

OW_GERICHTE VVGE 1991/92 Nr. 57 vom 23. August 1990

OW Obergericht, 1990-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1991_92_Nr_57

FR: OW_GERICHTE VVGE 1991/92 Nr. 57 du 23 août 1990

IT: OW_GERICHTE VVGE 1991/92 Nr. 57 del 23 agosto 1990

Regeste

VVGE 1991/92 Nr. 57, S. 200: Art. 225 ff. StG; Art. 4 BV; Art. 6 EMRK. Nach- und Strafsteuern, sog. Erbenhaftung. Art. 241 StG. Dabei handelt es sich um eine unechte (zulässige) Rückwirkung (Erw. 2). Art. 225 Abs. 1 StG. Steuerhinterziehung

Erwägungen

E. 2

a) Die Beschwerdegegner berufen sich vorab darauf, das heute geltende Steuergesetz sei am 1. Januar 1981 in Kraft getreten. Somit habe für alle Handlungen, welche vor dem 1. Januar 1981 durch den verstorbenen K. vorgenommen wurden, insbesondere die Unterzeichnung der Steuererklärung für die Jahre 1979 bis 1980 am 31. Oktober 1979, das alte Steuergesetz vom 8. Dezember 1968/ 4. März 1973 (LB XIII, 407 ff). zu gelten. Soweit Art. 241 des neuen Steuergesetzes etwas anderes vorsehe, handle es sich um eine unzulässige Rückwirkung. Nach dem alten Steuergesetz seien allfällige Nach- und Strafsteuern für die Jahre vor 1981 aber verjährt oder verwirkt. Nach Art. 119 Abs. 2 des alten Steuergesetzes verjährt der Nach- und Strafsteueranspruch in jedem Falle drei Jahre nach dem Tod des Steuerpflichtigen. K. starb am 7. Oktober 1985. Demnach wäre die Verjährung nach dem alten Steuergesetz am 7. Oktober 1988 eingetreten, falls keine Unterbrechung der Verjährung erfolgt wäre ... Es ist davon auszugehen, dass das Nach- und Strafsteuerverfahren am 17. Dezember 1985 eingeleitet wurde. Damit erfolgte die Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens rechtzeitig. Fraglich ist, ob es weitere verjährungsunterbrechende Handlungen gab. Bei den Akten findet sich ein Schreiben des Rechtsvertreters der Beschwerdegegner vom 3. Februar 1986 an die kantonale Steuerverwaltung. Darin nahm dieser Bezug auf das das Verfahren eröffnende Schreiben der Steuerverwaltung vom 29. Oktober 1985 und wies auf den schweren Alkoholismus des Verstorbenen hin und vertrat im übrigen die Meinung, die Voraussetzungen für die Durchführung eines Nachsteuer- aber auch Strafsteuerverfahrens seien nicht gegeben. Ob in diesem Schreiben eine "ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung durch einen Zahlungspflichtigen" im Sinne von Art. 117 Abs. 3 aStG zu erblicken ist, erscheint zweifelhaft, kann aber offenbleiben, da in der Folge Aktenruhe herrschte, bis sich die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 16. Juni 1989 erneut an den Rechtsvertreter der Erben wendete, um ihn aufzufordern, eine ärztliche Bestätigung über den Gesundheits- und Geisteszustand des K. sei. einzureichen. Indessen war gemäss Art. 119 Abs. 2 aStG ein allfälliger Nach- und Strafsteueranspruch spätestens am 4. Februar 1989 verjährt oder verwirkt. Mithin erfolgte nach der Regelung des alten StG die Verfügung vom 18. August 1989 verspätet. Bei dieser Sachlage muss nun geprüft werden, ob in Art. 241 des neuen StG die Ausschaltung der Verjährungsbestimmungen des alten StG zu Recht statuiert wurde ("Nach Inkrafttreten dieses Gesetzes gelten nur noch die neuen

