

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/80 vom 15. Dezember 2015

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2015-12-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2014_80

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/80 du 15 décembre 2015

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2014/80 del 15 dicembre 2015

Regeste

Art. 30, Art. 248 Abs. 3 und 4, Art. 249 Abs. 1, Art. 262 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1), Art. 56 Abs. 2 StHG (SR 642.14), Art. 176 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Anforderungen an den Strafbefehl. Im vorliegenden Fall wurde der Anklagegrundsatz nicht verletzt. Der Steuerpflichtige deklarierte ein im Vergleich zu seinen übrigen Einkünften erhebliches Einkommen nicht. Indem er die vom Treuhänder ausgefüllte Steuererklärung ungeprüft unterzeichnete, nahm er in Kauf, dass die Angaben nicht korrekt sind. Bestätigung des Schuldspruchs wegen versuchter Steuerhinterziehung (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. Dezember 2015, I/1-2014/80).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbefehl des kantonalen Steueramtes vom 24. Februar 2014 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuer 2011). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeklagte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache ist rechtzeitig erhoben worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 14. April 2014 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

Der Angeklagte macht verschiedene formelle Mängel geltend, weshalb zunächst darauf einzugehen ist. a) Er bringt zur Hauptsache vor, die Untersuchung sei nicht professionell geführt worden. Den entlastenden Hinweisen sei nicht nachgegangen worden. Der massgebende Sachverhalt werde mit lediglich einem Satz umschrieben, vom subjektiven Tatbestand stehe nichts im Strafbefehl. Es liege eine Verletzung des Anklagegrundsatzes vor. b) Das Steuerstrafverfahren gilt in der Rechtsprechung als echtes Kriminalverfahren und damit als ein Strafverfahren im Sinn von Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, abgekürzt: EMRK). Folglich stehen dem Anklagten im Steuerstrafverfahren die konventionsrechtlich garantierten prozessualen Mindestrechte zu. Es besteht insbesondere Anspruch auf Beurteilung durch ein unabhängiges und unparteiisches Gericht, auf eine öffentliche Verhandlung, auf Gewährung des rechtlichen Gehörs im Strafverfahren sowie auf die Möglichkeit zum Beizug eines Verteidigers. Sodann gilt der Grundsatz der Unschuldsvermutung. Die Beweislast für die

ungenügende Besteuerung (objektiver Tatbestand) und die Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) obliegt den Steuerbehörden (D. Schenker, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N 6 ff. zu den Vorbemerkungen zu §§ 242–254 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 440). Gestützt auf Art. 17 Abs. 1 der Strafprozessordnung (SR 312, abgekürzt: StPO) können die Kantone die Verfolgung und Beurteilung von Übertretungen Verwaltungsbehörden übertragen. In diesem Verwaltungsverfahren, welches der Gesetzgeber als Strafbefehlsverfahren ausgestaltet hat, müssen die Mindestgarantien gemäss Art. 6 EMRK nicht oder nur teilweise eingehalten werden. Der Strafbefehl ist als blosser Einigungsvorschlag anzusehen, für den Angeklagten besteht die Möglichkeit, mittels Einsprache die Durchführung eines gerichtlichen Verfahrens zu verlangen, in welchem die Verfahrensgarantien gewährleistet sind (Schenker, a.a.O., N 10 zu den Vorbemerkungen zu §§ 242–254 StG). 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. Denn beim Verzicht auf eine Einsprache wird der Strafbefehl zum Urteil. Aus diesem Grund sind die Sanktion und die Kosten- und Entschädigungsfolgen festzulegen sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung mit dem Hinweis auf die Folgen der Nichtgeltendmachung dieses Rechtsbehelfs anzubringen (vgl. F. Riklin, in: Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, N 4 zu Art. 353 StPO). Sofern der Angeschuldigte gegen den Strafbefehl Einsprache erhebt, gilt dieser als Anklage und Anklageschrift (vgl. Art. 265 Abs. 2 StG). Letztere erfüllt eine doppelte Funktion, indem sie mittels Umgrenzung des zu beurteilenden Sachverhalts einerseits den Prozessgegenstand bestimmt (sog. Anklagegrundsatz) und dem Angeklagten andererseits die für seine Verteidigung notwendigen Informationen vermittelt. Dabei genügt es, wenn der Gesamtvorgang des Anklagesachverhalts geschildert und die wesentlichen objektiven und subjektiven Tatbestandselemente hervorgehoben werden (GVP 1995 Nr. 65). c) Dem Angeklagten wurde im Strafbefehlsverfahren das rechtliche Gehör hinreichend gewährt. Er erhielt mit Schreiben vom 24. Juni 2013 Kenntnis von der Einleitung eines Untersuchungsverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung gegen ihn sowie die Möglichkeit, zur Anschuldigung und zur vorgesehenen Verfahrenserledigung mittels Strafbefehls (Busse von Fr. 2'400.–) Stellung zu nehmen. Er wurde auch auf die Möglichkeit, einen Verteidiger beizuziehen, sowie das Mitwirkungs- und Aussageverweigerungsrecht hingewiesen. Mit Schreiben vom 15. Juli 2013 zum Abschluss des Untersuchungsverfahrens wurde ihm nochmals Gelegenheit gegeben, sich zur Sache zu äussern. Dem anschliessend beigezogenen Verteidiger wurde Akteneinsicht gewährt und auf dessen Stellungnahme hin ein Amtsbericht des Steueramtes A eingeholt, welcher dem Verteidiger in der Folge zur Stellungnahme unterbreitet wurde. Der Angeklagte konnte seine Verteidigungsrechte im Untersuchungsverfahren somit vollumfänglich wahrnehmen. Die Untersuchungsbehörde ging den Behauptungen des Angeklagten nach, indem sie einen

