

# LU\_GERICHTE A 10 188 vom 12. März 2012

LU Gerichte, 2012-03-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_10\\_188](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_10_188)

FR: LU\_GERICHTE A 10 188 du 12 mars 2012

IT: LU\_GERICHTE A 10 188 del 12 marzo 2012

## Regeste

Art. 6 EMRK; Art. 29 Abs. 2 BV; § 208 Abs. 1 lit. a, § 209 StG. Steuerstrafen; Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung; Kurzschlussverfahren. Verletzen gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten Verfahrenspflichten, ist die Busse bei jedem Ehegatten individuell zu bemessen. Recht auf persönliche Einvernahme, Anspruch auf rechtliches Gehör: Die Möglichkeit, sich zu äussern, muss dem Angeschuldigten bereits im Strafverfahren der Verwaltung gewährt werden. Keine Heilung der Gehörsverletzung durch das Verwaltungsgericht (E. 2c/cc). | Steuerstrafen

## Erwägungen

### E. 1

Wer seinen Verfahrenspflichten im Steuerveranlagungsverfahren trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird nach § 208 Abs. 1 lit. a StG mit einer Busse bis zu Fr. 1000.—, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu Fr. 10000.— bestraft (vgl. auch Art. 55 StHG). a) Zur Erhebung der Steuern ist die Veranlagungsbehörde auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen. Erfüllen diese die ihnen vom Gesetz auferlegten Pflichten (vgl. insbesondere § 144 Abs. 1, §§ 145, 146 und 147 StG) nicht, besteht die Gefahr, dass die Steuerbemessungsgrundlagen falsch ermittelt werden und damit der Steueranspruch des Gemeinwesens vereitelt wird (LGVE 2009 II Nr. 24 E. 3a, auch zum Folgenden). Während sich die Steuerpflichtigen bei zu hoher Belastung regelmässig gegen die Veranlagungsverfügung mit Rechtsmitteln zur Wehr setzen werden, bleibt eine zu tiefe Faktorenfestsetzung bestehen, und die Veranlagung wird rechtskräftig. Die steuergesetzliche Androhung von Busse bei Verletzung von steuerlichen Verfahrenspflichten bezweckt somit den Schutz der Steuerrechtsordnung (Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 83—222, 2. Aufl., Basel 2008, N 6 zu Art. 174 DBG). Sie zielt darauf ab, im sogenannten gemischten Veranlagungsverfahren die Kooperation der Steuerpflichtigen durchzusetzen und für die Festsetzung der Steuerfaktoren die materielle Wahrheit und Vollständigkeit der für die Besteuerung rechtserheblichen Tatsachen sicherzustellen. b) In objektiver Hinsicht setzt der Tatbestand von § 208 Abs. 1 lit. a StG voraus, dass Verfahrenspflichten verletzt wurden. Dabei kann es sich um kraft Gesetzes zu beachtende Verfahrenspflichten handeln oder um Anweisungen der Steuerbehörden betreffend Verfahrenspflichten. Der Verletzung kraft Gesetzes zu beachtender Verfahrenspflichten macht sich strafbar, wer schon aufgrund generell-abstrakter oder generell-konkreter Handlungsanweisung gehalten ist, innert Frist in bestimmter Weise tätig zu werden, dies aber trotz Mahnung schuldhaft unterlässt. Durch das Tatbestandsmerkmal der Mahnung wird die Verfahrenspflicht individualisiert und

nötigenfalls weiter konkretisiert; damit ist sichergestellt, dass keine Strafe ausgefällt wird, ohne dass der betreffenden Person ihre Mitwirkungspflichten im Einzelnen zur Kenntnis gebracht worden sind bzw. ihr eine entsprechende Handlungsanweisung zugestellt worden ist (zum Ganzen: Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N 8 zu Art. 55 StHG). Die Verfahrenspflichtverletzung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar (vgl. Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB). Ob ein schwerer Fall vorliegt, entscheidet sich nach der Bedeutung der verletzten Pflicht im Hinblick auf eine sachgerechte Veranlagung. Ein Wiederholungsfall ist praxisgemäss gegeben, wenn jemand schon in früheren Steuerperioden wegen einer Steuerwiderhandlung bestraft wurde und dies nicht länger als zehn Jahre zurückliegt (Luzerner Steuerbuch [LUSTB], Weisungen StG, § 208 Nr. 1 Ziff. 4). c) [Es folgen Ausführungen dazu, dass vorliegend sämtliche Tatbestandselemente für die Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung gemäss § 208 Abs. 1 lit. a StG sowie die qualifizierende Voraussetzung des Wiederholungsfalls erfüllt sind.] Die Beschwerdeführer sind somit beide der Verfahrenspflichtverletzung im Sinn von § 208 Abs. 1 lit. a StG schuldig zu sprechen.