Verjährungsbestimmungen"). Das gilt auch hinsichtlich der Nachsteuern; denn Art. 241 ist im Verhältnis zu Art. 240 Abs. 2 StG hinsichtlich der Verjährungsregeln *lex specialis*. Zu prüfen ist somit, ob Art. 241 StG eine unzulässige Rückwirkung vorschreibt. aa) Rückwirkend ist eine Norm, wenn bei deren Anwendung an ein Ereignis angeknüpft wird, das vor deren Erlass abgeschlossen worden war (sog. echte Rückwirkung), nicht aber, wenn bei deren Anwendung lediglich auf Verhältnisse abgestellt wird, die zwar vor Erlass der Norm entstanden sind, bei deren Inkrafttreten aber andauerten (sog. unechte Rückwirkung; siehe dazu BGE 114 V 151, 113 Ia 425, 107 Ib 196 Erw. b, 203 Erw. b aa, 106 Ia 72 Erw. 3, 101 Ia 85 f. Erw. 2, 99 V 203 Erw. 2, 96 I 676, 555 Erw. b; Rhinow/Krähenmann, a.a.O., 48; Häfelin/Müller, a.a.O., 57, 59; André Grisel, *Traité de droit administratif*, Band I, Neuchâtel 1984, 150; Wolff/Bachof, *Verwaltungsrecht I*, München 1974, 145). Während die unechte Rückwirkung im allgemeinen unbedenklich ist, ist die echte Rückwirkung nur zulässig, wenn sie ausdrücklich angeordnet und nach dem Sinn der Norm klar gewollt und in zeitlicher Hinsicht mässig ist, zu keinen stossenden Ungleichheiten führt, sich durch beachtenswerte, triftige Gründe rechtfertigen lässt und nicht in wohlerworbene Rechte eingreift (BGE 113 Ia 425, 102 Ia 72 Erw. 3, 101 Ia 235 Erw. c, 83 f. Erw. 1, 100 Ia 155, 99 V 202 f., 95 I 5, 92 I 233). bb) Eine zulässige unechte Rückwirkung liegt vor, wenn neurechtliche Verjährungsbestimmungen auf vor Inkrafttreten des neuen Rechts entstandene und fällige Forderungen, die jedoch noch nicht verjährt sind, angewendet werden (BGE 107 Ib 203 f., 97 I 629, 87 I 413; Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. November 1991 i.S. B.F.). Demgegenüber wäre auf eine echte Rückwirkung zu schliessen, wenn eine neue Verjährungsregel auf unter altem Recht entstandene und danach bereits verjäherte Forderungen angewendet würde. Im ersten Fall dauert nämlich die Verjährungsfrist beim Inkrafttreten des neuen Rechts noch an, während im zweiten Fall die Verjährung bereits eingetreten ist, mithin ein abgeschlossener Sachverhalt gegeben ist. Sind aber neurechtliche Verjährungsbestimmungen auf Forderungen anwendbar, die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstanden und fällig geworden, aber vor diesem Zeitpunkt noch nicht verjährt sind, so steht der Anwendung des neuen Rechts unter dem Gesichtspunkt des Rückwirkungsverbots umsoweniger im Wege, wenn die Forderung unter der Herrschaft des alten Rechts noch nicht einmal fällig geworden ist. Das ist aber hier der Fall. Nach der neuen, mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde aufgelegten Berechnung des Nachund Strafsteueranspruchs betrifft das Problem der Rückwirkung die Steuerjahre 1979 und 1980. Als das neue Steuergesetz am 1. Januar 1981 in Kraft trat, war ein Nach- und Strafsteuerverfahren noch nicht einmal eingeleitet. Dies geschah erst nach dem Ableben von K. mit Schreiben vom 29. Oktober 1985. In diesem Zeitpunkt dauerte die Verjährungsfrist des Art. 119 Abs. 2 aStG noch an, folglich steht einer Anwendung der Verjährungsbestimmungen des neuen Steuergesetzes nichts entgegen. cc) Gemäss Art. 204 Abs. 1 StG erlischt das Recht, das Nachsteuerverfahren einzuleiten, 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Nach Absatz 3 dieser Bestimmung erlischt das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf die sie sich bezieht. Analoge Regeln gelten für das Recht, wegen vollendeter Steuerhinterziehung eine Strafverfolgung einzuleiten (Art. 232 Abs. 1 Bst. b StG) sowie hinsichtlich der Strafverfolgung der vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 232 Abs. 3 StG, mit Verweis auf Art. 204 Abs. 3 StG). Nach den Regeln des neuen StG ist der Nach- und Strafsteueranspruch im vorliegenden Fall somit klar noch nicht verjährt.

