

Steuerhinterziehung

Schuldfähigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 27/1997 vom 26. Juni 1997

Wer gemäss den Grundsätzen des schweizerischen Strafgesetzbuches nicht fähig ist, Einsicht in das Unrecht seiner Tat zu gewinnen und sich nach dieser Einsicht zu verhalten (Schuldfähigkeit), ist auch im Steuerstrafrecht nicht strafbar.

I. Sachverhalt

1. Bei der Überprüfung der Unterlagen einer Immobiliengesellschaft stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Rekurrenten den Posten eines Hauswartehepaares ausüben, ohne die Einkünfte aus dieser Tätigkeit versteuert zu haben. Die anschliessenden Abklärungen der Steuerverwaltung ergaben, dass die Rekurrenten während mehreren Jahren einen Teil ihres Einkommens (Erwerbseinkommen, Zinserträge) nicht deklariert hatten.

Am 30. März 1995 wurde den Rekurrenten die Nach- und Strafsteuerveranlagung pro 1984 bis 1986 sowie 1989 bis 1993 (Einkommen) und pro 1990 (ungerechtfertigter Erlass) zugestellt (Nachsteuer von Fr. 29'662.25, Verzugszinsen von Fr. 4'279.55, Strafsteuer von Fr. 23'729.80).

2. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 26. April / 29. Juni 1995 Einsprache, welche von der Steuerverwaltung am 23. November 1995 abgewiesen wurde.

3. Gegen diesen Entscheid haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 21. Dezember 1995 rekuriert und um eine angemessene Verlängerung der Rekursbegründungsfrist ersucht. Mit Schreiben vom 8. Januar 1996 wurde ihnen eine Fristerstreckung bis zum 29. Februar 1996 gewährt. Die Rekursbegründung datiert vom 29. Februar 1996.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 20. Juni 1996 beantragt die Steuerverwaltung, auf den Rekurs nicht einzutreten. Die Rekurrenten hätten gegen den Einspracheentscheid am 21. Dezember 1995 zwar rechtzeitig Rekurs erhoben und um eine angemessene Frist für das Nachreichen der Rekursbegründung ersucht. Die am 1. März 1996 (Datum Poststempel) eingereichte Rekursbegründung sei jedoch zu spät erfolgt, weshalb die Steuerrekurskommission auf den Rekurs nicht eintreten könne.

5. Mit Replik vom 3. Juli 1996 wies der Vertreter der Rekurrenten darauf hin, dass die Rekursbegründung fristgerecht am 29. Februar 1996 eingereicht worden sei. Als Beweis reichte er sein Postempfangsscheinbuch ein.

6. In ihrer Duplik vom 20. Oktober 1996 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Ihre Begründung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

7. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid vom 23. November 1995 teilweise aufzuheben und die Strafsteuer gänzlich zu erlassen. Eventualiter sei die Strafsteuer angemessen zu reduzieren.

Unbestritten ist nunmehr, dass die Rekurrenten die Rekursbegründung am 29. Februar 1996 der Post übergeben und somit fristgerecht eingereicht haben. Es ist deshalb auf den Rekurs einzutreten. Unbestritten ist ferner, dass sie die im Einschreiben vom 1. März 1995 aufgeführten Erwerbseinkünfte und Zinserträge in ihren Steuererklärungen nicht angegeben haben. Die Rekurrenten anerkennen denn auch die erhobene Nachsteuer sowie die Verzugszinsen.

2. Gemäss § 24 Abs. 1 StG hat der Steuerpflichtige, der durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung und Erklärung oder durch unwahre oder unvollständige Angaben eine zu tiefe Veranlagung bewirkt hat, die zu wenig entrichteten Beträge samt Verzugszinsen nachzuzahlen. Bei Verschulden des Steuerpflichtigen ist neben der Nach- auch eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen (§ 24 Abs. 2 StG). Da in § 24 Abs. 2 StG kein Mindestverschuldensgrad angegeben ist, genügt grundsätzlich auch leichte Fahrlässigkeit, was unter anderem bedeutet, dass auch die pflichtwidrige Nichtbeachtung von gesetzlichen Anordnungen bestraft wird (vgl. Höhn, Steuerrecht, 5. Auflage, S. 601, Grüniger / Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 131; VGE vom 29. April 1988 i.S. M.D.L.).

3. Die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung sind zugleich für die Nach- und die Strafsteuer massgebend. Da in casu die erhobene Nachsteuer von den Rekurrenten nicht angefochten wird, ist somit auch der objektive Tatbestand für die Erhebung der Strafsteuer erfüllt. Zu prüfen bleibt daher allein, ob ein den Rekurrenten vorwerfbares Verschulden vorliegt.

