

Verwaltungsstrafrecht Droit pénal administratif

KGVS A3 05 30

KGE 15. November 2005 i.S. A. c. DFIS und kant. Steuerverwaltung

Busse für vollendete Steuerhinterziehung

- Verletzung der Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren.
- Die Verletzung muss adäquat kausal für die Steuerminderung sein.

Amende pour soustraction consommée

- Manquement à l'obligation de collaborer à la procédure de taxation.
- Ce manquement doit avoir été la cause d'une réduction illégale de l'impôt.

Gekürzter Sachverhalt

A. reichte für die Steuerperiode 1995/96 am 02. Juni 1995 ein datiertes und unterzeichnetes, jedoch unvollständig ausgefülltes Steuererklärungsformular mit diversen Beilagen ein. Der Fiskus

taxierte ihn gestützt darauf am 30. März 1996. Der Steuerpflichtige deponierte für die nachfolgende Steuerperiode weder ein Steuererklärungsformular noch Belege. Die daraufhin vorgenommene amtliche Veranlagung vom 05. Juli 1998 erwuchs wiederum unangetroffen in Rechtskraft. Der Steuerpflichtige hinterlegte am 02. Juli 1999 die Steuererklärung für die Periode 1999/2000 mit diversen Beilagen. Das Steuererklärungsformular war datiert und unterzeichnet, jedoch erneut nicht vervollständigt. Die anschließende Veranlagung vom 05. April 2000 erwuchs wiederum in Rechtskraft. Der Fiskus kontrollierte aufgrund der am 10. Oktober 2001 für 2001/02 eingereichten Steuererklärung die vorangegangenen Veranlagungen und bemerkte die fehlende Besteuerung eines Darlehens von Fr. 400'000.– resp. Fr. 350'000.–, welches der Steuerpflichtige seinem Sohn ab dem 15. Dezember 1995 gewährt hatte. Der Darlehenszins von zwei Prozent, jeweils Fr. 8'000.–, war für die vorausgegangenen Bemessungsjahre 1995/96 und 1997/98 auch nicht veranlagt worden, die Steuerverwaltung hatte ihn jedoch 1997/98 als Einkommen aus Forst- und Landwirtschaft angerechnet. Der Fiskus besteuerte den Pflichtigen deswegen am 04. und 09. November 2002 nachträglich.

Die Abteilung Bussen der Steuerverwaltung lud den Steuerpflichtigen am 28. November 2002 zu einer Stellungnahme zum Vorwurf der vollendeten Steuerhinterziehung ein. Dieser sah den Fehler beim Einschätzer. Die Veranlagungsbehörde habe regelmässig Abänderungen an seiner Steuererklärung vorgenommen, weshalb er sich am 02. Juni 1995 entschieden habe, «einfachheitshalber» ein datiertes und unterzeichnetes, sonst jedoch unausgefülltes Steuererklärungsformular einzureichen. Es wäre, so der Beschuldigte, für den Einschätzer wegen der zusätzlich deponierten Urkunden ein Leichtes gewesen, die ausgegebene Darlehenssumme als Vermögensbestandteil zu ersehen. Der Fiskus nahm trotzdem eine vorsätzliche Tatbegehung an und büsste den Steuerpflichtigen am 14. Februar 2003 wegen vollendeter Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern mit Fr. 8'985.– (Kanton) bzw. Fr. 11'403.– (Gemeinde), was betragsmässig mit der unrechtmässigen Steuerersparnis für die Perioden 1995 bis 2000 übereinstimmte.

Der Steuerpflichtige focht die Busse beim Vorsteher DFIS an und zog den für ihn teilweise negativen Einspracheentscheid mit Berufung ans Kantonsgericht mit der primären Begründung, die mangelhaften Untersuchungshandlungen des Einschätzers hätten die fehlerhafte Veranlagung verursacht, er habe der Steuerverwaltung die

notwendigen Unterlagen zur Verfügung gestellt. Dieses hat die mangelhafte Mitwirkung des Steuerpflichtigen bejaht, die Busse jedoch aus Gründen der subjektiven Strafzumessung um $\frac{1}{3}$ reduziert.

Erwägungen

(...)

5. Die Straftatbestände der Steuer- und Bezugsverkürzung schützen als Rechtsgut den Steueranspruch des Gemeinwesens und damit dessen Vermögen (BGE 121 II 257 E. 4b; 121 II 273 E. 3b; Roman Sieber, in: Martin Zweifel / Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Art. 56 StHG N 5). Wer schuldhaft bewirkt, dass in Verletzung des Gesetzes eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig vorgenommen wird, wird gemäss Art. 203 Abs. 1 StG gebüsst. Die Steuerhinterziehung ist vollendet, wenn die unterbliebene Veranlagung nicht mehr eingeleitet oder die unvollständig vorgenommene Veranlagung auf dem ordentlichen Weg nicht mehr geändert werden kann, weil sie rechtskräftig geworden ist. Jedes Tun oder Unterlassen, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist, kommt als strafbares Verhalten in Frage (Roman Sieber, a.a.O., Art. 56 StHG N 7; Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, hrsg. von Marianne Klöti-Weber / Dave Siegrist / Dieter Weber, 2. Aufl., § 236 N 31).