E. 3

a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, welche der Veranlagungsbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die zu wenig veranlagte Steuer nebst Verzugszins als Nachsteuer erhoben (Art. 203 Abs. 1 StG). Wer als Steuerpflichtiger schuldhaft bewirkt hat, dass die Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder dass die rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wurde, macht sich der vollendeten Steuerhinterziehung strafbar und wird mit Busse bestraft (Art. 225 Abs. 1 StG). Stirbt der Steuerpflichtige, so treten die Erben in seine Rechte und Pflichten ein (Art. 14 Abs. 1 Satz 1 StG). In bezug auf Steuerhinterziehungsverfahren sieht Art. 229 Abs. 1 StG speziell vor, dass beim Tode des Steuerpflichtigen noch nicht eingeleitete oder noch nicht abgeschlossene Verfahren gegen die Erben eingeleitet oder fortgesetzt werden. Haben die Erben das ihnen Zumutbare getan, um die Feststellung der Steuerhinterziehung zu ermöglichen, so wird die Busse auf einen Fünftel herabgesetzt (Abs. 2). Die Beschwerdegegner machen geltend, die Erbenhaftung für Strafsteuern in Fällen wie dem vorliegenden verstosse gegen Art. 4 BV sowie die EMRK. Die Vorinstanz ging davon aus, dass es sich bei der Strafsteuer um eine echte Strafe handle. In Art. 225 Abs. 1 StG habe das StG das strafrechtliche Schuldprinzip, dem Verfassungsrang zuerkannt werden müssen, übernommen. Art. 229 StG erkläre die Erben für eine Tat als strafbar, an der sie persönlich keine Schuld trügen, weil sie durch den Erblasser begangen wurde. Diese "Erbenhaftung" verstosse gegen das verfassungsmässige strafrechtliche Schuldprinzip, weshalb Art. 229 StG vor der Bundesverfassung nicht länger standhalte. Gestützt auf diese Überlegungen sah die Steuerrekurskommission von einer Bestrafung der Erben für die vom Erblasser begangene Steuerhinterziehung ab. Die Beschwerdeführerin macht diesbezüglich geltend, von einer eigentlichen "Erbenhaftung" könne keine Rede sein. Die Busse nach Art. 229 StG bilde lediglich einen Bestandteil der Steuerforderung an den Erblasser. Eine solche Busse bedeute keine Bestrafung der Erben, vielmehr treffe sie den Erblasser vor Feststellung der Erbmasse. b) Strafsteuern werden nach der neuesten Lehre und Rechtsprechung als echte Strafen betrachtet (vgl. Martin Zweifel, Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 60, 451; derselbe, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58, 1 ff; Walter Kälin/Lisbeth Sidler, Die Anwendbarkeit von Art 6 EMRK auf kantonale Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 57, 547; Peter Böckli, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51, 125; BGE 117 Ib 376 Erw. 4d, 116 IV 266 Erw. 4b; StE 1989 B 101.21. Nr. 9 Erw. 4a; ASA 60, 609). Ist die Strafsteuer echte Strafe, so sind auf sie die strafprozessualen Grundsätze anzuwenden. Das bedeutet, dass der Staat dem angeblichen Steuerhinterzieher alle für das Ausfällen einer Strafe massgeblichen Elemente nachzuweisen hat (objektiver und subjektiver Tatbestand, Rechtswidrigkeit, Schuld). Insbesondere schützt Art. 6 Abs. 2 EMRK als Beweislastregel vor Umkehrung der Beweislast. Nicht der Angeklagte hat seine Unschuld zu beweisen, sondern die Strafverfolgungsbehörde seine Schuld. Das Gericht muss aber den Angeschuldigten zum Gegenbeweis antreten lassen (BGE 117 Ib 377 f. Erw. 5a, mit Hinweisen; vgl. dazu auch Zweifel, a.a.O., 23 ff.). c) Im Zuge dieses tiefgreifenden Wandels der Anschauung wird auch die sog. Erbenhaftung in der erwähnten Lehre und Rechtsprechung in Zweifel gezogen (vgl. namentlich Peter Böckli, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51, 123 ff; Urs R. Benisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, 122 f; derselbe, Steuerstrafrecht, in ASA 61, 457 ff; Martin Zweifel, die Strafsteuer als Strafe, ASA 58, 13 ff; Urs-Viktor Ineichen, Deliktsfähigkeit der juristischen Personen und Erbenhaftung, Nach- und Strafsteuerrecht im Wandel, Luzerner Rechtsseminar 1990, 10 ff;