entsprechenden Amtsbericht einholte. Der Strafbefehl vom 24. Februar 2014 bezeichnet den Angeklagten sowie 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. Auch wenn der vorgeworfene Sachverhalt mit lediglich einem Satz umschrieben wird („X Z hat im Jahr 2011 Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit beim Restaurant R nicht deklariert [Fr. 21‘555.–].“), sind die nötigen Elemente darin enthalten. Dass sich die Anklage weder zum Tatzeitpunkt noch zum Tatort ausdrücklich äusserte, ist deshalb nicht zu beanstanden, weil diesen beiden Kriterien im vorliegenden Fall keine Bedeutung zukommt. Im Übrigen ergibt sich der Tatzeitpunkt ohne weiteres aus den Akten: Die Steuererklärung 2011 ging am 7. Juni 2012 beim Gemeindesteuernamt ein. In der Begründung wird zudem ergänzt, welche Pflicht, nämlich sämtliches Einkommen vollständig und lückenlos zu deklarieren, der Angeklagte verletzt hat. Es wird zu den Wirkungen des Beizugs eines Steuervertreeters Stellung genommen, und zwar werde er dadurch nicht entlastet. Sodann wird der subjektive Tatbestand mit der Definition des Eventualvorsatzes und der Begründung, weshalb beim Angeklagten von einem solchen auszugehen sei, hinreichend umschrieben. Der Strafbefehl enthält auch Ausführungen zur Strafzumessung. Die Bussenhöhe wurde auf Fr. 2'400.– oder auf zwei Drittel jenes Bussenbetrages festgelegt, der bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Die Begründung des Strafbefehls genügt damit den gesetzlichen Anforderungen (vgl. F. Riklin, a.a.O., N 5 zu Art. 353 StPO). Eine Verletzung des Anklagegrundsatzes liegt nicht vor.

E. 3

Zu prüfen ist, ob der 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) Der Angeklagte beantragt, er sei vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freizusprechen. Zur Begründung macht er im Wesentlichen geltend, die vorhandenen Lohnabrechnungen des Restaurants R seien zusammen mit der Steuererklärung eingereicht worden. Beim Steueramt A seien sie danach verloren gegangen. Im Mai oder Juni 2012 seien die Unterlagen nochmals eingereicht worden, nicht jedoch am 27. November 2012. Die Aussagen im Amtsbericht würden bestritten. Insgesamt beständen ernsthafte Zweifel an der Sachverhaltsdarstellung der Anklagebehörde. In subjektiver Hinsicht liege höchstens ein Fall von Fahrlässigkeit vor. Das Steueramt A habe von der Beschäftigung des Angeklagten beim Restaurant R gewusst, weshalb ein allfälliger Versuch der Steuerhinterziehung von Anfang an zum Scheitern verurteilt gewesen wäre. b) aa) 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

(Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 444 f.). Die Steuerverkürzung setzt einen (möglichen) Steuerausfall des Gemeinwesens voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 2 zu Art. 175 DBG). Nach Art. 168 Abs. 2 StG muss der Steuerpflichtige die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und persönlich unterzeichnen. Vollständig ausgefüllt ist die Steuererklärung dann, wenn der Steuerpflichtige in allen Rubriken des amtlichen Formulars die von ihm verlangten Angaben gemacht hat (U. R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 32). Auf noch ungewisse Sachverhaltselemente sowie auf Unsicherheiten im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Bedeutung von Tatsachen ist in der Deklaration hinzuweisen (Sieber, a.a.O., N 9 zu Art. 175 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 30 StG). Die strafprozessuale Unschuldsvermutung („in dubio pro reo“) ist zugleich Beweislast- und Beweiswürdigungsregel. In ihrer Funktion als Beweislastregel bedeutet die Maxime, dass es grundsätzlich der Strafverfolgungsbehörde obliegt, den Beweis für das Vorliegen der Tatbestandsmerkmale eines Delikts zu erbringen (Sieber, a.a.O., N 44 zu Art. 182 DBG). Die Steuerbehörden haben demnach die bussenbegründenden Tatsachen nachzuweisen. Sie müssen sowohl den Nachweis der (drohenden) ungenügenden Besteuerung (objektiver Tatbestand) als auch der Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) erbringen. Nur wenn der von der Steuerbehörde angenommene Sachverhalt als höchstwahrscheinlich erscheint, kann der beschuldigten Person der Gegenbeweis für die von ihr behauptete Tatsache übertragen werden (vgl. BGE 121 II 273 E. 3c/aa). Bei der Beweiswürdigung ist nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung auf das abzustellen, was die entscheidenden Personen aufgrund gewissenhafter Prüfung zu überzeugen vermag. Eine solche Überzeugung darf nicht nur auf blosser Wahrscheinlichkeit beruhen, absolute Sicherheit ist aber auch nicht vorausgesetzt – ebenso wenig, dass jede andere auch nur theoretische Möglichkeit eines anderen Sachverhalts ausgeschlossen wäre. Bestehen demgegenüber erhebliche und unüberwindliche Zweifel am angeklagten Sachverhalt, hat ein Schuldspruch aufgrund der Unschuldsvermutung zu unterbleiben (Sieber, a.a.O., N 77 zu Art. 182 DBG; Schenker, a.a.O., N 8 zu Vorbemerkungen §§ 242–254 StG). Der in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige wird – unter dem Vorbehalt der Mitwirkung bei einer Steuerhinterziehung durch den Ehegatten (vgl. Art. 250 StG) – nur für die Hinterziehung seiner eigenen Steuerfaktoren gebüsst (Art. 253 Abs. 1 StG). bb) Der Angeklagte liess die Steuererklärung durch einen Treuhänder erstellen und einreichen. Er habe diesem alle Unterlagen inklusive Lohnabrechnungen übergeben. Von der Steuererklärung samt Beilagen habe jener für ihn eine Kopie gemacht und die Originale dem Steueramt A eingereicht. Darin seien auch die fünf Lohnabrechnungen, die er vom Restaurant R erhalten habe, enthalten gewesen. Einen Lohnausweis habe er trotz mehrmaliger Nachfrage vom Restaurant R nie bekommen. Die Steuererklärung wurde vom Angeklagten und seiner Ehefrau am 30. Mai 2012 unterzeichnet und ging beim Steueramt A am 7. Juni 2012 ein. Die Tatsache, dass der Angeklagte die Steuererklärung von einem fachkundigen Dritten ausfüllen liess, entband ihn nicht von der Verantwortung, seine Verfahrenspflichten zu erfüllen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 13 zu Art. 174 DBG). Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung übernahm er die Verantwortung für die Richtigkeit der in der Steuererklärung gemachten Angaben und allfällige durch ihn