## **E. 2**

In der Verfügung vom [...] setzte die Veranlagungsbehörde die Busse gestützt auf das Bussenschema der Dienststelle Steuern (LUSTB, Weisungen StG § 208 Nr. 1 Ziff. 4) auf Fr. 5000.— fest, wobei weder schuld mindernde noch schuldverschärfende Tatsachen berücksichtigt wurden. Da die Beschwerdeführer ihre Steuererklärung während der Einsprachefrist einreichten, reduzierte die Einsprachebehörde die Busse praxisgemäss um die Hälfte, auf Fr. 2500.— und auferlegte ihnen die Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 100.— (§ 209 Abs. 2 StG). Die Beschwerdeführer erachteten die reduzierte Busse als nicht angemessen und wehren sich gegen die Kostenaufgabe. Sie bringen im Wesentlichen vor, dass sie im Einspracheverfahren nicht angehört worden seien. a) Die Busse ist in jedem Einzelfall nach pflichtgemässen Ermessen so zu bestimmen, dass allen besonderen Umständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens und den persönlichen Verhältnissen des oder der Fehlbaren Rechnung getragen wird. Zwar kann die Strafzumessung im Steuerstrafrecht gerade bei Verfahrenspflichtverletzungen verstärkt in schematisierter Weise erfolgen, weil die angedrohten Bussen tendenziell niedriger sind als bei anderen Steuerdelikten. Gegen eine Strafzumessung nach Straftaxen ist allerdings nur dann nichts einzuwenden, wenn diese nicht starr und schematisch angewendet werden, sondern ihnen nur Richtlinienfunktion zukommt und sie lediglich als Orientierungshilfe dienen. Mithin sind schuld mindernde und -erhöhende Tatsachen angemessen zu berücksichtigen, sodass der gesamte Unrechts- und Schuldgehalt der konkreten Verfehlung umfasst wird (zum Ganzen: BG-Urteil 6S.223/2005 vom 21.7.2005, E. 1.3.2; Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Diss. Zürich, Zürich/St. Gallen 2007, S. 277f.; Sieber, a.a.O., N 22 zu Art. 55 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 29 zu Art. 174 DBG). b) Die vorinstanzliche Verfügung ist zunächst insofern mangelhaft, als beiden Ehegatten eine gesamte Busse auferlegt wurde. Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sind nämlich auch gemeinsam verantwortlich für die Erfüllung der ihnen auferlegten Verfahrenspflichten. Bleiben beide Ehegatten untätig, machen sich beide einer Verfahrenspflichtverletzung strafbar, weshalb sie nicht gemeinsam, sondern individuell mit einer Busse zu belegen sind (VG-Urteile A 09 198 vom 3.8.2010, E. 5d, A 09 195 vom 22.6.2010, E. 5;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 30 zu Art. 174 DBG; vgl. auch VGer Bern, Urteil vom 17.8.2004, BVR 2005, S. 317, E. 2.2). Daraus ergibt sich, dass die Busse bei jedem Ehegatten individuell, einzig nach den je besonderen Umständen, namentlich nach der Schwere seines Verschuldens und nach seinen persönlichen Verhältnissen zu bemessen ist (vgl. Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2: §§ 95 bis 276, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, N 65 zu § 235). c/aa) Das StHG enthält — anders als hinsichtlich der Steuervergehen — für Verfahrenspflichtverletzungen keinerlei Bestimmungen zum Steuerstrafverfahren (Sieber, a.a.O., N 4 der Vorb. zu Art. 55—58 StHG). Des Weiteren regelt § 209 StG das Verfahren bei der Ausfällung von Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nur minimal: So bestimmt Abs. 1, dass Bussen von der Veranlagungsbehörde, von der Dienststelle Steuern des Kantons und von der Beschwerdeinstanz ausgesprochen und die Verfahrenskosten der gebüßten Person auferlegt werden können. Gegen den Bussenentscheid kann die betroffene Person gemäss Abs. 2 von § 209 StG innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben; das Einspracheverfahren ist kostenpflichtig. Des Weiteren sehen die Absätze 3 und 4 die Verwaltungsgerichtsbeschwerde bzw. die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor. Die Luzerner Steuerbehörden handhaben Steuerübertretungen wegen Verfahrenspflichtverletzung im so genannten Kurzschlussverfahren. Das bedeutet, dass die Behörde in solchen Fällen auf eine formstrenge Verfahrenseröffnung verzichtet und sogleich die Strafverfügung erlässt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 24 zu Art. 182 DBG). Die Eröffnung des Strafverfahrens gegenüber dem zu Bestrafenden erfolgt somit mit der Bussenverfügung, und dieser kann sich nur mittels Einsprache zur Wehr setzen, wobei die Einsprache sinngemäss auch durch das Nachreichen der Steuererklärung erfolgen kann (LUSTB, Weisungen StG § 209 Nr. 1 Ziff. 2). bb) Weil es sich bei der Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 208 StG um eine echte kriminalrechtliche Strafe handelt (grundlegend: BGE 119 Ib 314ff. E. 2; vgl. auch StE 1997 B.101.1 Nr. 9 E. 3b), sind im Bussenverfahren stets die prozessualen Garantien der EMRK, namentlich von Art. 6 EMRK, sowie der BV zu beachten. Diese verankern insbesondere den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; BGE 121 II 273 E. 6c; Sieber, a.a.O., N 23 zu Art. 55 StHG). 