5.1 Es herrscht Einigkeit über die Einreichung von ungenügend ausgefüllten Steuererklärungen für die Perioden 1995/96 und 1999/2000 und der Berufungskläger hat zugegeben, überhaupt keine Unterlagen für die Periode 1997/98 deponiert zu haben. Es liegen folglich Verfahrenspflichtverletzungen des Berufungsklägers vor, da dieser seiner Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren ungenügend nachgekommen ist.

5.2 Der Fiskus hat ausserdem 1997/98 und 1999/2000 Darlehenssummen von jeweils Fr. 400'000.– und 1997/98 Darlehenszinsen von je Fr. 8'000.– zu Unrecht ignoriert und die entsprechenden Veranlagungen sind in Rechtskraft erwachsen. Die Steuerersparnis hat in der Periode 1997/98 Fr. 5'066.60 pro Jahr (Kanton und Gemeinde) und für 1999/2000 je Fr. 2'545.60 (Kanton und Gemeinde) betragen, welche nicht mehr auf dem Wege einer ordentlichen Veranlagung eingeholt werden konnte. Es liegt folglich auch eine unvollständig vorgenommene, rechtskräftige Veranlagung vor.

6. Der Berufungskläger macht sinngemäss geltend, der Fiskus hätte einen Quervergleich mit den Steuerakten seines Sohnes durchführen oder aufgrund von eingereichten Unterlagen die Existenz des zusätzlichen Vermögens und des daraus fliessenden Darlehenszins erkennen müssen. Dies kann als Beanstandung verstanden werden, es fehle zwischen den Verfahrenspflichtverletzungen und der unvollständig vorgenommenen Veranlagung eine adäquate Kausalität resp. letztere sei durch Pflichtverletzungen des Fiskus unterbrochen worden. Es würde in dem Fall ein objektives Tatbestandselement für die Büssung fehlen. Dies trifft jedoch, wie nachfolgend ersichtlich, in casu nicht zu.

6.1.1 Es muss zwischen der Verletzung einer Verfahrenspflicht und dem Vorenthalten eines Steuerbetrags ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen, damit der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt wird. Dies trifft zu, wenn das Verhalten nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet gewesen ist, einen Erfolg von der Art des eingetretenen herbeizuführen (Günter Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, AT I, 3. Aufl. § 9 N 24; Dieter Egloff, a.a.O., § 236 N 33 mit Hinweisen; Urs Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, S. 75). Eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht durch die Veranlagungsbehörde vermag den Kausalzusammenhang zu unterbrechen (Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, S. 52 mit Hinweisen), was der Fall ist, wenn der Fehler ins Auge springt (StE 1999 B 97.41 Nr. 11 E. 2; Urs Behnisch, a.a.O., S. 77).

6.1.2 Es ist wegen der notorischen Überbelastung der Steuerbehörde mit der Möglichkeit, diese berücksichtige lediglich die deklarierten Angaben, zu rechnen (Urteil [des Kantonsgerichts] vom 10. Oktober 2005 i.S. B. F. c. Departement; Diane Monti, a.a.O., S. 52). Die Einschätzungsbehörde hat nur bei klar erkennbaren und offensichtlichen Mängeln eine ergänzende Untersuchung durchzuführen (Urteil [des Bundesgerichts] 2A.60/2002 vom 25. April 2003 E. 4.2.3; Urteil [des Kantonsgerichts] vom 24. Februar 2005 i.S. H.T. c. Departement). Das gleichzeitige Einreichen von Belegen, welche die Unvollständigkeit von Angaben in der Steuererklärung erkennen lassen, schliesst deshalb eine Steuerhinterziehungsbusse nicht aus (Urteil [des Kantonsgerichts] vom 24. Februar 2005 i.S. H.T. c. Departement; vom 24. Februar 2005 i.S. A.T. c. Departement).

6.2 Die unrechtmässigen Steuerminderungen für die Perioden 1997/98 und 1999/2000 haben ihren Ursprung in der Periode 1995/96. Die damals vorliegenden Umstände sind deshalb bei der Frage, ob die anschliessenden Verfahrenspflichtverletzungen adäquat kausal für die Steuerminderung sind, mitzuberücksichtigen. Der Berufungskläger ist am 02. Juni 1995 seiner Pflicht, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen, nicht nachgekommen, weshalb sein steuerbares Vermögen nicht aus dem eigentlichen Steuererklärungsformular sondern einzig aus den Beilagen feststellbar gewesen ist. Der Fiskus hat die fehlerhafte Summe des Vermögensverzeichnisses übernommen und er hat dem beiliegenden Vergütungsauftrag vom 15. Dezember 1994 keine Beachtung geschenkt. Das Vermögensverzeichnis ist das einzige vom Steuerpflichtigen für die Periode 1995/96 detailliert ausgefüllte Formular gewesen, weshalb der Fiskus von dessen Korrektheit ausgegangen ist. Der Steuerpflichtige hat am 02. Juni 1996 eine ansehnliche Sammlung von Bankbelegen eingereicht, weshalb der Vergütungsauftrag vom 15. Dezember 1994 in der umfangreichen Belegsammlung durchaus übersehen werden konnte.