verschuldete Steuerwiderhandlungen (vgl. StE 2007 B 101.21 Nr. 17). Für die Frage, ob in objektiver Hinsicht eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, ist massgebend, ob die Deklaration im Zeitpunkt der Einreichung vollständig war. Bei der Prüfung der Tatbestandsmässigkeit ist demgegenüber ohne Relevanz, wann und von wem die Lohnabrechnungen nachträglich noch eingereicht wurden und wie der Lohnausweis des Restaurants R vom Steueramt A eingeholt wurde. Auf die Befragung von C (Bearbeiterin der fraglichen Steuererklärung auf dem Gemeindesteueramt A) und D (Arbeitgeber Restaurant R), die Edition des Eingangsstempels und der Zeiterfassung der Gemeindeverwaltung A sowie auf die Einholung sämtlicher Lohnausweise des Restaurants R des Jahres 2011 kann daher verzichtet werden. Ebenso ist nicht entscheidend, ob sich das Schreiben des Steueramtes A vom 20. November 2012 bei der Akteneinsicht des Verteidigers in den Akten befand oder nicht. Er erhielt zumindest nachträglich Kenntnis davon. In der Steuererklärung 2011 wurden in Ziff. 1.1 Einkünfte des Angeklagten aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit von Fr. 2'707.– sowie in Ziff. 3.4 Arbeitslosentaggelder von Fr. 13'866.– deklariert. Bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit handelte es sich lediglich um jene des Restaurants O für die Monate November und Dezember 2011, welche mittels Lohnausweis ausgewiesen wurden. In Ziff. 1.1 nicht deklariert wurden die Einkünfte vom Restaurant R in der Höhe von insgesamt Fr. 21'555.–. Das deklarierte steuerbare Einkommen von Fr. 72'342.– (inkl. Einkünfte der Ehefrau) war damit nicht vollständig. cc) Ob die Beilage von einzelnen Lohnabrechnungen ohne Eintragung des Nettolohnes in die Steuererklärung eine unvollständige Deklaration im Sinn von Art. 168 Abs. 2 StG dargestellt hätte und damit der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt gewesen wäre, kann aufgrund der nachfolgenden Erwägungen offen gelassen werden. Gemäss Angaben des Steueramtes A wurde die Steuererklärung 2011 ohne einzelne Lohnabrechnungen des Restaurants R eingereicht. Dies deckt sich mit den Angaben bei den Beilagen auf Seite 4 der Steuererklärung, wo zwei Lohnausweise (jener des Restaurant O und jener der Ehefrau), das Wertschriftenverzeichnis, zwei Formulare 4, 5, 6 und eine Bescheinigung (Arbeitslosentaggelder) angeführt wurden. Einzelne Lohnabrechnungen wurden dort nicht erwähnt. Es findet sich auf der Steuererklärung auch sonst nirgendwo ein Hinweis auf die Erwerbstätigkeit des Angeklagten beim Restaurant R im Jahr 2011. Wenn die einzelnen Abrechnungen tatsächlich beigelegt worden wären, ist ferner nicht nachvollziehbar, weshalb die aus den fünf Lohnabrechnungen ersichtlichen Nettolöhne nicht zusammengerechnet in Ziff. 1.1 deklariert wurden. Aus dem Amtsbericht des Steueramtes A geht hervor, dass die zuständige Mitarbeiterin im Rahmen der Veranlagung aufgrund der Leistungen der Arbeitslosenversicherung feststellte, dass Unterlagen zu den Einkünften des Angeklagten im Zeitraum von Mitte April bis Mitte Oktober 2011 fehlten, und die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 20. November 2012 aufforderte, entsprechende Unterlagen einzureichen. Wären die fraglichen Lohnabrechnungen der eingereichten Steuererklärung beigelegt, hätte das Gemeindesteueramt nicht bei den Steuerpflichtigen, sondern direkt beim Arbeitgeber einen Lohnausweis anfordern können. Daraufhin gingen die Lohnabrechnungen des Restaurants R der Monate April bis August 2011 am 26. November 2012 bei der Gemeindeverwaltung A ein und wurden tags darauf intern an das Steueramt A weitergeleitet. Die zuständige Sachbearbeiterin holte beim Arbeitgeber den Lohnausweis ein und nahm anschliessend die Veranlagung vor (act. 4/12). Die Sachdarstellung der Anklagebehörde, wonach der Steuererklärung im Zeitpunkt ihrer Einreichung keine Lohnabrechnungen des Restaurants R beilagen und die Deklaration der

