

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/147**

## **vom 9. Dezember 2010**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2010-12-09, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2010\\_147](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2010_147)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/147 du 9 décembre 2010

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/147 del 9 dicembre 2010

### **Regeste**

Art. 168 Abs. 1 und 2, Art. 179, Art. 249 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Frage offen gelassen, ob mit der blossen Unterschrift auf dem im Übrigen leeren Steuererklärungsformular und einer nicht unterzeichneten eTaxes-Quittung die für eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderliche Verantwortung übernommen wird. Freispruch vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung, weil aufgrund der gesamten Umstände nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Steuerpflichtige die Rente einer privaten Versicherung versehentlich nicht deklariert hat (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. Dezember 2010, I/1-2010/147).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbescheid des kantonalen Steueramtes vom 5. Juli 2010 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2008). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Die Angeschuldigte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache vom 22. Juli 2010 (Eingang bei der Anklagebehörde) ist rechtzeitig erhoben worden. Die Eingabe erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 26. Juli 2010 zusammen mit den Akten überwiesen. Der Strafbescheid gilt als Anklage (Art. 264 Abs. 1 und 2 und Art. 265 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

#### **E. 2**

Nach Art. 262 Abs. 1 StG bezeichnet der Strafbescheid den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel sowie die Strafe und weist auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hin. Er ist nach Art. 262 Abs. 2 StG "kurz" zu begründen, die Begründung muss aber ausreichend sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N 3 zu § 251). Als Anklageschrift kommt dem Strafbescheid im Wesentlichen die Aufgabe zu, den der Anklage zugrunde liegenden Sachverhalt zu konkretisieren und damit dem Angeschuldigten die für seine Verteidigung erforderlichen Informationen zu vermitteln. Der als Sachverhalt umschriebene konkrete Lebensvorgang ist unter einen der gesetzlichen Straftatbestände zu subsumieren. In die Anklageschrift aufzunehmen ist deshalb die rechtliche Beurteilung der dem Angeschuldigten zur Last gelegten Handlung mitsamt den anwendbaren

Gesetzesbestimmungen. Erscheint die Rechtslage klar, bedarf es dazu keiner besonderen Erörterung. Sodann sind Ausführungen zum Vorleben und den persönlichen Verhältnissen zu machen; erst damit wird die Ausfällung einer dem Verschulden und der Persönlichkeit des Angeschuldigten angemessenen Sanktion ermöglicht (N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 2005, S. 592 ff.). Der Strafbescheid vom 5. Juli 2010 bezeichnet die Angeschuldigte sowie die ihr zur Last gelegte Handlung der versuchten Steuerhinterziehung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthält eine Rechtsmittelbelehrung und weist auf die Folgen der Nichtergreifung der Einsprache hin. Die formellen Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG sind somit erfüllt. Zur Begründung wird ausgeführt, die Angeschuldigte habe die Erwerbsunfähigkeitsleistung der PAX-Versicherung von Fr. 12'000.-- im Jahr 2008 nicht deklariert, obwohl niemand anderer ihre finanziellen Verhältnisse besser kenne und ihr im Zeitpunkt der Deklaration bewusst war, dass sie eine solche Rente beziehe. Dennoch habe sie diese nicht deklariert und unterschriftlich die Vollständigkeit und Richtigkeit der Deklaration bestätigt. Die Bussenhöhe von Fr. 1'200.-- wird damit begründet, die Busse bei vollendeter Steuerhinterziehung betrage Fr. 1'902.50 und sei auf zwei Drittel festzusetzen. Die Berechnung der einfachen Busse wurde der Angeschuldigten nicht bekannt gegeben. Die Begründung des Strafbescheids ist zwar knapp, genügt jedoch den gesetzlichen Anforderungen.

