

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/173 vom 16. Februar 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-02-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2012_173

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/173 du 16 février 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/173 del 16 febbraio 2011

Regeste

Art. 248 Abs. 1, Art. 249 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Die Angeklagte gab die Mutterschaftsentschädigung in der Steuererklärung nicht an. Die Veranlagung konnte noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt werden. Entgegen der Auffassung der Anklagebehörde ist nicht von Vorsatz, sondern von Fahrlässigkeit auszugehen. Einen fahrlässigen Versuch gibt es nicht, weshalb die Angeklagte vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freigesprochen wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Februar 2013, I/1-2012/173). Dieser Entscheid wurde ans Verwaltungsgericht weitergezogen.

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbefehl des kantonalen Steueramtes vom 24. August 2012 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2011). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Die Angeklagte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache vom 28. August 2012 ist rechtzeitig erhoben worden. Die Eingabe erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 10. September 2012 zusammen mit den Akten überwiesen. Der Strafbefehl 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 Strafbefehl den Angeklagten, die dem Angeklagten 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. Inhaltlich enthält ein Strafbefehl zunächst die gleichen Angaben, wie eine Anklageschrift, so die Bezeichnung der verfügenden Behörde und der beschuldigten Person sowie Ort und Datum der Ausstellung. Zu ergänzen ist er mit einer möglichst kurzen und genauen Bezeichnung der der beschuldigten Person vorgeworfenen Taten mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung und die dadurch erfüllten Straftatbestände. Hinzu kommen weitere Angaben, wie sie von einem Urteil verlangt werden, weil beim Verzicht auf eine Einsprache der Strafbefehl zum Urteil wird, wie namentlich die Festlegung der Sanktionen, der Kosten- und Entschädigungsfolgen sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung mit dem Hinweis auf die Folgen der Nichtgeltendmachung dieses

Rechtsbehelfs (vgl. F. Riklin, in: Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, N 4 zu Art. 353 der Schweizerischen Strafprozessordnung, SR 312, abgekürzt: StPO). Der Strafbefehl vom 24. August 2012 bezeichnet die Angeklagte sowie die ihr zur Last gelegte Handlung der versuchten Steuerhinterziehung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthält einen Hinweis auf die Möglichkeit der Einsprache und die Folgen ihrer Nichtergreifung. Die formellen Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG sind somit erfüllt. Die Anklagebehörde führte zur Begründung ihres Entscheids an, die Angeklagte habe im Jahr 2011 die Mutterschaftsentschädigung von Fr. 13'230.-- nicht deklariert. Sämtliches Einkommen sei jedoch vollständig und lückenlos zu deklarieren. Sie setzte die Bussenhöhe auf Fr. 1'500.-- bzw. zwei Drittel jenes Bussenbetrages fest, der bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre, unterliess es jedoch, die genaue Berechnungsgrundlage bekanntzugeben. Dass es sich dabei um zwei Drittel der hypothetisch hinterzogenen Steuer handelt, wurde der Angeklagten jedoch im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs (act. 4/7) mitgeteilt. Die Begründung des Strafbefehls fällt damit sehr knapp aus, genügt jedoch angesichts der stark eingeschränkten Begründungspflicht den gesetzlichen Anforderungen (vgl. F. Riklin, a.a.O., N 5 zu Art. 353 StPO).

E. 3

Zu prüfen ist, ob die Angeklagte bei der Veranlagung des Steuerjahres 2011 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 mit der Ausführung der Tat und endet unter anderem, wenn der Taterfolg ausbleibt. Eine versuchte Steuerverkürzung kann demnach solange vorliegen, als die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann (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 und 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 die 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). Die Angeklagte unterzeichnete am 1. April 2012 die "eTaxes 2011-Quittung", auf der ein steuerbares Einkommen in der Höhe von Fr. 68'500.-- aufgeführt war. Sie stellte diese Quittung zusammen mit dem Original des Steuererklärungsformulars und weiteren Belegen der

Steuerbehörde zu. Das nicht ausgefüllte Steuererklärungsformular unterzeichnete sie ebenfalls und bestätigte damit, die Steuererklärung mit allen Beilageformularen vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Auch wenn auf dem Steuererklärungsformular keinerlei Eintragungen gemacht wurden, musste der Angeklagten bewusst sein, dass sie damit die Richtigkeit des auf der "e-Taxes 2011-Quittung" aufgeführten steuerbaren Einkommens von Fr. 68'500.-- bescheinigte. Mit dieser doppelten Unterzeichnung übernahm sie folglich die - für die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderliche - Verantwortung für die unvollständige Steuererklärung. Daran ändert nichts, dass es die Angeklagte an der notwendigen Sorgfalt mangeln liess, weil sie, wie sie an der öffentlichen Verhandlung ausführte, ihrem Steuerberater volles Vertrauen schenkte und die Beträge deshalb nicht kontrollierte. Die Tatsache, dass sie die Steuererklärung von einem fachkundigen Dritten, dem Steuersekretär einer Nachbargemeinde, ausfüllen liess, entband sie nicht von der Verantwortung, die Verfahrenspflichten zu erfüllen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 13 zu Art. 174 DBG). 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 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). Letzteres scheidet im vorliegenden Fall zum Vorneherein aus; die Angeklagte wurde nicht förmlich gemahnt (vgl. Art. 247 StG). 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 bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass sie auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist. Lediglich fahrlässig handelt die Steuerpflichtige demgegenüber, wenn sie die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der sie nach den Umständen und nach ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3). Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der

Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 38/39 zu Art. 175 DBG). Beim Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung hat sie insbesondere zu beweisen, dass die Angeklagte sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Das Wissen muss mit hinlänglicher Sicherheit nachgewiesen werden; blosse 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 die 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 der Steuerpflichtigen verlagert (vgl. D. Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl. 2009, N 37 zu § 236 StG-AG). bb) Der Angeklagten wurden in der Zeit vom 16. Februar bis 24. Mai 2011 Mutterschaftsentschädigungen in der Höhe von insgesamt Fr. 13'230.-- entrichtet. Die AHV-Ausgleichskasse EXFOUR bestätigte dies mit Schreiben vom 4. Mai 2012, also rund einen Monat nachdem die Steuererklärung eingereicht worden war. Diese Bestätigung wurde von der Angeklagten angefordert, nachdem sie von der Anklagebehörde mit Schreiben vom 30. April 2012 aufgefordert worden war, Unterlagen und Informationen zur Einkommenssituation in der fraglichen Zeit einzureichen. Nach Auskunft der EXFOUR werden Steuerausweise (Gesamtübersicht) für die Mutterschaftsentschädigung jeweils nur auf Verlangen ausgestellt (act. 10). Die Angeklagte führte aus, die Deklaration der Einkünfte sei aufgrund des fehlenden Auszugs vergessen worden. Sie bringt dazu weiter vor, sie habe noch nie solche Entschädigungen bezogen; deshalb habe es ihr am notwendigen Wissen gefehlt. Dazu ist allerdings festzuhalten, dass die Angeklagte gegenüber der Anklagebehörde angab, es sei ein "Riesentheater" gewesen, die Mutterschaftsentschädigung überhaupt zu erhalten (act. 8). Bei der sorgfältigen Kontrolle bzw. Unterzeichnung der "eTaxes 2011-Quittung" hätte ihr angesichts dieser Umstände auffallen müssen, dass das steuerbare Einkommen im Vergleich zum Vorjahr (Fr. 86'118.--) ungewöhnlich tief ausfiel. Eine Veränderung um rund 20 Prozent bleibt bei gehöriger Sorgfalt nicht unbemerkt. Dieses bestreitet auch die Angeklagte nicht. Sie räumte an der Verhandlung ein, die Zahlen weder genau angeschaut noch nachgerechnet zu haben. Im Zusammenhang mit der Steuererklärung habe sie nichts selbst gemacht. Sie habe sämtliche Unterlagen dem Steuerberater übergeben, wie sie das jedes Jahr tue. Diese Aussagen erscheinen glaubhaft. Die Anklagebehörde verweist in diesem Zusammenhang auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, insbesondere auf das Urteil 2C_898/2011 vom 28. März 2011, wonach bei nicht deklarierten Beträgen von einer gewissen Höhe nicht mehr von Fahrlässigkeit auszugehen sei. Diese Praxis entbindet jedoch nicht davon, den konkreten Einzelfall zu prüfen. Musste sich das Bundesgericht im zitierten Fall mit einem erfahrenen Immobilienhändler auseinandersetzen, der über gute Kenntnisse des

Steuerverfahrens verfügte, ist bei der Angeklagten von lediglich rudimentären Steuerkenntnissen auszugehen. Ihr beruflicher Hintergrund lässt auf nichts anderes schliessen. Gegen eine Hinterziehungsabsicht spricht weiter die Tatsache, dass die Angeklagte nicht versuchte, die Mutterschaftsentschädigungen zu verheimlichen, nachdem sie von der Anklagebehörde aufgefordert worden war, Auskunft über allfällige Einkünfte in der Periode von Februar bis Mai 2011 zu geben; vielmehr stellte sie der Vorinstanz die von der AHV-Ausgleichskasse nachträglich eingeforderte Bestätigung unverzüglich zu. Aus den gesamten Umständen kann nicht geschlossen werden, die Angeklagte habe zumindest in Kauf genommen, Steuern zu hinterziehen. Soweit sie die vom Dritten erstellte Steuererklärung nur mangelhaft oder gar nicht kontrollierte und dementsprechend das Fehlen der Zahlungen nicht bemerkte, ist ihr kein Vorsatz, sondern lediglich Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Denn fahrlässig handelt, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 53 zu Art. 175 DBG). Die Angeklagte räumte an der Verhandlung ein, dass sie die Unterlagen besser hätte studieren müssen und ihr dasselbe bei der bevorstehenden Geburt des zweiten Kindes nicht mehr passieren werde. Es ist ihr höchstens Fahrlässigkeit vorzuwerfen. Zu berücksichtigen ist schliesslich, dass die Angeklagte ihren Steuerpflichten in der Vergangenheit stets nachgekommen ist. c) Zusammenfassend steht damit fest, dass die Angeklagte in Bezug auf die Nichtdeklaration der Mutterschaftsentschädigung den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 Abs. 1 StG mangels vorsätzlichen Handelns 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. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Entscheid: 1. X. wird vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2011) 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.