Nach der Praxis der Steuerrekurskommission ist mit der Anerkennung der Nachsteuer grundsätzlich auch zugegeben, dass ein zumindest fahrlässiges Verschulden vorliegt (StRKE Nr. 5 / 1989 vom 10. Februar 1989 i.S. A.; StRKE Nr. 3 / 1966 vom 1. Februar 1966 i.S. F.). Da die Rekurrenten die Nachsteuerverfügung in casu nicht bestreiten, steht fest, dass sie die Steuerhinterziehung zumindest fahrlässig begangen haben.

Der subjektive Tatbestand muss jedoch auch aus folgendem Grund als erfüllt gelten: Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung haben die Rekurrenten bestätigt, dass sie diese nach Pflicht und Gewissen, d.h. vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt hat (vgl. Text in den unterzeichneten Steuererklärungen). In casu haben sie es jedoch unterlassen hat, alle ihre Erwerbseinkünfte und die Zinserträge ihrer Bankkonten zu deklarieren (vgl. die Aufstellung im Nachsteuerprotokoll vom 3. März 1995 sowie im Einschreiben an die Rekurrenten vom 1. März 1995). Dadurch dass sie beim Ausfüllen ihrer Steuererklärung nicht jene Sorgfalt oder Vorsicht haben walten lassen, zu der sie nach den Umständen und nach ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet gewesen wären, haben die Rekurrenten den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss § 24 StG zumindest fahrlässig erfüllt. Die Erhebung einer Strafsteuer ist somit zu Recht erfolgt.

4. a) Der Vertreter der Rekurrenten macht nun geltend, dass der Rekurrent (Ehemann) in der relevanten Zeit ganz oder zumindest teilweise unzurechnungsfähig gewesen und die Strafsteuer deshalb mangels Schuldfähigkeit aufzuheben sei.

Auch im Steuerstrafrecht wird neben der Tatbestandsmässigkeit und der Rechtswidrigkeit der Tat verlangt, dass der Täter schuldfähig ist (vgl. Art. 10 StGB). Er muss im Zeitpunkt der Tat fähig gewesen sein, verantwortlich zu handeln. Dazu braucht es die Einsicht in das Unrecht der Tat und die Möglichkeit, sich danach zu verhalten. Beim erwachsenen Menschen gilt Schuldfähigkeit als die Regel. Ausnahmen von dieser grundsätzlichen Schuldfähigkeit bilden jugendliches Alter oder psychische Störungen, die zu einem Ausschluss oder einer Verminderung der Zurechnungsfähigkeit führen. Die Unzurechnungsfähigkeit kann auf Geisteskrankheit, Schwachsinn oder schwere Störungen des Bewusstseins zurückzuführen sein (Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 93 f.). Da Unzurechnungsfähige oder vermindert Zurechnungsfähige in der Regel auch zivilrechtlich nicht oder nur teilweise handlungsfähig sind, wird in diesen Fällen häufig eine vormund-

schaftliche Massnahme angeordnet. An ihrer Stelle nimmt dann der gesetzliche Vertreter die steuerliche Verfahrenspflichten wahr (Behnisch, a.a.O., S. 97).

b) Aus dem eingereichten Arztzeugnis von Dr. P. M. vom 14. Februar 1996 geht zunächst hervor, dass der Rekurrent seit 1990 sein Patient ist. Für die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Jahre 1984 bis 1986 sowie 1989 bis 1993 ist dieses Zeugnis somit nur teilweise beachtlich. Darüber hinaus werden dem Rekurrenten im wesentlichen reduzierte geistige Fähigkeiten attestiert.