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 Angeschuldigte hat gestützt auf Art. 6 EMRK das Recht auf persönliche Einvernahme (BGE 119 Ib 331ff. E. 7 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 71 zu Art. 182 DBG). Er muss die Gelegenheit haben, sich im Verlauf des gesamten Verfahrens mindestens einmal mündlich zu äussern (vgl. BGE 119 Ib 331ff. 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. VGer Zürich, Urteil GB.2000.00005 vom 27.9.2000, E. 2a). cc) Im hier zu beurteilenden Fall bot weder die Veranlagungs- noch die Einsprachebehörde den angeschuldigten Beschwerdeführern Gelegenheit, sich mündlich zum Vorwurf zu äussern. Damit unterliessen es die Verwaltungsbehörden, die individuellen Strafzumessungsfaktoren (wie Verschulden, Vorleben, persönliche Verhältnisse usw.) zu ermitteln und verletzten den Gehörsanspruch — und insbesondere den Anspruch auf persönliche Anhörung — beider Beschwerdeführer.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann eine Gehörsverletzung im Rechtsmittelverfahren ausnahmsweise geheilt werden, wenn die Rechtsmittelinstanz über dieselbe Kognition verfügt wie die Vorinstanz und dem Beschwerdeführer daraus kein Nachteil erwächst (vgl. dazu BGE 126 I 72 E. 2). Obwohl das Verwaltungsgericht im Steuerstrafverfahren gemäss § 165 Abs. 2 und 3 StG über die gleichen Befugnisse verfügt wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (einschliesslich der Ermessenskontrolle), fällt die Heilung der Gehörsverletzung vorliegend ausser Betracht. Denn hier liegt ein nicht unbeachtlicher Eingriff in die Grundrechtsposition der Beschwerdeführer vor. Auch wirkte sich die Unterlassung der persönlichen Einvernahme massgeblich auf die Entscheidungsfindung der Vorinstanz aus (vgl. Kneubühler, Gehörsverletzung und Heilung, ZBl 1998, S. 116), hält diese im angefochtenen Entscheid doch ausdrücklich fest, dass «weder schuld mindernde noch schuldverschärfende Tatsachen» berücksichtigt worden seien. Die Erhebung solcher Strafzumessungstatsachen ist jedoch gerade dann Pflicht der Steuerstrafbehörde, wenn im Kurzschlussverfahren die Strafe als überhöht gerügt wird. Der Heilung stehen im Übrigen folgende grundsätzliche Überlegungen entgegen: Das rechtliche Gehör verlangt zwar lediglich, dass sich der Angeschuldigte im Verfahren einmal vor einer Instanz mit voller Kognition äussern kann, und wegen der eben beschriebenen Kognition des Verwaltungsgerichts wäre es nicht von vornherein ausgeschlossen, die Anhörung erst im verwaltungsgerichtlichen Verfahren durchzuführen. Diese Vorgehensweise erscheint allerdings nicht sinnvoll, würde ein beschuldigter Steuerpflichtiger doch faktisch gezwungen, nur schon zur Durchsetzung seines Gehörsanspruchs das Gericht anzurufen, was immer mit einem gewissen Aufwand und einem zusätzlichen Kostenrisiko verbunden ist. Die Möglichkeit, sich zu äussern, muss vielmehr bereits im Strafverfahren der Verwaltung bestehen, zumal bereits auf dieser Stufe — spätestens im Einspracheverfahren — diejenigen Umstände erhoben werden müssen, die sich auf die Strafzumessung auswirken. Mithin liesse sich die Gehörsverletzung im vorliegenden Einzelfall wohl heilen, indem das Verwaltungsgericht die persönliche Befragung der Beschwerdeführer nachholte, doch böte dies keine Gewähr dafür, dass solche Gehörsverletzungen in Zukunft unterblieben. Denn in der bestehenden Ausgestaltung des Verfahrens ist die persönliche Einvernahme des einer Verfahrenspflichtverletzung angeschuldigten Steuerpflichtigen nicht als Regel vorgesehen, sondern hängt weitgehend davon ab, ob der Betroffene eine Einspracheverhandlung verlangt oder nicht (vgl. § 156 StG; LUSTb, Weisungen StG § 209 Nr. 1 Ziff. 2). Für das hier zu beurteilende Verfahren hat das Gesagte zur Folge, dass der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur weiteren Abklärung und zum neuen Entscheid an die Steuerkommission als Einsprachebehörde zurückzuweisen ist. Die Steuerkommission hat dabei namentlich den Beschwerdeführern Gelegenheit zu geben, sich mündlich zu den Vorwürfen und zu den für die Strafzumessung bedeutsamen Tatsachen zu äussern; anschliessend wird sie die Bussen nach den ermittelten Umständen für jeden Steuerpflichtigen individuell zu bemessen und aufzuerlegen haben. dd) Im Einzelnen ist zwar die Ausgestaltung des Steuerstrafverfahrens bei Verfahrenspflichtverletzungen im (weiten) steuergesetzlichen Rahmen den Steuerbehörden überlassen. Dabei sind aber die Vorgaben von Verfassung und EMRK zu beachten. Den grundrechtlichen Minimalanforderungen würde es wohl schon genügen, wenn den beschuldigten Steuerpflichtigen — sei es im Steuerstrafverfahren vor der Veranlagungsbehörde, sei es im Einspracheverfahren — regelmässig Gelegenheit geboten würde, sich mündlich zu äussern, und sie auf diese Möglichkeit auch verzichten könnten. So könnte ein Beschuldigter etwa

