

GR_GERICHTE PVG 2017 16 vom 16. Januar 2018

GR Gerichte, 2018-01-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2017_16

FR: GR_GERICHTE PVG 2017 16 du 16 janvier 2018

IT: GR_GERICHTE PVG 2017 16 del 16 gennaio 2018

Erwägungen

E. 3

und Schwere bzw. Grad des Verschuldens. Vielmehr ist der Betrag der Busse innerhalb des Strafrahmens von Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 StG unter Berücksichtigung der Beweggründe, des Vorlebens und der persönlichen Verhältnisse des Schuldigen so zu bestimmen, dass dieser durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Auch im Steuerstrafrecht sind deshalb grundsätzlich das Einkommen und Vermögen der steuerpflichtigen Person, ihr Familienstand und ihre Familienpflichten, ihr Beruf und Erwerb sowie ihr Alter und ihre Gesundheit von Bedeutung. Ist die steuerpflichtige Person – wie im vorliegenden Fall – eine juristische Person, sind diese Grundsätze entsprechend anzuwenden, d.h. nur soweit die Strafzumessungsgründe (Verschulden, wirtschaftliche Verhältnisse und Leistungsfähigkeit, Persönliche Verhältnisse, etc.) bei einer solchen Person ihrer Natur nach zutreffen können. Insbesondere bestimmt sich das Verschulden nach jenem der deliktisch handelnden Organe, während sich namentlich die zu berücksichtigenden persönlichen Verhältnisse nach jenen – vorab finanziellen – Verhältnissen der juristischen Person richten, wie sie sich aus Geschäftsbericht und Veranlagungsakten ergeben (vgl. SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 175 Rz. 45 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 175 Rz. 80 ff.).

E. 4

a) Im vorliegenden Fall beträgt die Steuer, welche die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2014 zu hinterziehen versuchte, auf Stufe Kanton Fr. 19'575.– bzw. auf Stufe Bund Fr. 14'441.50 (vgl. Bussverfügung vom 6. Oktober 2016 [Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 6]). Diese Beträge hat die Beschwerdegegnerin zunächst gestützt auf Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 StG auf das Dreifache erhöht und von diesen Beträgen infolge der bloss versuchten Tatbegehung gestützt auf Art. 176 Abs. 2 DBG bzw. Art. 175 Abs. 2 StG wiederum einen Drittel abgezogen. Daraus resultierten Bussen von Fr. 39'150.– (= Fr. 19'575.– x 300 % x 2/3) auf Stufe Kanton bzw. Fr. 28'883.– (= Fr. 14'441.50 x 300 % x 2/3) auf Stufe Bund, gesamthaft somit Fr. 68'033.– (vgl. Bussverfügung vom 6. Oktober 2016 [Bg-act. 6]). Dieser Bussbetrag wurden im Einspracheverfahren infolge des von der Beschwerdegegnerin gewährten Abzugs des geschuldeten Steuerbetrags von der Bemessungsgrundlage noch auf Fr. 56'690.– reduziert (vgl. Einspracheentscheide vom 24. Januar 2017 [Bg-act. 9]). Damit hat die Beschwerdegegnerin – entgegen ihren Ausführungen in ihrer Duplik vom 19. Mai 2017 – das höchste Strafmass ausgesprochen, welches das Gesetz für die versuchte Steuerhinterziehung (ohne Strafschärfungsgründe) zulässt. Wie gesehen beträgt die Busse für

7/16 Steuern PVG 2017 163 vollendete Steuerhinterziehung in der Regel nämlich das Einfach der hinterzogenen Steuer, wobei die Busse bei leichtem Verschulden bis auf einen