Einkünfte des Angeklagten deshalb nicht vollständig war, erscheint somit als sehr wahrscheinlich. Es ist daher am Angeklagten, den Beweis zu erbringen für den von ihm behaupteten gegenteiligen Sachverhalt, wonach die Lohnabrechnungen zusammen mit der Steuererklärung eingereicht worden seien. Dies gilt umso mehr, als die Steuerbehörde nicht beweisen kann, dass sie die Lohnabrechnungen nicht erhalten hat. Eine solche negative Tatsache ist im strikten Sinn kaum beweisbar (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_661/2015 vom 12. November 2015 E. 3.2). dd) Der Angeklagte selbst konnte keine näheren Angaben zur Beilage der Lohnabrechnungen machen. Er sagte vor Gericht aus, er habe die Lohnabrechnungen des Restaurants R dem Treuhänder übergeben. Ob diese als Beilagen beim Unterzeichnen der Steuerklärung dabei gewesen seien, habe er nicht kontrolliert (Verhandlungsprotokoll, S. 4). Der Treuhänder, der die Steuerklärung 2011 für das Ehepaar Z ausgefüllt hatte, wurde vor Gericht als Zeuge befragt. Er sagte aus, der Angeklagte und dessen Ehefrau hätten ihm für das Ausfüllen der Steuerklärung sämtliche Unterlagen, darunter die Lohnabrechnungen des Restaurants R, übergeben. Nachdem der Angeklagte vergeblich versucht habe, einen Lohnausweis zu bekommen, habe er selber zweimal dort angerufen. Es sei aber auch auf diese Aufforderung hin nichts gekommen. Schliesslich habe er im Mai 2012 beim Steueramt A angerufen, den Fall einem Fräulein geschildert und gefragt, was er machen solle. Diese habe gesagt, wenn er die Lohnabrechnungen beilege, dann werde das Steueramt den Lohnausweis beim Arbeitgeber einverlangen. So habe er es danach auch gemacht und die ausgefüllte Steuerklärung nach Unterzeichnung durch die Steuerpflichtigen zusammen mit den Lohnabrechnungen eingereicht. Da sei er sich zu einhundert Prozent sicher. Er habe das Couvert auf dem Rückweg vom Wohnort der Familie Z ins Geschäft in einen Briefkasten geworfen. Weil er keinen Lohnausweis gehabt habe, habe er in der Steuerklärung nichts deklariert. Weshalb er die Lohnabrechnungen auf der Steuerklärung nicht als Beilagen erwähnt habe, wisse er nicht; wahrscheinlich habe er es vergessen (vgl. Protokoll der Zeugenaussage). Zuvor hatte der Treuhänder in einem Schreiben vom 26. Januar 2014 an den Verteidiger bereits eine Stellungnahme zur Steuerklärung 2011 des Ehepaares Z abgegeben (act. 8). Anders als in der Zeugenaussage vor Gericht erwähnte er damals das angebliche Telefonat mit dem Steueramt A, aufgrund dessen er gemäss eigenen Angaben auf eine Deklaration jenes Lohnes in Ziff. 1.1 verzichtet hatte, in keiner Weise. Er erklärte damals nur, er habe angenommen, dass das Steueramt Ziff. 1.1 der Steuerklärung anhand der Lohnabrechnungen selber ergänzen werde. Wenn jedoch zuvor exakt wegen des fehlenden Lohnausweises das nun behauptete Telefonat mit dem Steueramt A stattgefunden hätte, ist nicht nachvollziehbar, weshalb er dieses wichtige Gespräch nicht schon damals, sondern erst anlässlich der Gerichtsverhandlung, mehr als drei Jahre später, erstmals erwähnt. Es bestehen deshalb grosse Zweifel, ob jenes Telefonat überhaupt stattgefunden hat. Im Amtsbericht des Steueramtes A wird es jedenfalls nicht erwähnt (vgl. act. 4/12). Auf der Steuerklärung selbst fehlt sodann jeglicher Hinweis darauf, es gibt auch kein entsprechendes Begleitschreiben. Dass ein Treuhänder, der eigenen Angaben zufolge bereits mehrere Tausend Steuerklärungen ausgefüllt hat und sich deshalb der Bedeutung einer vollständigen Deklaration bewusst ist, weder die zusammengezählten Nettolöhne in Ziff. 1.1 deklariert, noch die Lohnabrechnungen bei den Beilagen auf Seite 4 oder sonst irgendwo erwähnt, erscheint ebenfalls unglaubwürdig. Zu berücksichtigen ist auch, dass der Zeuge aufgrund des damaligen Auftragsverhältnisses zum Ehepaar Z selbst ein grosses Interesse hat darzulegen, dass er die Steuerklärung vollständig und korrekt ausgefüllt und damit seinen Auftrag ordnungsgemäss erfüllt hat; dieser Umstand schmälert den

