

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/219**

## **vom 21. Oktober 2014**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2014-10-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2012\\_219](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2012_219)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/219 du 21 octobre 2014

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2012/219 del 21 ottobre 2014

### **Regeste**

Art. 168, Art. 179, Art. 248 Abs. 1 und 5, Art. 249 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1). Wer die Steuererklärung von einem Dritten ausfüllen lässt und blind unterschreibt, d.h. ohne die Zahlen auf der Quittung gelesen und allfällige Fehler bemerkt zu haben, nimmt zumindest in Kauf, dass dessen Inhalt mangelhaft sein könnte. Der Steuerpflichtige hat sich bewusst für das "Nichtwissen" entschieden und kann sich nicht darauf berufen, den fehlerhaften Inhalt der Steuererklärung bzw. der eTaxes-Quittung nicht gekannt zu haben. Bestätigung des Schuldspruchs wegen versuchter Steuerhinterziehung (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2014, I/1-2012/219).

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbefehl des Kantonalen Steueramtes vom 20. September 2012 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2011). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeschuldigte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache vom 22. Oktober 2012 ist rechtzeitig erhoben worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 17. Dezember 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 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. 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 20. September 2012 bezeichnet den Angeschuldigten, die ihm 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 an, der Angeschuldigte habe im Jahr 2011 die Einkünfte aus unselbständigem Haupterwerb in der Höhe von Fr. 34'073.– nicht deklariert und die Prämienverbilligung von Fr. 2'432.70 nicht in Abzug gebracht. Da 75 Prozent des steuerbaren Jahreseinkommens nicht deklariert worden seien, sei von Eventualvorsatz auszugehen. Sie setzte die Bussenhöhe auf Fr. 3'460.– bzw. zwei Drittel jenes Bussenbetrages fest, der bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre, unterliess es jedoch, die genaue Berechnungsgrundlage bekanntzugeben. Ergänzend führte sie aus, es handle sich dabei um zwei Drittel der hypothetisch hinterzogenen Steuern. Die Begründung des Strafbefehls fällt damit sehr knapp aus, genügt jedoch angesichts der stark eingeschränkten Begründungspflicht den gesetzlichen Anforderungen (vgl. Riklin, a.a.O., N 5 zu Art. 353 StPO).

### **E. 3**

Zu prüfen ist, ob der Angeschuldigte 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, Art. 176 N 2 f.). 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 (Zigerlig/ Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 444). 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). Der Angeschuldigte unterzeichnete am 22. April 2012 die eTaxes-Quittung 2011. Darauf war ein steuerbares Einkommen in der Höhe von

Fr. 46'700.– aufgeführt. Er unterschrieb zusätzlich das nicht ausgefüllte Steuererklärungsformular und bestätigte damit, die Steuererklärung 2011 mit allen Beilageformularen vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Auch wenn das Steuererklärungsformular wegen der elektronischen Erfassung keinerlei Eintragungen enthielt, musste dem Angeklagten klar sein, dass er mit seiner Unterschrift die Richtigkeit der Angaben auf der eTaxes-Quittung 2011 bestätigte. Mit der doppelten Unterzeichnung übernahm er folglich die – für die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung erforderliche – Verantwortung für die unvollständige Steuererklärung. Daran ändert nichts, dass er seinen Sohn mit dem Ausfüllen der Steuerformulare beauftragte und sich weder für den Inhalt der Steuererklärung noch denjenigen der Quittung interessierte, wie er vor Gericht ausführte. Die Delegation dieser Aufgabe entband ihn nicht von der Verantwortung, die Verfahrenspflichten selbständig zu erfüllen (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 174 N 13). b) aa) Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2A.168/2006 vom 8. März 2007; Sieber, a.a.O., Art. 176 N 5). 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., Art. 176 N 6). Letzteres scheidet im vorliegenden Fall zum Vorneherein aus; der Angeschuldigte 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 der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er 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 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 (BGer 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., Art. 175 N 38 f.). Beim Vorwurf der versuchten