Drittel ermässigt bzw. bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden kann (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 StG). Vorliegend ist die Beschwerdegegnerin von einem schweren Verschulden ausgegangen und hat die Busse zunächst entsprechend auf das Dreifache der hinterzogenen Steuer erhöht. Da die Busse für eine versuchte Steuerhinterziehung gemäss Art. 176 Abs. 2 DBG bzw. Art. 175 Abs. 2 StG zwei Drittel der Busse beträgt, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre, hat die Beschwerdegegnerin die Bussbeträge sodann wiederum um einen Drittel reduziert. Die Beschwerdegegnerin begründet dies – wie gesehen – damit, dass die Beschwerdeführerin bereits in der Steuerperiode 2013 den Straftatbestand der versuchten Steuerhinterziehung aufgrund nicht deklarerter Gewinne aus dem Fahrzeughandel erfüllt habe und sie damals aus Goodwill auf ein Strafverfahren verzichtet habe, jedoch mit der Erwartung, dass der Fahrzeughandel künftig unterlassen oder korrekt deklariert werde. Die Beschwerdeführerin habe weder das eine noch das andere erfüllt. Die wiederholte Tatbegehung und die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin bis heute nichts zur restlosen Aufklärung des Sachverhalts beigetragen habe, wirkten schulderschwerend und zeugten von einem renitenten Verfahren der Beschwerdeführerin. Das streitberufene Gericht vermag sich der beschwerdegegnerischen Auffassung – wie nachstehend erläutert – nur teilweise anzuschliessen. b) Richtig ist zwar, dass die Beschwerdeführerin den ihr vorgeworfenen Autohandel weder in der Buchhaltung des Geschäftsjahrs 2014 erfasst noch in der Steuererklärung der Steuerperiode 2014 einen entsprechenden Hinweis auf den Autohandel angebracht hat. Weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren auch nicht im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren hat die Beschwerdeführerin den Autohandel anhand von Belegen (Kaufverträgen, Verwertungsnachweise der Fahrzeuge, etc.) entkräften oder anderweitig erklären können, wie so sie im Jahr 2014 derart viele Fahrzeuge ein- und wieder ausgelöst hat. Ihre diesbezügliche Argumentation erweist sich teilweise als abenteuerlich. Einmal behauptet die Beschwerdeführerin, dass die Fahrzeuge nicht in ihrem Eigentum gestanden hätten, sondern nahen Bekannten und Verwandten aus dem Ausland gehört hätten und nur für den Kauf über eine Autonummer der Beschwerdeführerin eingelöst worden seien. Gegen diese Sachverhaltsdar-

7/16 Steuern PVG 2017 164 Stellung spricht indes einerseits die Einlösedauer der Fahrzeuge, welche zwar kurz war, sich aber trotzdem über durchschnittlich einige Monate erstreckte (vgl. Halterauskunft A. GmbH [Bg-act. 13]). Andererseits hat die Beschwerdeführerin weder Kaufverträge noch sonstige Belege vorgelegt, aus welchen die Parteien und die behaupteten Umstände ersichtlich waren. Zudem verbuchte die Beschwerdeführerin in ihrer Buchhaltung auch keine Provisionen für das von ihr behauptete Zurverfügungstellen der Autonummern, wie die Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 24. März 2017 zu Recht festhält. Weiter behauptet die Beschwerdeführerin, die Fahrzeuge hätten nur Schrottwert gehabt und seien entsorgt worden, weshalb kein Gewinn resultiert habe. Dagegen spricht, dass nachweislich Reparaturaufwendungen über die Beschwerdeführerin verbucht wurden, welche die in Frage stehenden Fahrzeuge betroffen haben (vgl. die an die Beschwerdeführerin adressierten Rechnungen [Bg-act. 14]). Dass ein zur Verschrottung vorgesehenes Fahrzeug vor der Verschrottung noch repariert bzw. getunt wird, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung und ist wenig glaubhaft. Obschon es somit weder Beweise gibt, dass die Fahrzeuge verschrottet und entsorgt wurden, noch Belege dafür vorliegen, dass die Fahrzeuge im Eigentum von jemand anderem als der Beschwerdeführerin standen, hat es die Beschwerdeführerin unterlassen,

die Handelstätigkeit korrekt in der Jahresrechnung 2014 zu deklarieren oder einen entsprechenden Hinweis in der Steuererklärung 2014 anzubringen. Dies obschon die Beschwerdeführerin von der Beschwerdegegnerin offenbar bereits im Jahr 2014 im Zusammenhang mit der Steuerrevision der Steuerperiode 2013 darauf hingewiesen wurde, dass ihr Vorgehen den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfülle und künftig nicht mehr akzeptiert werde und es der Beschwerdeführerin überdies zu diesem Zeitpunkt auch noch möglich gewesen wäre, den im Jahr 2014 getätigten Autohandel buchhalterisch korrekt zu erfassen oder zumindest im Rahmen der Deklaration anzuzeigen. Wenn die Beschwerdegegnerin nach dem Gesagten von einer wiederholten Tatbegehung ausgeht und dies straf erhöhend berücksichtigt, ist dies grundsätzlich nicht zu beanstanden. Dennoch gilt es zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der im Herbst 2014 erfolgten Steuerrevision der Steuerperiode 2013 von der Beschwerdegegnerin bloss mündlich ermahnt wurde, ohne dass ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eröffnet, geschweige denn eine Busse ausgesprochen worden wäre. Mithin wurde die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2014 formell zum ersten