Rentenzahlungen bilden den hauptsächlichen Einkommensbestandteil des Steuerpflichtigen, infolgedessen der Fiskus allenfalls mit Vermögensminderungen wie den Erbschaftsvorbezügen von 1988 (vgl. Brief vom 21. März 2002), nicht jedoch mit einer bemerkenswerten Erhöhung des Vermögens kalkulieren musste. Es ist somit nach allgemeiner Lebenserfahrung durchaus damit zu rechnen, die Steuerverwaltung werde die einmal erfolgte, zu tiefe Vermögenstaxierung in den Folgejahren nicht entdecken, wenn der Steuerpflichtige überhaupt keine neuen Belege einreicht oder eine Steuererklärung mit Beilagen deponiert, aus welcher die Darlehenssumme bestenfalls indirekt ersichtlich ist. Die Verfahrenspflichtverletzungen des Berufungsklägers sind demzufolge adäquat kausal für die unrechtmässige Steuerminderung.

6.3 Die ungenügende Vermögensfeststellung ist, ausgehend vom bereits existierenden Fehler aus der Vorperiode und der vollständig verweigerten Mitwirkung des Steuerpflichtigen, für den Fiskus in der Steuerperiode 1997/98 nicht einfach erkennbar gewesen. Analoges betrifft den neu zu veranlagenden Zins des ab dem 01. Januar 1995 gewährten Darlehens. Der Berufungskläger hat am 02. Juli 1999 mit seiner wiederum nicht vollständig ausgefüllten Steuererklärung für 1999/2000 erneut diverse Bankbelege sowie unterschiedlichste Mitteilungen für Check-Empfänger eingereicht. Er hat auf zwei depo-

nierten Mitteilungen für Check-Empfänger den eingenommenen Darlehenszins von je Fr. 8'000.- aufgezeigt, die vorliegenden Mitteilungen enthalten jedoch mehrheitlich Einnahmen aus landwirtschaftlicher Verpachtung. Der Einschätzer hat deshalb auch den angegebenen Darlehenszins als landwirtschaftliches Einkommen taxiert. Die bereits zwei Mal erfolgte ungenügende Feststellung des Vermögens ist für die neue Bemessung wegen dieser Belege nicht ins Auge gesprungen, da der Fiskus aufgrund des steuerbaren Einkommens nicht mit einer kurzfristigen Erhöhung des Vermögens in diesem Ausmass rechnen musste und nicht nur Geld als Darlehensgegenstand in Frage kommt (Art. 312 Obligationenrecht [SR 220]). Die Veranlagungsbehörde ist, mangels Nennung des Darlehensgegenstands, davon ausgegangen, die geliehene Sache stamme aus dem landwirtschaftlichen Vermögen des Beschwerdeführers und der Fiskus hat die Entschädigung zunächst auch als landwirtschaftliches Einkommen taxiert. Es ist ebenso unklar, wie der Einschätzer die bereits für zwei Perioden unberücksichtigte Darlehenssumme wegen der Stichworte «alle Jahre gleich» hätte bemerken müssen, fehlt doch die ausdrückliche Nennung des Borgers resp. des entliehenen Betrags auf dem Beleg.

Der Fiskus hat ausserdem zu Recht festgestellt, die einkommensrelevante Beachtung von Zinseinnahmen betreffe den gesamten Bemessungszeitraum (Fristbemessung), während die Vermögenstaxierung auf einen einzelnen Stichtag erfolgt (Momentbemessung; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. S. 265). Die Veranlagung von Zinseinkommen bedingt deshalb kein Vorliegen des dazugehörigen Vermögensbestandteils am entsprechenden Stichtag. Die Deklaration von Zinseinnahmen muss deswegen nicht zwingend eine Vermögensangabe am letzten Tag der Bemessungsperiode zur Folge haben.

Die Nichtberücksichtigung der Darlehenssumme ist unter allen diesen Umständen nicht als offensichtlicher Fehler zu qualifizieren, der dem Einschätzer hätte ins Auge springen müssen.

6.4 Die Einreichung der Belege vom 15. Dezember 1994 resp. vom 16. Dezember 1997 und 30. Dezember 1998 hat die vorhandene adäquate Kausalität zwischen Verfahrenspflichtverletzungen und unrechtmässiger Steuerminderung nicht unterbrochen.