Beweiswert der Zeugenaussage. Die Zeugenaussage leidet aber noch an einem anderen, weitaus grösseren Makel. Strafuntersuchungs- und Justizbehörden haben ein berechtigtes Interesse daran, Beweise, insbesondere Zeugenaussagen, möglichst unverfälscht zu erlangen. Die Befragung von Zeugen ist Aufgabe des Gerichts und nicht Obliegenheit der Parteien oder ihrer Anwälte. Unter standesrechtlichen Gesichtspunkten ist es deshalb dem Anwalt verwehrt, Handlungen vorzunehmen, die darauf ausgerichtet sind oder zumindest geeignet erscheinen, Zeugen zu beeinflussen oder in anderer Weise zur Verfälschung von Beweisen beizutragen. Die Standesregeln des schweizerischen wie auch des st. gallischen Anwaltsverbandes sehen vor, dass sich der Anwalt jeder unerlaubten Beeinträchtigung der Beweiserhebung im Prozess enthält. Er nimmt nur ausnahmsweise, wenn dies zur Abschätzung des Prozessrisikos oder zur Prozessführung unerlässlich ist, mit Personen Kontakt auf, die als Zeugen in Betracht fallen. Verlangt wird, dass bei einer direkten Kontaktaufnahme die Auskünfte nicht anderweitig zu erhalten sind und die Abklärungen mit der erforderlichen Zurückhaltung und ohne jegliche Druckausübung erfolgen. Da schon jeglicher Anschein einer Beeinflussung zu vermeiden ist, tut der Anwalt gut daran, bei der Kontaktierung eines Zeugen gewisse Kautelen einzuhalten; gegebenenfalls kann sich der Beizug eines aussenstehenden Zeugen aufdrängen (Fellmann/Zindel, Kommentar zum Anwaltsgesetz, 2. Aufl. 2011, N 8 ff. zu Art. 12 BGFA; vgl. auch BGer 2C_8/2010 vom 4. Oktober 2010 E. 3.2.1). Gemäss übereinstimmenden Angaben fand am Tag vor der Verhandlung ein Treffen des Zeugen mit dem Angeklagten, dessen Ehefrau und dem Verteidiger statt. Nachdem der Angeklagte schon vor längerer Zeit Einsprache gegen den Strafbefehl erhoben hatte, folglich kein Prozessrisiko mehr abzuschätzen war und der Zeuge vom Gericht bereits vorgeladen war, ist keine sachliche Notwendigkeit für eine solche kurzfristige vorgängige Kontaktaufnahme ersichtlich. Wie sich das Ausfüllen und Einreichen der Steuererklärung 2011 unter Zuhilfenahme des Treuhänders damals zugetragen hatte, konnte der Verteidiger vom Angeklagten direkt in Erfahrung bringen. Zudem bestand die Möglichkeit, allfällige Fragen an den Zeugen direkt an der Verhandlung zu stellen. Ob der Verteidiger mit diesem Vorgehen gegen die Standesregeln verstossen hat, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen. Aufgrund der Kontaktaufnahme mit dem Zeugen einen Tag vor der Gerichtsverhandlung, an welcher der Zeuge erzählt habe, wie es gewesen sei und der Zeuge – so der Verteidiger – „dasselbe wie heute gesagt“ habe (Verhandlungsprotokoll S. 6), liegt insbesondere mit Bezug auf die Frage, ob die Lohnabrechnungen bei der Einreichung der Steuererklärung beilagen, keine unvoreingenommene Zeugenaussage vor, weshalb darauf nicht abgestützt werden kann. Somit verbleibt für den Nachweis der Einreichung der Lohnabrechnungen einzig die Aussage der Ehefrau des Angeklagten vor Gericht als Auskunftsperson, wonach die vier Lohnabrechnungen des Restaurants R zusammen mit der Steuererklärung eingereicht worden seien. Dies gehe auch aus der Kopie aller eingereichten Unterlagen samt Lohnabrechnungen hervor, welche sie vom Treuhänder erhalten habe. Beim Unterzeichnen der Steuererklärung habe sie es nicht mehr genau angeschaut. Sie habe aber gesehen, dass alles, auch die Lohnabrechnungen, dabei gewesen seien. Der Treuhänder habe alles in ein Couvert getan, sie habe eine Briefmarke aufgeklebt, er habe das Couvert mitgenommen und abgesendet (Verhandlungsprotokoll, S. 4 f.). Aufgrund der persönlichen Nähe zum Angeklagten sind diese Angaben zurückhaltend zu würdigen. Namentlich ist deren Beweiswert geringer, als dies bei Angaben einer unvoreingenommenen Person der Fall wäre. Auffällig ist sodann die Übereinstimmung mit den Angaben des Zeugen, mit welchem sie vor der Verhandlung Kontakt hatte und dessen Aussage sie zuvor gehört hatte.