7/16 Steuern PVG 2017 165 Mal in ein Strafverfahren involviert und dementsprechend auch zum ersten Mal gebüsst. Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdegegnerin wenn sie ausführt, dass die Tatsache straf erhöhend zu berücksichtigen sei, dass sie in der Vorperiode, d.h. in der Steuerperiode 2013, habe Milde walten lassen und trotz erfülltem Straftatbestand davon abgesehen habe, ein Strafverfahren zu eröffnen. Denn auf die Entscheidung, ob die Beschwerdegegnerin ein Strafverfahren eröffnet oder nicht, hat die Beschwerdeführerin keinen Einfluss. Dementsprechend kann aber die Tatsache, dass die Beschwerdegegnerin in der Steuerperiode 2013 trotz erfülltem Straftatbestand davon abgesehen hat, ein Strafverfahren zu eröffnen, bei der Frage des Strafmasses keine Rolle spielen. Des Weiteren berücksichtigt die Beschwerdegegnerin das renitente Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. deren verweigerte Zusammenarbeit mit der Steuerverwaltung als straf erhöhenden Faktor. Dabei verkennt die Beschwerdegegnerin, dass nicht kooperatives Verhalten grundsätzlich keinen Straferhöhungsgrund bildet; denn die steuerpflichtige Person ist nicht verpflichtet, an ihrer Überführung mitzuwirken («nemo tenetur se ipsum accusare»). Ein Straferhöhungsgrund liegt lediglich dann vor, soweit ein widerspenstiges Verhalten, das über ein blosses Nichtwirken hinausgeht, als Zeichen mangelnder Einsicht in das begangene Unrecht gewürdigt werden kann (vgl. SIEBER/MALLA, a.a.O., Art. 175 Rz. 47; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 175 Rz. 116; HOFER, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Diss., Zürich 2007, S. 111 f. und 128 f.). Dementsprechend ist die verweigerte Zusammenarbeit der Beschwerdeführerin mit der Beschwerdegegnerin – entgegen der beschwerdegegnerischen Auffassung – nicht als straf erhöhender Faktor zu berücksichtigen. Nicht zu beanstanden ist demgegenüber, dass die Beschwerdegegnerin die Tatsache als straf erhöhend berücksichtigt, dass die Beschwerdeführerin mithilfe selbst erstellter und den amtlichen Dokumenten widersprechender Belege (insbesondere mit der Fahrzeugliste A. GmbH [Bg-act. 15]) versucht hat, den Sachverhalt gegenüber der Beschwerdegegnerin zu ihren Gunsten darzustellen, um eine Steuerverkürzung zu erwirken. Denn dieses Verhalten geht offenkundig über das blosses Nichtwirken bzw. unkooperatives Verhalten hinaus und ist demnach als Straferhöhungsgrund zu beachten. c) Wie gesehen hat sich die Beschwerdegegnerin damit begnügt, die wiederholte Tatbegehung, das renitente Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. die verweigerte Zusammenarbeit sowie die Nutzung falscher Dokumente als straf erhöhend zu bezeichnen