Walter R. Pfund, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48, 33). Verschiedene kantonale Verwaltungsgerichte haben entsprechenden Regelungen in den Steuergesetzen die Anwendung versagt. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erachtete in seinem Entscheid vom 2. November 1989 die Haftung der Erben als Verstoss gegen das verfassungsrechtliche Schuldprinzip, aber auch gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit von Art. 4 Abs. 1 BV (StE 1990 B 101.6 Nr. 2). Vergleichbare Urteile haben auch das luzernische, basellandschaftliche und bernische Verwaltungsgericht gefällt (LGVE 1989 II Nr. 19; BJM 1989, 269 ff.; BVR 1992, 100 ff.). Das bernische und das basellandschaftliche Verwaltungsgericht erachteten jedenfalls Bestimmungen, wonach die Erben für Strafsteuern haften, welche erst nach Ableben des Steuerhinterziehers rechtskräftig festgesetzt worden sind, für unzulässig. d) Das Bundesgericht, auf welches sich die Beschwerdeführerin beruft, hat sich jüngst in mehreren neuesten Entscheiden ebenfalls mit der Frage der Erbenhaftung gemäss Art. 130 Abs. 1 BdBSt befasst, zuletzt in einem Entscheid vom 15. November 1991 (EuGRZ 1992, 416 ff. = BGE 117 Ib 367 ff.; vgl. auch BGE in ASA 60, 609 ff.). Dabei liess es die Frage der Rangfolge des BdBSt und der EMRK unter dem Gesichtswinkel von Art. 114bis Abs. 3 BV offen, da es hinsichtlich der umstrittenen Erbenhaftung zwischen den beiden Rechtsquellen keinen Konflikt erblickte, und führte dazu im wesentlichen aus: Die zivilrechtliche Erbfolge sei die Universalsukzession (Art. 560 ZGB). Dieser Ordnung entspreche im Steuerrecht, dass die Erben auf dem Wege der Steuersukzession für alle Steuerschulden des Erblassers und somit auch für die dem Erblasser wegen Steuerhinterziehung auferlegten Strafsteuern und Bussen haften würden. Mit dem Eintritt der Erben in ein hängiges Hinterziehungsverfahren oder der Anhebung und Durchführung des Verfahrens gegen die Erben würden im Ergebnis nur alle Fälle unabhängig ihrer zeitlichen Komponente gleich behandelt, nämlich unabhängig davon, ob die Steuerforderung und Bussen schon zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig festgesetzt worden oder erst nach seinem Tod veranlagt worden seien. Es treffe auch nicht zu, dass die Erben für eine Tat bestraft würden, die nicht von ihnen, sondern vom Erblasser begangen worden sei. Die Steuerbusse werde grundsätzlich nach dem Verschulden des Erblassers festgesetzt und treffe den fehlbaren Steuerpflichtigen bzw. seinen Nachlass. Die Erben seien als Rechtsnachfolger lediglich dafür haftbar, beschränkt auf ihren Erbteil, dass die Busse bezahlt werde. Dass die Strafe nicht die Erben treffe, gehe mit aller Deutlichkeit daraus hervor, dass die Erben sich ihren Verpflichtungen aus der Erbschaft entledigen könnten, indem sie die Erbschaft ausschlugen (Art. 566 ZGB). Die Regelung der Erbenhaftung für Steuerbussen weiche zwar vom üblichen Strafrecht ab (Art. 48 Ziff. 3 StGB), sei aber durch die besonderen Bedürfnisse des Fiskalrechts begründet. Die Busse sei nicht die Folge eines die Erben treffenden Verschuldens. Sie werde vielmehr unter Berücksichtigung des Verschuldens des Verstorbenen festgesetzt, wobei strafmindernd berücksichtigt werden könne, wenn die Erben die Steuerhinterziehung des Erblassers freiwillig anzeigten. Diese Tatsache ändere aber nichts daran, dass die Steuerbusse primär den fehlbaren Steuerpflichtigen bzw. seinen Nachlass treffe. Diese Rechtsprechung bestätigte das Bundesgericht im Parallelverfahren betreffend die direkte Bundessteuer (vgl. BGE vom 22. Mai 1992 i.S. K., S. 9 ff.).