Trotz dieses Arztzeugnisses vermag der Rekurrent seine Unzurechnungsfähigkeit nicht glaubhaft darzulegen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass er seiner Deklarationspflicht hätte nachkommen können. Dies ergibt sich allein schon aus der Tatsache, dass der Rekurrent bis zum 31. März 1991 für das Departement X des Kantons Basel-Stadt gearbeitet und dort zuletzt einen Nettojahresverdienst von Fr. 58'143.-- erzielt hat. Des Weiteren war der Rekurrent in der Lage, nachträglich Berufungskosten und Zinskosten in der Höhe von Fr. 2'986.-- geltend zu machen (vgl. Rektifikat 1 der Veranlagung zu den kantonalen Steuern des Fälligkeitsjahres 1988 vom 18. Oktober 1988). In den Jahren 1988 und 1991 bis 1995 hat er zudem wiederholt bei der Erlassabteilung vorgesprochen. Auch das Vorbringen, der Rekurrent wage kaum fremde Hilfe anzunehmen, wirkt unglaubwürdig. So ist aktenkundig, dass er für das Ausfüllen der Steuererklärungen 1991 und 1992 Hilfestellungen bei der Steuerverwaltung eingeholt hat. Ferner kann im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass die Rekurrenten durchaus über ihre Pflichten im Steuererklärungsverfahren Bescheid wussten. Dies zum einen, weil sie die Einkünfte aus der Nebenerwerbstätigkeit zumindest teilweise deklariert haben, zum anderen, weil sie bereits für die Jahre 1983 und 1984 Nach- und Strafsteuern wegen nicht deklarierten Nebeneinkünften zu bezahlen hatten (vgl. Nachsteuerveranlagung vom 15. Dezember 1986 sowie die Vorsprache des Rekurrenten vom 25. August 1986 auf der Steuerverwaltung). Der Rekurrent hat schliesslich weder behauptet noch nachgewiesen, dass er in den Jahren 1984 bis 1993 bevormundet, verbeiratet oder verbeiständet gewesen ist. Sein depressiver Zustand dauerte somit nie längere Zeit konstant an und war nicht von solcher Intensität, dass sich eine solche Massnahme aufgedrängt hätte. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass der Rekurrent in der fraglichen Zeit schuldfähig und damit auch strafbar war. Die Strafsteuer ist folglich zu Recht erhoben worden.

5. Der Vertreter der Rekurrenten verneint im weiteren, dass die Versäumnisse des (schuldunfähigen) Rekurrenten der Rekurrentin (Ehefrau) angelastet werden können. Nach der neueren Praxis hätten zwar beide Ehegatten für die Steuererklärung zu unterzeichnen und für deren Richtigkeit solidarisch einzustehen. Die Rekurrentin sei zwar im Sinne des Gesetzes nicht schuldunfähig, habe aber nichts Strafbares getan und für die Steuererklärungen, die sie nicht selber unterzeichnet habe, hafte sie überhaupt nicht.

Dieses Vorbringen ist unbehelflich. So sind die Ehefrauen bis zum 31. Dezember 1986 im Steuerverfahren zwar nicht als Steuerpflichtige anerkannt und während der Dauer der Zusammenrechnung von Einkommen und Vermögen aus dem Verfahren mit den Steuerbehörden eliminiert worden (sog. Verfahrenssubstitution). Sie blieben aber Steuersubjekte und wurde im Steuerverfahren vom Familienhaupt vertreten (Grüniger / Studer, a.a.O., S. 31). Diese fehlende Verfahrensstellung der Ehefrau ergab sich denn auch aus § 12 Abs. 1 lit. a StG (Fassung vom 30. September 1976), wonach die Ehefrau des Steuerpflichtigen den Steuerbehörden als Dritte über ihr Einkommen und ihr Vermögen Auskunft zu erteilen hatte. In casu sind die Nebeneinkünfte der Ehefrau der Jahre 1984 bis 1986 nicht angegeben worden. Für diese Jahre hat der Ehemann die Ehefrau bei der Erfüllung der Steuerpflicht vertreten. Da den Ehemann an der unrichtigen Versteuerung der Erwerbseinkommen der Ehefrau ein Verschulden trifft, muss sich diese als Vertretene das Verschulden ihres Vertreters anrechnen lassen. Die Ehefrau ist zudem ihrer Verpflichtung, über ihr Einkommen und ihr Vermögen Auskunft zu geben, nicht nachgekommen.

Auch aus der fehlenden Unterzeichnung der Steuererklärungen 1989 bis 1993 kann die Ehefrau nichts zu ihren Gunsten ableiten. Gemäss § 2 Abs. 2 StG (in der seit dem 1. Januar 1987 gültigen Version) binden die Handlungen eines Ehegatten auch den anderen Ehegatten. Was also das in den Jahren 1989 bis 1993 erzielte, aber nicht deklarierte Einkommen (Erwerbseinkünfte sowie Zinserträge) betrifft, wird die Verletzung der Deklarationspflicht durch den Ehemann auch der Ehefrau angelastet.

6. Die Rekurrenten machen sinngemäss geltend, dass die Nach- und Strafsteuerforderungen sowie die Verzugszinsforderungen inzwischen teilweise verjährt seien.