ausdrücklich zur Wahrnehmung seines Äusserungsrechts aufgefordert und amtlich vorgeladen werden. Bei unentschuldigtem Fernbleiben dürfte ohne Weiteres Verzicht angenommen werden. Dann wäre aufgrund der Akten zu entscheiden, sofern der Beschuldigte in der Vorladung auf diese Folge seines Verzichts aufmerksam gemacht wurde (vgl. z.B. VGer Zürich, Urteil vom 1.9.2004, RB 2004 Nr. 103, E. 2.2). Zu prüfen bliebe ausserdem, ob (und gegebenenfalls inwieweit) eine Kostenaufgabe im Einspracheverfahren — wie in § 209 Abs. 2 StG grundsätzlich vorgesehen — sich mit Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 6 EMRK vereinbaren lässt, wenn ein Beschuldigter nur schon Einsprache erheben muss, um überhaupt angehört zu werden.

### **E. 3**

a) Aufgrund des Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Sache zur Wiederholung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang haben die Beschwerdeführer die amtlichen Kosten teilweise, nach Massgabe ihres Unterliegens, zu tragen (§ 132 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 198 Abs. 1 lit. c und § 200 Abs. 2 VRG). Da die Busse im Grundsatz zu bestätigen ist, bezüglich ihrer Höhe aber weitere Abklärungen notwendig sind, ist es vorliegend gerechtfertigt, den Beschwerdeführern die Hälfte der Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Vorinstanz ist von der Kostenpflicht befreit (§ 199 Abs. 1 VRG). b) Gemäss § 197 Abs. 2 VRG kann die Rechtsmittelinstanz die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens neu festsetzen und verlegen, wenn sie den angefochtenen Entscheid aufhebt oder ändert. Vorliegend auferlegte die Vorinstanz den Beschwerdeführern gestützt auf § 209 Abs. 2 StG Verfahrenskosten für das Einspracheverfahren von Fr. 100.— (vgl. auch LUSTB, Weisungen StG § 209 Nr. 1 Ziff. 4). Da der Schuldspruch zwar grundsätzlich zu bestätigen ist, die Beschwerdeführer aber zu den Strafzumessungsfaktoren im Einspracheverfahren nicht persönlich angehört worden waren, rechtfertigt es sich, die Kostenaufgabe durch die Vorinstanz aufzuheben.

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