E. 4

a) Die Argumentation der Beschwerdeführerin, dass bei der in Art. 229 Abs. 1 StG getroffenen Regelung von einer eigentlichen Erbenhaftung nicht die Rede sei und die Belangung der Beschwerdegegner für die Busse keineswegs deren Bestrafung bedeute, ist widersprüchlich. Entweder liegt Art. 229 StG die Konzeption zugrunde, dass die Erben für

eine wegen fremden Verschuldens ausgesprochene und nicht sie selber treffende Strafe einzustehen haben - diesfalls hätte man es mit einer eigentlichen Erbenhaftung zu tun -, oder aber die im Rahmen eines Verfahrens nach Art. 229 StG ausgefallte Strafe trifft die Erben persönlich. Welche Konzeption dem Art. 229 Abs. 1 StG zugrunde liegt, kann letztlich offenbleiben, da eine Belangung der Erben für die Steuerstrafe in beiden Fällen an Art. 4 BV bzw. an Art. 6 EMRK scheitert, wie nachfolgend zu zeigen ist. aa) Begreift man die Bestimmung von Art. 229 Abs. 1 StG als verschuldensunabhängige Haftung, indem die Erben für die eigentlich einen Dritten treffende Strafe lediglich haften, von welcher Konzeption das Bundesgericht hinsichtlich der Erbenhaftung nach Art. 130 BdBSt auszugehen scheint (BGE 117 Ib 376 Erw. 3c), so ist zu fragen, wer denn überhaupt bestraft werden, wen die Strafe treffen soll. Dabei ist vor Augen zu halten, dass die Haftung der Erben für eine sie nicht treffende Strafe notwendig voraussetzt, dass gegenüber diesem Dritten, d.h. dem Erblasser ein Schuldvorwurf nach Massgabe von Art. 225 Abs. 1 StG überhaupt erhoben und dieser bestraft werden konnte. Gegen den Erblasser kann aber, da dessen Persönlichkeit mit dem Tode erloschen ist, kein Verfahren eingeleitet und damit auch kein Strafurteil ausgesprochen werden (Gérard Piquerez, *Précis de procédure pénale suisse*, Lausanne 1987, N 1467; vgl. auch Behnisch, a.a.O., ASA 61, 467). Der Tod des Täters ist ein Prozesshindernis und beendet den Prozess ohne weiteres. Ein nach dem Tod des Angeschuldigten ergangener Entscheid bzw. Schuldbefund wäre nichtig. Gleiches gilt auch für den Nachlass, kommt diesem doch keine Rechtspersönlichkeit zu. Daher geht die Argumentation, dass in solchen Fällen die Steuerbusse nach dem Verschulden des Erblassers festgesetzt werde und die Strafe diesen bzw. den Nachlass und nicht die Erben treffe (und die Erben für die Strafe nur hafteten), an der Sache vorbei. Kann wegen des Todes des Täters über dessen Verschulden nicht geurteilt und ebensowenig eine Strafe ausgefällt werden, gibt es auch nichts, für das die Erben zu haften hätten. Daher richtet sich die Strafe zwangsläufig gegen die Erben. bb) Damit stellt sich aber die Frage, ob die Konzeption einer verschuldensunabhängigen Bestrafung (und eben nicht bloss Haftung für die einen Dritten treffende Schuld und Strafe) vor der Verfassung überhaupt standhält (vgl. BGE in ASA 60, 609 f). Nach konstanter Praxis können die Behörden im Bereiche eigentlicher Fiskalstrafen nicht ohne Willkür vom Verschulden absehen. Das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 4 BV verlangt, dass Strafsteuern nur unter Berücksichtigung des Verschuldens verhängt werden (BGE 103 Ia 225 ff; Kälin/Sidler, a.a.O., 165 f; vgl. auch StE 1990 B 101.6 Nr. 2; BVR 1992, 101; BJM 1989, 274; Böckli, a.a.O., 123 ff; Zaccaria Giacometti, *Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts*, Zürich, Neudruck 1960, 553 f.). Trifft aber die Erben kein Verschulden, da sie an den Versäumnissen des Erblassers kein Verschulden trifft (andernfalls wären sie wegen Teilnahme zur Rechenschaft zu ziehen; Art. 227 StG) und da sie sich auch in ihrer Eigenschaft als Erben keine Hinterziehungshandlungen zuschulden kommen liessen (diesfalls wären sie nach Art. 225 StG zu bestrafen), verstösst ihre Bestrafung gegen das aus Art. 4 BV abgeleitete Verschuldensprinzip (*nulla poena sine culpa*), gleichzeitig aber auch gegen den Grundsatz der Unschuldsumutung gemäss Art. 6 EMRK. b) In engem Zusammenhang mit dem Gesagten steht auch das Problem der Gewährung des rechtlichen Gehörs. Das basellandschaftliche Verwaltungsgericht erblickte in der Erbenhaftung einen Verstoss gegen den Grundsatz des rechtlichen Gehörs, soweit sie nicht nur eine Haftung für bereits zu Lebzeiten des Erblassers rechtskräftig gewordene Steuerbussen darstellt, sondern eine eigentliche Verfahrenssukzession, wie sie auch Art. 229 Abs. 1 StG vorsieht, beinhaltet (BJM 1989, 274). Das Gericht liess sich von folgenden Überlegungen leiten: Müssten die