7/16 Steuern PVG 2017 166 und gestützt darauf die Maximalstrafe von 200 % der hinterzogenen Steuer auszusprechen. Gänzlich unberücksichtigt geblieben bei der Strafzumessung sind von der Beschwerdegegnerin das beschwerdeführerische Verschulden im Rahmen der festgestellten Schuldform sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin. Dies obschon die Schwere des Verschuldens grundsätzlich den Strafzumessungsgrund mit dem grössten Gewicht bildet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 175 Rz. 99) und auch die wirtschaftliche Belastbarkeit des Steuerpflichtigen einen massgebenden Einfluss auf die Strafzumessung hat (HOFER, a.a.O., S. 94). Massstab für die Schwere des Verschuldens von juristischen Personen ist das Verschulden der deliktisch handelnden verantwortlichen Organe (BGE 135 II 86 E.4.4; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 175 Rz. 106). Vorliegend sieht es zumindest danach aus, als sei der Treuhänder der Beschwerdeführerin zu einem gewissen Teil zumindest mitschuldig an der Verwirklichung des Straftatbestands der versuchten Steuerhinterziehung. Bei den Inhabern der Beschwerdeführerin handelt es sich um ausländische Staatsangehörige und der Treuhänder wusste von der im Herbst 2014 durchgeführten Steuerrevision sowie den in der Steuerperiode 2013 vorgenommenen Aufrechnungen. Dementsprechend hätte er bei der Erstellung der Jahresrechnung 2014 die entsprechenden Anpassungen in der Buchhaltung vornehmen sollen bzw. in der Steuererklärung der Steuerperiode 2014 zumindest einen entsprechenden Hinweis auf die Handelstätigkeit der Beschwerdeführerin aufnehmen sollen. Zudem hätte er die Inhaber der Beschwerdeführerin entsprechend aufklären sollen. Ob er letzteres getan hat, entzieht sich der Kenntnis des streitberufenen Gerichtes. Auch hat der beschwerdeführerische Treuhänder bezüglich Veranlagung der Steuerperiode 2014, wo die Beschwerdegegnerin wiederum eine Gewinnaufrechnung aufgrund des Fahrzeughandels in der Höhe von immerhin Fr. 140'000.– vorgenommen hat (vgl. die definitiven Veranlagungsverfügungen vom 5. April 2016 [Bg-act. 1]), zwar Einsprache erhoben (vgl. Einsprache vom 19. Mai 2016 [Bg-act. 2]), dabei aber die Einsprachefrist verpasst, weshalb die Beschwerdegegnerin auf die Einsprache nicht eingetreten ist (vgl. Einspracheentscheide vom 31. Mai 2016 [Bg-act. 3]). Die Beschwerdeführerin bzw. deren Organe können sich indes nicht unter Hinweis auf ihren Treuhänder exkulpieren. Ein Steuerpflichtiger kann sich nämlich der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung nicht dadurch entziehen, dass er seine Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter

7/16 Steuern PVG 2017 167 besorgen lässt. Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, so hat sich der Steuerpflichtige dessen Verhalten anzurechnen, wenn er in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen. Namentlich nimmt er den Versuch einer Steuerverkürzung in Kauf, wenn er die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E.2.3 und 2.4 m.H.a. das Urteil des Bundesgerichtes 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E.2.5.1). Vorliegend wären die Organe der Beschwerdeführerin ohne Weiteres in der Lage gewesen, die unrichtigen Angaben in der Steuererklärung zu erkennen, weshalb ihnen das Verhalten des Treuhänders grundsätzlich anzurechnen ist. Dennoch ist die Tatsache, dass der Treuhänder zumindest eine Mitschuld an der Misere trägt und bei der Verwirklichung des Straftatbestands der versuchten Steuerhinterziehung eine wesentliche Rolle gespielt hat, bei der Schwere des

Verschuldens mit zu berücksichtigen. Jedenfalls kann nach Auffassung des streitberufenen Gerichtes bei dieser Sachlage nicht von einem schweren Verschulden im Sinne von Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 StG, sondern höchstens von einem mittel-schweren Verschulden ausgegangen werden, welches eine Erhöhung der Busse auf das Dreifache der hinterzogenen Steuer nicht zu rechtfertigen vermag. Dies zumal die Beschwerdegegnerin bei der Strafzumessung auch die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin gänzlich unberücksichtigt gelassen hat, obschon – wie gesehen – auch die wirtschaftliche Belastbarkeit des Steuerpflichtigen einen massgeblichen Einfluss auf die Strafzumessung hat. Die Höhe der Busse ist grundsätzlich so zu bestimmen, dass der Täter durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Damit soll erreicht werden, dass durch die auszufällende Busse der wirtschaftlich Starke nicht minder hart getroffen wird als der wirtschaftlich Schwache (BGE 101 IV 16 E.3c). Bei der Würdigung der wirtschaftlichen Verhältnisse sind stets das laufende Einkommen und das gegenwärtige Vermögen massgebend (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 6S.223/2005 vom 21. Juli 2005 E.1.3.4), wobei primär vom gegenwärtigen Einkommen des Steuerhinterziehers ausgegangen werden sollte, da es nicht Sinn der Busse sein darf, das Vermögen ganz oder teilweise zu konfiszieren (BGE 134 IV 60 E.6.2). Bei juristischen Personen sind – anders als beim Verschulden – nicht die finanziellen Verhält-