### **E. 3**

Zu prüfen ist, ob die Angeschuldigte bei der Veranlagung des Steuerjahres 2008 eine versuchte Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 249 Abs. 1 StG begangen hat. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben in Art. 56 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und deckt sich inhaltlich mit Art. 176 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG). a) Das Versuchsstadium beginnt regelmässig mit der Einreichung der Steuererklärung. Es bleibt beim Versuch, wenn die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 2 und 3 zu Art. 176 DBG). In objektiver Hinsicht setzen die versuchte wie die vollendete Steuerhinterziehung unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben oder das Verschweigen von Tatsachen voraus, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind. Dazu zählt insbesondere die Nichtdeklaration von steuerbaren Leistungen, aber auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 425 f.). Nach Art. 168 Abs. 2 StG muss der Steuerpflichtige die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und persönlich unterzeichnen. Aus dem systematischen Zusammenhang ergibt sich, dass mit der Steuererklärung im Sinn von Art. 168 Abs. 2 StG das in Abs. 1 derselben Bestimmung genannte Formular gemeint ist. Nach Art. 179 StG regelt das kantonale Steueramt die Voraussetzungen für den elektronischen Austausch von Daten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde. Mit dieser Regelung soll sichergestellt werden, dass das kantonale Steueramt den Schriftverkehr mit den Steuerpflichtigen – insbesondere das Einreichen von Steuererklärungen und Beilagen sowie eingeforderten Unterlagen – rasch und flexibel den Entwicklungen auf den Gebieten der Informatik und Telekommunikation anpassen kann (vgl. Botschaft, in: ABI 1997 S. 1049). Ausführungsvorschriften zu dieser Bestimmung wurden bisher nicht erlassen. Ob die eTaxes-Quittung, die bei einer elektronischen Deklaration an Stelle des Formulars

auszudrucken, zu unterzeichnen und einzureichen ist, mit der Steuererklärung im Sinn von Art. 168 Abs. 2 StG gleichgesetzt werden kann, wird in der Lehre als "diskussionswürdig" beurteilt (vgl. Beusch/Rohner, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht 2006, Aufsatz Nr. 4, Ziff. 4.3.3). Inwieweit eine unterschriebene eTaxes-Quittung, auf welcher – einzig – das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen wie es sich aus der elektronischen Deklaration des Steuerpflichtigen ergibt festgehalten ist, als Grundlage für einen Schuldspruch wegen (versuchter) Steuerhinterziehung genügen kann, kann offen bleiben, da die Angeschuldigte die Quittung nicht unterschrieben hat. Vielmehr hat sie das Steuererklärungsformular unterzeichnet, auf welchem allerdings keinerlei Eintragungen vorgenommen wurden. Ob die Angeschuldigte mit dieser Unterschrift auf dem Steuererklärungsformular zusammen mit der nicht unterzeichneten eTaxes-Quittung, auf welcher das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen aufgrund der Deklaration festgehalten sind, die für eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderliche Verantwortung für die unvollständige Steuererklärung übernommen hat, erscheint fraglich. Letztlich kann diese Frage indessen offen gelassen werden. Denn selbst wenn die formellen Erfordernisse erfüllt wären, ist die Angeschuldigte auch aus einem anderen Grund freizusprechen. b) aa) Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.168/2006 vom 8. März 2007; Sieber, a.a.O., N 5 zu Art. 176 DBG). Ob ein Verschulden vorliegt, beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Kann der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung auch durch blosses Unterlassen erfüllt werden, indem beispielsweise die steuerpflichtige Person den ihr auferlegten Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, stellt sich die Frage der Abgrenzung des Hinterziehungsversuchs von der Verletzung von Verfahrenspflichten. Sie ist im Wesentlichen anhand der subjektiven Elemente des konkreten Vorgehens des Täters zu beurteilen. Während die Verfahrenspflichtverletzung sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden kann, setzt der Versuch einer Steuerhinterziehung ein Wissen und Wollen des Täters voraus, das sich nicht nur auf die Unvollständigkeit und/oder Unrichtigkeit der Angaben, sondern auch auf deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung, eine unrechtmässige Rückerstattung bzw. einen ungerechtfertigten Erlass – bezieht. Fehlt es an einem solchen Hinterziehungsvorsatz, kommt nur eine Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung in Betracht (vgl. Sieber, a.a.O., N 6 zu Art. 176 DBG). Der Begriff des Vorsatzes richtet sich nach Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB). Vorsätzlich verübt ein Delikt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, 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). Beim Eventualvorsatz drängt sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich auf, 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. Urteil des Bundesgerichts 2C\_537/2007 vom 5. März 2008, E. 3.1 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Lediglich fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger

Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; Urteil des Bundesgerichts 2A.194/2002 vom 25. April 2002, E. 2.3). Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 34/35 zu Art. 175 DBG). Beim Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung hat sie insbesondere zu beweisen, dass der Angeschuldigte sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Das Wissen muss mit hinlänglicher Sicherheit nachgewiesen werden; blosser Wahrscheinlichkeit genügt nicht. Dies erfordert eine umfassende Beweisführung über die relevanten inneren und äusseren Tatsachen. Nicht jeder Deklarationsfehler ist sogleich auch ein Steuerkürzungsversuch (vgl. A. Howald, Steuerstrafrecht – versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: ST 2007 S. 197 und 199). Zudem handelt es sich beim ordentlichen Verfahren zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern um ein sogenanntes gemischtes Verfahren. Es enthält Elemente eines Selbstveranlagungsverfahrens und eines amtlichen Veranlagungsverfahrens (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 der Vorbemerkungen zu Art. 122-135 DBG). Die Veranlagungsbehörde darf zwar grundsätzlich darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige den massgebenden Sachverhalt zutreffend deklarierte, es sei denn die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung war ihr bekannt oder hätte ihr bekannt sein müssen. Wird dem Aspekt, wonach die Steuerbehörde die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen hat, zu wenig Rechnung getragen, wird die Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung jedoch zu einseitig auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen verlagert (vgl. D. Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl. 2009, N 37 zu § 236 StG-AG). bb) Die Angeschuldigte bezieht seit dem 1. Juni 2002 eine ganze Invalidenrente der Eidgenössischen Invalidenversicherung, seit dem 2. März 2003 eine Rente der PAX zufolge Erwerbsunfähigkeit und seit dem 1. Juli 2003 eine ganze Invalidenrente der Pensionskasse der M. In den Steuerjahren 2002 bis 2007 wurden sämtliche ihr zugeflossenen Renten unbestrittenermassen korrekt deklariert. Insbesondere wurden auch in der nach dem Tod ihres Ehemannes eingereichten Steuererklärung für die Zeit vom 20. September bis 31. Dezember 2007 die Renten der IV, der PK M und der PAX zwar nicht alle elektronisch deklariert, jedoch durch Steuerausweis (IV), Postenauszug der Bank (PK M) und Bescheinigung (PAX) offen gelegt. Für 2008 wurden elektronisch die ganze Rente der IV (Fr. 13'260.--) unter Beilage des Steuerausweises 2008 der Ostschweizerischen Ausgleichskasse für Handel und Industrie und der PK M (Fr. 8'496.--) unter Beilage des Rentenausweises für das Jahr 2008 deklariert. Die Rente der PAX war zwar weder elektronisch deklariert noch wurde ein Rentenausweis eingereicht. In den Steuerakten 2004 befindet sich jedoch die von der Angeschuldigten in jenem Veranlagungsverfahren eingereichte Kopie der Police der PAX (Nr. 000), aus welcher insbesondere die garantierte Leistung von jährlich Fr. 12'000.-- und das Ende der Leistungspflicht am 1. Mai 2016 ersichtlich werden, sowie die Kopie eines Leistungsausweises der PAX vom 4. Februar 2004, wonach die Erwerbsunfähigkeit zu 100% seit dem 1. Februar 2004 bestand und die Abrechnung – allerdings ohne Angabe der Periode – ein Guthaben von Fr. 3'005.15 ergab. In den Steuerakten 2006 liegt ein Leistungsausweis vom 20. Dezember 2006 für die Zeit vom 1. November 2006 bis 31. Januar 2007, aus welchem sich eine monatliche Rente von Fr. 1'000.-- ergibt. cc) Die Angeschuldigte hat in früheren Veranlagungsverfahren die

Leistungen der PAX deklariert und verschiedene Belege, aus denen Höhe und Dauer der Leistungen der PAX hervorgehen, eingereicht. Sie hat in keiner der vorangegangenen Steuerperioden versucht, diese Leistungen zu verheimlichen. Der Angeschuldigten war unter den dargelegten Umständen bekannt, dass die Steuerbehörde Kenntnis von der ihr zufließenden Rente wegen Erwerbsausfalls insbesondere hinsichtlich deren Höhe und maximaler Dauer hatte. Unter diesen Umständen ist nicht davon auszugehen, dass ihr im Zeitpunkt der Deklaration bewusst war, dass sie es unterlassen hatte, die Leistung der PAX anzugeben. Vielmehr kann zu ihren Gunsten nicht ausgeschlossen werden, dass sie die Leistung der PAX versehentlich nicht deklariert hat. Mangels Wissens um die Nichtdeklaration der Leistungen wegen Erwerbsunfähigkeit kann nicht geschlossen werden, die Angeschuldigte habe in der Absicht gehandelt, Steuern zu hinterziehen. c) Zusammenfassend steht damit fest, dass die Angeschuldigte in Bezug auf die Nichtdeklaration der Renteneinkünfte der PAX den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 Abs. 1 StG nicht erfüllt hat. Einen fahrlässigen Versuch gibt es nicht (Trechsel/Jean-Richard, StGB PK, vor Art. 22 N 2). Sie ist dementsprechend vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freizusprechen.

#### **E. 4**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 150.-- und des Gerichtsverfahrens vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'200.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Entscheid: 1. X wird vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2008) freigesprochen. 2. Die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 150.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'200.-- (Entscheidegebühr) trägt der Staat.

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