Erben anstelle des verstorbenen Täters in ein Steuerstrafverfahren eintreten oder werde das Verfahren gar erst gegen die Erben eröffnet, so müssten diese sich gegen einen Schuldvorwurf zur Wehr setzen, der nicht sie persönlich, sondern den verstorbenen Täter treffe. Bei der Prüfung der Schuldfrage bildeten oftmals subjektive Momente eine Rolle. Es liege auf der Hand, dass die Erben subjektive Entlastungsmomente, die nur der Täter gekannt habe, nicht mehr vorbringen könnten. Auch bei der Beschaffung von Beweismitteln seien die Erben gegenüber einem Täter, der sich selbst verteidigen könne, benachteiligt. Die Tatsache, dass die Erben formell die gleichen Verteidigungsrechte besässen, die auch dem verstorbenen Täter zugestanden hätten, ändere nichts daran, dass die Verfahrenssukzession den verfassungsmässigen Gehörsanspruch verletze. In diese Richtung argumentieren auch die Beschwerdegegner. Sie führen aus, sie hätten nie Einblick in die Geschäftsunterlagen des Erblassers gehabt. Da der Erblasser seit Jahren keine geordneten Geschäftsbücher geführt habe, seien sie als seine Erben nicht in der Lage, die ihnen nach Auffassung der Beschwerdeführerin zufallende Beweislast zu erfüllen. c) Dem rechtlichen Gehör wird im Steuerhinterziehungsverfahren neuerdings vermehrte Beachtung zuteil. Martin Zweifel (Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 60, 449 ff.) leitet daraus insbesondere folgende Ansprüche des Beschuldigten ab: Recht auf Anhörung durch ein unparteiisches und unabhängiges Gericht, Recht auf Unterrichtung über die Beschuldigung (Eröffnung der Verfahrenseinleitung, eingehende Unterrichtung über die Art und den Grund der Beschuldigung, Bekanntgabe des Strafantrags), Recht auf Akteneinsicht und auf Begründung des Strafentscheids, Rechte auf Mitwirkung an der Untersuchung (Recht auf Beweisanträge und Beweisabnahme sowie auf Teilnahme an Beweisverhandlungen sowie auf Befragung von Zeugen), Rechte auf Äusserung zur Beschuldigung, zum Beweisergebnis und zum Strafantrag, Recht auf persönliche Einvernahme, Recht auf Hauptverhandlung sowie auf öffentliche Verhandlung und Urteilsverkündung, Wahrung der Verteidigungsrechte. Im vorliegenden Fall wurde das Steuerhinterziehungsverfahren von vorneherein gegen die Beschwerdegegner als Erben von K. aufgehoben. Dieser hatte somit nie die Gelegenheit, am Steuerhinterziehungsverfahren mitzuwirken, sich dazu zu äussern, Beweisanträge zu stellen sowie ihn entlastende Momente vorzutragen. Die Beschwerdeführerin hat nie behauptet, dass die Erben auf irgendeine Art und Weise an der angeblich vom Erblasser begangenen Steuerhinterziehung ein Verschulden treffe. Die Verurteilung der Beschwerdegegner zu einer Strafe wegen Steuerhinterziehung bedeutete daher eine Verletzung von Art. 4 BV sowie von Art. 6 EMRK. Soweit daher die Beschwerdeführerin verlangt, die Beschwerdegegner wegen der dem Erblasser vorgeworfenen Steuerhinterziehung zu büssen, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen.