7/16 Steuern PVG 2017 168 nisse der schuldhaft handelnden Organe, sondern diejenigen der steuerpflichtigen Gesellschaft massgebend (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 175 Rz. 108, Art. 181 Rz. 8; HOFER, a.a.O., S. 49 f.). Die Höhe der Unternehmensbusse wird mithin massgebend durch die Vermögenslage, den Umsatz und den Gewinn des Unternehmens beeinflusst (HOFER, a.a.O., S. 151 f.). Vorliegend auferlegte die Beschwerdegegnerin der Beschwerdeführerin – wie gesehen – eine Busse in der Höhe von Fr. 56'690.–. Bei gesetzlichen und statutarischen Reserven von Fr. 399'000.– sowie einem ausgewiesenen Reingewinn im Geschäftsjahr 2014 von Fr. 48'132.– (unter Ausklammerung der aus der Fahrzeughandelstätigkeit angefallenen Erträge) erscheint die Busse von Fr. 56'690.– für die Beschwerdeführerin grundsätzlich als tragbar. Berücksichtigt man aber, dass der Gewinn bei der Strafzumessung höher zu gewichten ist als das vorhandene Kapital (weil durch die Busse nicht in erster Linie Vermögen konfiszieren soll), erscheint die ausgesprochene Busse indes als sehr hoch.

E. 5

a) Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die Beschwerdegegnerin bei der Strafzumessung zu Unrecht bloss die wiederholte Tatbegehung, das renitente Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. die verweigerte Zusammenarbeit sowie die Nutzung falscher Dokumente als straf erhöhend berücksichtigt hat und gestützt darauf die Maximalstrafe auf 200 % der hinterzogenen Steuer festgelegt hat, ohne die Schwere des Verschuldens und die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen. Zudem hat die Beschwerdegegnerin der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin anlässlich der Veranlagung der Steuerperiode 2013 von der Beschwerdegegnerin bloss mündlich ermahnt wurde, ohne dass ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung eröffnet, geschweige denn eine Busse ausgesprochen worden wäre und die Beschwerdeführerin dementsprechend in der Steuerperiode 2014 formell zum ersten Mal in ein Steuerstrafverfahren involviert und folglich auch zum ersten Mal gebüsst wurde, nicht ausreichend Genüge getan. Des Weiteren hat die Beschwerdegegnerin – wie gesehen – auch die Tatsache, dass sie in der der Steuerperiode

2013 (noch) davon abgesehen hat, ein Strafverfahren zu eröffnen sowie das renitente Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. deren verweigerte Zusammenarbeit mit der Beschwerdegegnerin zu Unrecht als strafe erhöhende Faktoren berücksichtigt. Vor diesem Hintergrund sowie unter Berücksichtigung sowohl des Verschuldens der Beschwerdeführerin, welches – wie gesehen – höchstens

7/16 Steuern PVG 2017 169 als mittelschwer zu qualifizieren ist, als auch der wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführerin, erweist sich die von der Beschwerdegegnerin ausgesprochene Maximalstrafe der versuchten Steuerhinterziehung von 200 % der hinterzogenen Steuer als unangemessen hoch. Ausgehend vom gesetzlich vorgesehenen Regelstrafmass in der Höhe des einfachen Betrags der hinterzogenen Steuer (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 StG) sowie unter Berücksichtigung sämtlicher der vorstehend dargestellten Strafzumessungsgründe erachtet das Gericht eine hypothetische Busse für das vollendete Delikt in der Höhe des Zweifachen Betrags der hinterzogenen Steuer als angemessen, wobei die Busse aufgrund der bloss versuchten Tatbegehung gestützt auf Art. 176 Abs. 2 DBG bzw. Art. 175 Abs. 2 StG noch um einen Drittel zu reduzieren ist. Die Beschwerde erweist sich somit als teilweise begründet und ist teilweise gutzuheissen, was zur Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide vom 24. Januar 2017 und zur Zurückweisung der Angelegenheit an die Beschwerdegegnerin zur Neuberechnung der Busse im Sinne der Erwägungen führt. A 17 9 Urteil vom 31. August 2017

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.