Steuerhinterziehung hat sie insbesondere zu beweisen, dass der Angeklagte 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: Der Schweizer Treuhänder, 3/2007, 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., Vorbemerkungen zu Art. 122-135 N 7). 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 der Steuerpflichtigen verlagert (vgl. D. Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl. 2009, N 37 zu § 236 StG). bb) Der Angeschuldigte war vom 1. Januar bis 31. August 2011 bei der Personal Agentur I GmbH angestellt; Arbeitsort war A. Er erzielte in dieser Zeit ein Nettoeinkommen in der Höhe von Fr. 34'073.–. Das Unternehmen bestätigte dies mit dem am 10. Februar 2012 ausgestellten Lohnausweis (act. 4/3). Dies bestritt der Angeschuldigte nicht, führte jedoch aus, er übergebe jeweils sämtliche Unterlagen und Briefe – teilweise sogar ungeöffnet – seinem Sohn, der sich um seine administrativen Angelegenheiten kümmere. Dass der Lohnausweis gefehlt habe, sei weder ihm noch seinem Sohn aufgefallen. Ebenso habe er nicht beachtet, dass die im 2010 gewährten Prämienverbilligungen nicht in Abzug gebracht worden seien. Er sei nicht in der Lage, eine Steuererklärung selbständig auszufüllen bzw. deren Inhalt zu verstehen. Deshalb habe er seinem Sohn seit Jahren vertraut und die Steuerformulare unterzeichnet, ohne sie zu kontrollieren. Er habe jedoch niemals beabsichtigt, Steuern zu hinterziehen. Er lebe nun seit 24 Jahren in dieser Gemeinde und habe sich nie das Geringste zu Schulden kommen lassen. Es sei ihm wichtig, den Namen der Familie nicht zu beschmutzen. Diese Aussagen des Angeschuldigten erscheinen zwar glaubwürdig. Wer aber ein Steuerformular sozusagen blind unterschreibt – der Rechtsvertreter führte aus, der Angeschuldigte habe die Zahlen auf der Quittung gar nicht gelesen und deshalb die Fehler nicht bemerken können – nimmt zumindest in Kauf, dass dessen Inhalt mangelhaft sein könnte. Der Angeschuldigte hat sich bewusst für das "Nichtwissen" entschieden und kann sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht darauf berufen, den fehlerhaften Inhalt der Steuererklärung bzw. der eTaxes-Quittung nicht gekannt zu haben. Wer sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig sind, handelt nicht mehr fahrlässig, sondern – falls die Angaben nicht korrekt sind – eventualvorsätzlich (vgl. BGE 135 IV 12 E. 2.3.1; ASA 72 213 ff.; StE 1994 B 101.21 Nr. 13). Diese Rechtsprechung führt dazu, dass jener Steuerpflichtige, der seinen Deklarationspflichten selbständig nachkommt, nicht schlechter gestellt wird als derjenige, der einen Dritten damit beauftragt. Letzterer könnte sich auf das Vertrauensverhältnis zum Beauftragten berufen und sich auf diese Weise leichter seiner Verantwortung für die Vollständigkeit der Angaben entziehen (vgl. Howald, a.a.O., S. 197). Dass der Angeschuldigte die deutsche Sprache nur

schlecht beherrscht, wie er vorbrachte, rechtfertigt sein Verhalten nicht. Er hätte sich von seinem Sohn zumindest über die wesentlichen Steuerfaktoren informieren lassen müssen. Dass Letzterer in der fraglichen Zeit wegen familiärer Probleme unter grosser psychischer Belastung gestanden habe, wie der Rechtsvertreter vorbrachte, und deshalb nicht in der Lage gewesen sei, die Steuererklärung vorschriftsgemäss bzw. vollständig auszufüllen, ändert an der Verantwortung des Angeschuldigten für die korrekte Einreichung der Steuererklärung ebenfalls nichts. Der Vertreter der Anklagebehörde führte zutreffend aus, dass der Sohn bei der Veranlagungsbehörde eine Fristerstreckung hätte beantragen können, und eine solche von der Steuerbehörde im Krankheitsfall in der Regel gewährt werde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 119 N 11). cc) Unter den gegebenen Umständen kann nicht mehr nur auf Fahrlässigkeit geschlossen werden. Namentlich geht es nicht um den Vorwurf, der Angeschuldigte habe aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit falsche Angaben gemacht. Vielmehr ist aufgrund der klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung zumindest von Eventualvorsatz auszugehen, wenn eine Person ein Dokument unbesehen unterschreibt. Sie nimmt damit in Kauf, dass dessen Inhalt falsch sein könnte. Dies war vorliegend der Fall. Der Angeschuldigte unterzeichnete die eTaxes-Quittung 2011, ohne die darauf aufgeführten Steuerfaktoren zu prüfen. Er konnte sich seiner Verantwortung für die vollständige Deklaration seines Einkommens nicht dadurch entziehen, dass er die Erstellung seiner Steuererklärung seinem Sohn übertrug (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 176 N 4). Dessen Hinweis, er sei schuld am Fehler, denn sein Vater kenne sich in Steuerangelegenheiten nicht aus, ist deshalb für den Entscheid ohne Bedeutung. c) Zusammenfassend steht damit fest, dass der Angeklagte in Bezug auf die Nichtdeklaration seines Lohns und der Prämienverbilligungen den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 Abs. 1 StG erfüllte. Er ist dementsprechend der versuchten Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen.

#### **E. 4**

Nach Art. 249 Abs. 2 StG beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Nach Art. 248 Abs. 5 StG beträgt die Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Die Strafzumessung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Normen im Steuergesetz – nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen (vgl. Th. Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St. Gallen 2007, S. 18 f.). Nach Art. 106 Abs. 3 StGB bemisst das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Die Regelstrafmasse sind nicht schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (BGE 134 III 59 E. 2.3.1). Dieses Regelmass soll dann greifen, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., Art. 175 N 91 mit Hinweisen). Ausgangspunkt bei der Strafzumessung für die Steuerhinterziehung ist der einfache Betrag der hinterzogenen Steuer. Die Anklagebehörde erwog, in Würdigung sämtlicher Umstände und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln erscheine eine Busse von Fr. 3'460.– (hypothetisch hinterzogene Steuer, davon 2/3 wegen Versuchs) als angemessen. Ohne die nicht deklarierten Einkünfte und Prämienverbilligungen hätte das steuerbare Einkommen Fr. 43'600.– betragen. Die Berücksichtigung dieser Einkünfte führt zu einem Familieneinkommen von Fr. 78'100.–. Daraus ergibt sich eine hypothetisch hinterzogene Steuer von Fr. 5'706.70. Die von der

Anklagebehörde unter Berücksichtigung des Versuchs festgelegte Busse von Fr. 3'460.– erscheint angemessen und wurde nicht bestritten; sie ist zu bestätigen.

#### **E. 5**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 200.– und des Gerichtsverfahrens vom Angeschuldigten zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Entscheid: 1. X wird der versuchten Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2011) schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 3'460.– bestraft. 2. X hat die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 200.– und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'200.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen.

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