E. 5

Es bleiben die Nachsteuern. Die kantonale Steuerverwaltung hatte solche von Fr. 53'127.15 sowie Verzugszinsen von Fr. 25'232.05 ermittelt. Demgegenüber erachtete die Steuerrekurskommission nur einen Teil der geltend gemachten Hinterziehung als erwiesen und reduzierte die Nachsteuer auf Fr. 13'063.60 nebst Verzugszins. Die Beschwerdegegner berufen sich in dieser Hinsicht in erster Linie darauf, dass der Staat die Hinterziehung nachweisen müsse und es unzulässig sei, ihnen die Beweislast zuzuschieben. a) Wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ausführt, hat grundsätzlich die Steuerbehörde die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuerdeklaration des Steuerpflichtigen zu beweisen. Eine von diesen Grundsätzen abweichende Beweislastverteilung kann nun aber, wenn es nur um die Nachsteuern und nicht auch um die Strafsteuern geht, von vorneherein

nicht gegen das in Art. 6 EMRK und das aus Art. 4 BV abgeleitete Verschuldensprinzip verstossen. Diesbezüglich ist davon auszugehen, dass in Fällen, da die Steuerbehörden alle möglichen, zulässigen und zumutbaren Erhebungen durchgeführt haben und diese den Schluss auf nicht deklariertes Einkommen zulassen, die Beweislast dem Steuerpflichtigen zugeschoben werden kann, der diesfalls die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen hat (StE 1991 B 101.2, Nr. 13 Erw. 2b; BGE i.S. K., S. 6; ASA 60, 408). Nichts anderes gilt für die Erben im Prozess wegen der Haftung für die Nachsteuern. Die Entdeckung unerklärlicher Vermögensvermehrungen ist ein Anwendungsfall, wo dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Erben der Beweis dafür zugeschoben werden kann, dass die Vermögensvermehrung nicht aus un versteuerten Einkünften erzielt wurde. b) Nach den Feststellungen der Vorinstanz deklarierte der verstorbene K. folgende ausländische Bankguthaben nicht: 1978 Fr. 8'875.--, 1979 Fr. 52'884.50, 1980 Fr. 254'223.-- und 1981 Fr. 141'600.--. Daneben habe er über nicht deklarierte Darlehensguthaben von Fr. 140'000.-- (1981) bzw. Fr. 260'000.-- (1982) verfügt. Im einzelnen errechnete die Vorinstanz Vermögenszunahmen von Fr. 44'009.50 im Jahre 1979, Fr. 201'338.50 im Jahre 1980 und Fr. 27'377.-- im Jahre 1981 und eine Vermögensabnahme von Fr. 21'600.-- im Jahre 1982. Das Bundesgericht hielt im Parallelverfahren betreffend die direkte Bundessteuer dazu fest, nach allgemeiner Erfahrung könne ausgeschlossen werden, dass K. dieses zusätzliche Vermögen aus den in den fraglichen Veranlagungsperioden deklarierten Einkünften von Fr. 20'600.-- (1979/ 80), Fr. 32'500.-- (1981/82) oder Fr. 21'200.-- (1983/84) habe bilden können. Die Entdeckung dieser unerklärlichen Vermögensvermehrung ist nun aber ein gewichtiges Indiz für un versteuerte Einkünfte. Die Annahme der Steuerbehörden, dass die fraglichen Beträge aus un versteuerten Einkünften stammten, ist durchaus begründet. Die Beschwerdegegner hätten nachweisen müssen, dass das Vermögen aus deklarierten Einkünften stamme. Diesen Nachweis konnten sie aber nicht erbringen. Vielmehr erklärten sie sich ausserstande, Aufschluss über die Geschäftspraktiken des Erblassers zu geben. Der Erblasser hatte in seinem Schreiben vom 21. Dezember 1984 und in einer mündlichen Besprechung keine Angaben über die Herkunft der fraglichen Gelder gemacht; er hatte nur andeutungsweise von Devisen- und Börsenhandel, Optionen und Festgeld gesprochen. c) In quantitativer Hinsicht ergibt sich folgendes: Mit Verfügung vom 18. August 1989 auferlegte die kantonale Steuerverwaltung den Beschwerdegegnern Nachsteuern von Fr. 53'127.15 sowie Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 25'232.05. In ihrer Beschwerde legte die Steuerverwaltung eine neue Berechnung der Nachsteuer sowie der Verzugszinsen vor. Sie berechnete dabei Nachsteuern im Betrag von Fr. 58'713.55, sowie Verzugszinsen im Betrag von Fr. 25'145.45. Die neue Berechnung fällt somit hinsichtlich der Verzugszinsen tiefer, hinsichtlich der Nachsteuern jedoch höher aus. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat immer die Überprüfung einer Verfügung und/oder eines Entscheides einer vorinstanzlichen Rechtsmittelbehörde zum Gegenstand (Art. 9 Abs. 1 VGV). Das Verwaltungsgericht ist demnach nicht in erster Linie dazu berufen, die materiell richtige Rechtslage herbeizuführen, sondern nur die Richtigkeit der vorinstanzlichen Verfügungen und Entscheide zu überprüfen. Daraus ergibt sich, dass die eine Verfügung erlassende Behörde im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren ihre ursprüngliche Verfügung nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen abändern kann. Sonst stünde es im Belieben der Verwaltungsbehörde, den Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren nachträglich zu verändern. Anders verhält es sich, wenn die Steuerverwaltung als Partei im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren ihre ursprüngliche Verfügung zugunsten des Steuerpflichtigen abändert. Gemäss Art. 14 Abs. 1