Sie sprach zudem stets von vier Lohnabrechnungen, obschon es tatsächlich deren fünf waren. Darauf angesprochen erklärte sie, es nicht mehr genau zu wissen, da es schon lange her sei. Auf der anderen Seite weiss sie genau, dass die Lohnabrechnungen der Steuererklärung beigelegt worden seien, und zwar obschon sie es nicht mehr genau angeschaut habe. Dieses selektive Erinnern fällt auf und spricht gegen die Glaubwürdigkeit der entsprechenden Ausführungen. Hinzu kommt, dass die Angaben im Schreiben der Eheleute Z vom 4. Juli 2013, wonach der Treuhänder damals zu ihnen gesagt habe, er habe die Lohnabrechnungen der Steuererklärung beigelegt, nicht darauf hindeuten, dass die Beilage der Lohnabrechnungen durch den Treuhänder im Beisein der Steuerpflichtigen erfolgte (vgl. act. 4/6). Auch die angeblichen Kopien des Treuhänders sämtlicher eingereichter Unterlagen (act. 27) vermögen keinen Nachweis für die Vollständigkeit zu erbringen. Der angeheftete Notizzettel mit einer voraussichtlichen Steuerbelastung von ca. Fr. 7'133.– deutet im Gegenteil darauf hin, dass die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Angeklagten beim Restaurant R dem Steueramt in keiner Weise, auch nicht mittels Beilage der Lohnabrechnungen, bekannt gegeben wurden. Wären die fraglichen Einkünfte bei der Berechnung der provisorischen Steuerbelastung berücksichtigt worden, was im Hinblick auf eine allfällige Finanzplanung allein Sinn gemacht hätte, hätte dies zusammen mit der direkten Bundesteuer einen mutmasslichen Betrag von über Fr. 11'000.– ergeben. ee) Insgesamt bestehen erhebliche Zweifel an der Sachdarstellung des Angeklagten, wonach er oder sein Treuhänder die fünf Lohnabrechnungen des Restaurants R anfangs Juni 2012 der Steuererklärung beigelegt haben. Die Aussagen dazu vermögen den Nachweis dafür nicht zu erbringen. Andere Beweismittel gibt es nicht. Hinzu kommt, dass die Anstellung beim Restaurant R offenbar von April bis September 2011 und nicht nur bis August 2011 dauerte. Die in den fünf Lohnabrechnungen ausgewiesenen Nettoeinkünfte betragen lediglich Fr. 17'984.92, während im Lohnausweis Fr. 21'555.– angegeben werden. Selbst wenn diese fünf Lohnabrechnungen also beigelegt oder der darin ausgewiesene Lohn in Ziff. 1.1 deklariert worden wären, hätte zumindest für den Differenzbetrag keine vollständige Deklaration des steuerbaren Einkommen vorgelegen. In Übereinstimmung mit der Aktenlage ist deshalb in tatsächlicher Hinsicht von der Sachdarstellung der Anklagebehörde auszugehen, wonach die Steuererklärung 2011 ohne jeglichen Hinweis auf die Einkünfte des Angeklagten vom Restaurant R eingereicht wurde. Die Vermutung des Verteidigers, wonach die Lohnabrechnungen nach ihrer Einreichung beim Steueramt A verloren gegangen sein könnten, stellt eine rein theoretische Möglichkeit dar, die keine erheblichen Zweifel daran zu begründen vermag. Für diese Variante gibt es keinerlei objektive Anhaltspunkte. Die Deklaration der Einkünfte des Angeklagten stimmte somit nicht mit dem im Jahr 2011 tatsächlich erzielten Einkommen überein, weshalb die objektiven Voraussetzungen einer versuchten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2011 erfüllt sind. c) aa) Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (vgl. BGer 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. 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 (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 der 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: 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 Selbstveranlagungs- 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 zu einseitig auf die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen verlagert (Egloff, a.a.O., N 37 zu § 236 StG). Die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde entbindet den Steuerpflichtigen jedoch nicht davon, die Steuererklärung seinerseits genau zu prüfen, selbst wenn er sie durch einen fachkundigen Dritten ausfüllen liess. Wer ein Steuerformular sozusagen blind unterschreibt und sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die Angaben richtig sind, nimmt zumindest in Kauf, dass dessen Inhalt mangelhaft sein könnte und handelt damit nicht mehr fahrlässig, sondern – falls die Angaben nicht korrekt sind – eventualvorsätzlich. 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. Urteil der Verwaltungsrekurskommission I/1-2012/219 vom 21. Oktober 2014 E. 3b/bb mit Hinweisen, unter: www.gerichte.sg.ch). bb) Der Angeklagte bestreitet nicht, von April bis Oktober 2011 im Restaurant R angestellt gewesen zu sein und dafür einen Nettolohn von Fr. 21'555.– bezogen zu haben. Er macht jedoch geltend, trotz mehrfacher Nachfrage nicht im Besitz des Lohnausweises gewesen zu sein, als die Steuerunterlagen dem Buchhalter übergeben worden seien. Er habe jedoch dem Buchhalter die fünf Lohnabrechnungen gegeben. Der Lohnausweis des Restaurants R datiert vom 1. Februar 2012. Aufgrund seines äusseren Erscheinungsbilds handelt es sich dabei offensichtlich um eine Faxe kopie. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass der

