thurgau] vom 14. September 1992 (StG/TG; RB 640.1) umschreiben die Voraussetzungen und den Tatbestand für die vollendete und versuchte Steuerhinterziehung im Wesentlichen gleich wie Art. 56 Abs. 1 und 2 StHG für die harmonisierten direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie Art. 175 Abs. 1 und 176 Abs. 1 DBG für die direkte Bundessteuer. Im Übrigen entsprechen auch § 76 Abs. 1 (steuerbarer Reingewinn) und § 214 Abs. 1 StG /TG (Steuerhinterziehung von juristischen Personen) den Art. 24 Abs. 1 StHG und Art. 57 Abs. 1 StHG bzw. Art. 58 DBG und Art. 181 DBG . Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer für die kantonalen Steuern analog massgebend sind, und es ergibt sich dasselbe Ergebnis.

E. 8.2

Demnach erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern gleichermassen als unbegründet und ist ebenfalls abzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

E. 9

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).