VGv darf das Verwaltungsgericht nämlich nicht mehr zusprechen, als die Parteien verlangen. Verlangt demnach die kantonale Steuerverwaltung als Beschwerdeführerin im Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren, dass Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 25'145.45 festzulegen seien, so ist darauf abzustellen, auch wenn in der ursprünglichen Verfügung der Verzugszins auf Fr. 25'232.05, also höher veranlagt wurde. Umgekehrt darf das Verwaltungsgericht die Nachsteuern nicht von ursprünglich Fr. 53'127.15 auf neu Fr. 58'713.55 erhöhen. Zusammenfassend ergibt sich demnach, dass die Beschwerdegegner Nachsteuern im Betrag von Fr. 53'127.15 sowie Verzugszinsen in der Höhe von Fr. 25'145.45 schulden. Die Beschwerdegegner haften als Erben für die Nachsteuern und Verzugszinsen (Art. 14 Abs. 1 StG), was sie als solches denn auch nicht bestreiten. Hinsichtlich der Nachsteuern ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde daher gutzuheissen.

de | fr | it Schlagworte erbe erblasser strafe steuerhinterziehung busse beschwerdegegner steuerpflicht emrk verwaltungsgericht treffen entscheid tod täter verschulden verfahren Mehr Deskriptoren anzeigen Normen Bund EMRK: Art.6 BV: Art.4 Art.114bis ZGB: Art.560 Art.566 StGB: Art.48 StG: Art.117 Art.119 Art.203 Art.225 Art.229 StG: Art.119 StG: Art.14 Art.203 Art.204 Art.225 Art.227 Art.229 Art.232 Art.240 Art.241 DBG: Art.130 VGV: Art.9 Art.14 LGVE 1989 II Nr.19 Zeitschrift ASA 58,13 57,547 51,125 60,408 61,467 60,449 48,33 51,123 61,457 58,1 60,451 60,609 Leitentscheide BGE 117-IB-367 S.377 95-I-1 S.5 107-IB-191 S.196 99-V-200 S.202 103-IA-225 107-IB-198 S.203 113-IA-412 S.425 99-V-200 S.203 102-IA-69 S.72 100-IA-147 S.155 87-I-411 S.413 116-IV-262 S.266 92-I-226 S.233 101-IA-82 S.85 117-IB-367 97-I-629 96-I-673 S.676 101-IA-231 S.235 106-IA-70 S.72 114-V-150 S.151 117-IB-367 S.376 VVGE 1991/92 Nr. 57

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