Angeklagte im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung nicht über diesen verfügte. Offenbar war er sich dessen gemäss eigenen Angaben jedoch bewusst. Es ist daher nicht so, dass er die Einkünfte vergessen hatte, weil er keinen Lohnausweis bekommen hatte. Unter diesen Umständen wäre er oder der von ihm beauftragte Vertreter, dessen Handeln er sich anrechnen lassen muss, verpflichtet gewesen, die erzielten Nettoeinkünfte anhand der monatlichen Lohnabrechnungen entweder selbst zu ermitteln und unter Ziff. 1.1 zu deklarieren oder zumindest mit einem Vermerk in der Steuererklärung auf das Fehlen des Lohnausweises hinzuweisen. Allenfalls hätte auch genügt, wenn die vollständigen Lohnabrechnungen zusammen mit der Steuererklärung eingereicht worden wären; dies war jedoch nicht der Fall (vgl. oben). Die deklarierten Einkünfte des Angeklagten aus unselbständigem Erwerb betragen lediglich Fr. 2'707.–, während das beim Restaurant R von April bis Oktober 2011 erzielte Einkommen über Fr. 21'000.– ausmachte. Auch wenn der Angeklagte gemäss eigenen Angaben in Steuerangelegenheiten nicht bewandert ist, hätte ihm dieser erhebliche Einkommensunterschied bei der Unterzeichnung der Steuererklärung auffallen müssen. Er erklärte jedoch, die vom Treuhänder ausgefüllten Zahlen nicht kontrolliert zu haben (Verhandlungsprotokoll, S. 3). Indem er die Steuererklärung trotz der thematisierten Problematik des fehlenden Lohnausweises ohne nochmalige Prüfung unterzeichnete, nahm er im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 3c/aa) in Kauf, dass die Angaben des Treuhänders mangelhaft sein könnten, was denn auch der Fall war. Es ist auch nicht so, dass dem Steueramt A bekannt war, dass der Angeklagte im Jahr 2011 beim Restaurant R gearbeitet hatte. Nur weil er im Vorjahr dort erwerbstätig gewesen war, heisst dies noch lange nicht, dass es im nächsten Jahr immer noch so sein muss. Wenn dem so wäre, hätte das Steueramt den Lohnausweis direkt beim Restaurant R einholen können, ohne zuvor den Angeklagten aufzufordern anzugeben, wo er in jenem Zeitraum erwerbstätig gewesen sei. Der Angeklagte handelte damit nicht mehr fahrlässig, sondern eventualvorsätzlich. Mit der Einreichung der Steuererklärung und deren Eingang beim Gemeindesteueramt war der Versuch vollendet. Alles, was nachher obendrein geschah, hatte auf die Frage der Tatbestandsmässigkeit des Verhaltens des Angeklagten keinen Einfluss mehr (vgl. E. 3b/bb). Da die Veranlagung 2011 noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt werden konnte, kam es zu keiner Steuerverkürzung und es blieb beim Versuch. d) Zusammenfassend steht fest, dass der Angeklagte in Bezug auf die Nichtdeklaration des vom Restaurant R bezogenen Lohns den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 Abs. 1 StG erfüllt hat. Er ist der versuchten Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen.

E. 4

Nach Art. 249 Abs. 2 StG beträgt die Busse für eine versuchte Steuerhinterziehung zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Nach Art. 248 Abs. 3 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. a) 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., N 91 zu Art. 175 DBG mit Hinweisen). b) 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. 2'400.–, was zwei Dritteln der hypothetisch hinterzogenen Steuer entspricht, als angemessen. c) Ohne die nicht deklarierten Einkünfte hätte das steuerbare Einkommen Fr. 71'800.– betragen. Die Berücksichtigung dieser Einkünfte führt zu einem Familieneinkommen von Fr. 93'300.–. Die hinterzogene Steuer beträgt folglich Fr. 3'777.40 (ohne Zinsen, Tarif für Verheiratete). Die Anklagebehörde setzte die Busse auf Fr. 2'400.– oder rund zwei Drittel der hypothetisch hinterzogenen Steuer fest, was der Mindeststrafe entspricht und angemessen erscheint. Es besteht kein Anlass, eine höhere Busse auszusprechen. Insbesondere kam der Angeklagte der Aufforderung des Steueramts im November 2012, weitere Unterlagen (zur Tätigkeit im Restaurant R) einzureichen, sogleich nach; mithin versuchte er nicht, irgendetwas zu vertuschen. Die von der Vorinstanz festgelegte Busse von Fr. 2'400.– ist folglich zu bestätigen.

E. 5

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Angeklagte die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 500.– und des Gerichtsverfahrens zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, abgekürzt: GKV). Hinzu kommt die Zeugenentschädigung von Fr. 100.– (Art. 23 Abs. 1 GKV). Entscheid: 1. X Z wird der versuchten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeinde- steuern 2011) schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 2'400.– bestraft. 2. X Z hat die Verfahrenskosten von Fr. 1'800.– (Entscheidgebühr Fr. 1'200.–, Untersuchung Fr. 500.–, Zeugenentschädigung Fr. 100.–) zu bezahlen.

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