In der Rekurssache C.B. hat das Verwaltungsgericht Basel-Stadt am 14. Februar 1997 entschieden, dass gemäss § 27 StG das Veranlagungsverfahren innert zehn Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die betreffende Steuerleistung fällig geworden ist, definitiv abgeschlossen sein muss, ansonsten der Anspruch auf Nach- und Strafsteuern infolge Verwirkung erlischt.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um Nach- und Strafsteuern betreffend Einkommen der Steuerjahre 1984 bis 1986, 1989 bis 1993 sowie pro 1990 (ungerechtfertigter Erlass von Einkommen). Gemäss der neuen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung hat die Steuerbehörde ihr Recht zur Vornahme der Nach- und Strafsteuerveranlagung sowie zur Festsetzung der Verzugszinsen für die Steuerjahre 1984 und 1985 (Bezugsjahre 1985 und 1986) somit am 1. Januar 1996 beziehungsweise am 1. Januar 1997 verwirkt (sog. Veranlagungs"verjährung"). Insofern ist der Rekurs gutzuheissen.

7. Von den Rekurrenten wird im weiteren die Höhe der Strafsteuer beanstandet. Die Steuerverwaltung hat in casu eine Strafsteuer in der Höhe von Fr. 23'729.80 ausgesprochen, was einem Anteil von 80% der Nachsteuer entspricht.

Bei der Bemessung der Strafsteuer oder der Strafzahlung sind neben dem Grad des Verschuldens auch die Höhe der hinterzogenen Steuern und ihr Verhältnis zu den geschuldeten sowie die Zeitdauer, auf die sich die Widerhandlungen erstrecken, in Betracht zu ziehen (§ 26 Abs. 1 StG).

Das Verschulden der Rekurrenten wiegt keinesfalls leicht, denn sie sind ihrer Pflicht, "alles zu tun, was nötig ist, um das Zustandekommen einer vollständigen und richtigen Veranlagung zu ermöglichen" (§ 12 Abs. 1 StG), nicht nachgekommen (vgl. auch StRKE Nr. 64 / 1989 vom 7. Dezember 1989 i.S. D.J. S.-M.). So haben die Rekurrenten, obwohl sie aufgrund eines früheren Nach- und Strafsteuerverfahrens über ihre Deklarationspflichten bezüglich Nebeneinkünften Bescheid wussten, in den Jahren 1984 bis 1986 und 1989 bis 1993 Einkommen erzielt und nicht deklariert. Des weiteren haben die Rekurrenten wenig zu Aufdeckung der hinterzogenen Beiträge beigetragen. Vielmehr haben sie sogar versucht, mittels einer Falschbestätigung den wahren Sachverhalt weiterhin zu verschleiern (vgl. Falschbestätigung vom 14. Oktober 1987 betreffend die Periode vom 1. Januar bis 30. September 1986). Aufgrund des Verhaltens der Rekurrenten muss vorliegend davon ausgegangen werden, dass sie die Steuerhinterziehung vorsätzlich begangen haben. Berücksichtigt man im weiteren die Höhe der hinterzogenen Betrages von über 47% des tatsächlich steuerbaren Einkommens, die Dauer der Hinterziehung sowie der Tatsache, dass es sich um einen Wiederholungsfall handelt (vgl. Nach- und Strafsteuerverfügung vom 15. Dezember 1986), so kann die verfügte Strafsteuer keinesfalls als zu hoch bezeichnet werden kann (vgl. Grüninger / Studer, a.a.O., S. 137). Da die Nachsteuerforderungen der Steuerjahre 1984 und 1985 inzwischen aber verwirkt sind, müssen diese bei der Festsetzung der Strafsteuer ausser acht gelassen werden. Angesichts der korrigierten Höhe des hinterzogenen Betrages von Fr. 29'662.-- auf Fr. 29'357.--, der geringeren Dauer der Hinterziehung (nunmehr 6 statt 8 Jahre) erscheint deshalb eine Reduktion der Strafsteuer von 80% auf 70% der Nachsteuer gerechtfertigt.

8. Zusammenfassend ist festhalten, dass die Rekurrenten den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss § 24 Abs. 2 StG erfüllt haben. Für die Steuerjahre 1984 und 1985 (Bezugsjahre 1985 und 1986) ist das Recht der Steuerbehörde zur Vornahme der Nach- und Strafsteuerveranlagung sowie zur Festsetzung der Verzugszinsen jedoch am 1. Januar 1996 beziehungsweise am 1. Januar 1997 erloschen. Infolgedessen wird die Strafsteuer von 80% auf 70% der Nachsteuer herabgesetzt und die Verzugszinsforderung entsprechend reduziert. Der Rekurs ist demnach teilweise gutzuheissen.

9. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten in Anwendung des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 und der Verordnung hiezu vom 20. Juni 1972 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Nachsteuer wird neu auf Fr. 29'357.-- und die Strafsteuer auf Fr. 20'763.60 festgesetzt.