

2139

**Busse wegen Verfahrenswiderhandlungen** nach Art. 114 StG bzw. Art. 131 BdBSt. Die **Bussenberechnung** hat grundsätzlich nach den einschlägigen Richtlinien der Landessteuernkommission zu erfolgen, wobei die Busse so zu bemessen ist, dass sie vom Fehlbaren als Strafe empfunden wird; der objektiven und subjektiven Schwere der Pflichtverletzung ist gebührend Rechnung zu tragen. Übersteigt die Busse den Rahmen von Art. 114 StG, kann diese gestützt auf Art. 131 BdBSt ausgefällt werden.

1. Gemäss Art. 77 Abs. 2 StG AR hat der Pflichtige die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig auszufüllen und eigenhändig unterschrieben innert der angesetzten Frist einzureichen. Die Nichterfüllung dieser gesetzlich festgelegten Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren wird mit einer Busse bis zu Fr. 2'000.-- bestraft (Art. 114 StG). Weil die gemäss den Richtlinien der Landessteuernkommission vom 28. Januar 1993 zu verfügende Busse diesen Strafraumen überschritt, hat die kantonale Steuerverwaltung die Busse von Fr. 2'400.-- nach dem Beschluss über die Direkte Bundessteuer (BdBSt) verhängt. Nach Art. 131 BdBSt besteht für Verfahrenswiderhandlungen ein Strafraumen bis zu Fr. 10'000.--. Gemäss dieser Bestimmung wird derjenige, der schuldhaft seiner Verpflichtung zur Einreichung der Steuererklärung nicht nachkommt, mit einer Ordnungsbusse bestraft.

2. Es wird vom Beschwerdeführer nicht bestritten, dass er innert der auf dem Steuerklärungsformular bezeichneten Frist bis zum 30. Juni 1993 keine Steuererklärung einreichte. Es ist ebenfalls unbestrittene Tatsache, dass der Pflichtige wiederholt - letztmals mit eingeschriebenem Brief vom 24. September 1993 - erfolglos zur Einreichung der Steuererklärung gemahnt wurde und in der Folge die kantonale Steuerverwaltung am 21. Oktober 1993 die angefochtene Busse in Höhe von Fr. 2'400.-- verfügte. In den nachfolgenden Erwägungen bleibt zu prüfen, ob dem Pflichtigen ein schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden kann, dem die Höhe der ausgefallten Busse als angemessen erscheint.

3. Zur Begründung seines Antrags auf Herabsetzung der verhängten Busse führt der Beschwerdeführer an, er sei seit mehr als einem Jahr ohne grosse Aufträge und lebe praktisch nur noch von der Hand in den Mund, da er keine Arbeitslosengelder beziehen könne. Gegen diese Vorbringen wendet die kantonale Steuerverwaltung unter Verweis auf den erwähnten Beschluss der Landessteuerkommission vom 28. Januar 1993 in ihrer Vernehmlassung vom 16. Dezember 1993 ein, sie habe sich strikte an die Bemessungsrichtlinien gehalten. Demnach gelte grundsätzlich, dass Ordnungsbussen im Wiederholungsfalle gegenüber der letztmals ausgefallten Busse zu verdoppeln seien. Der Steuerpflichtige habe bereits in den vier vorangegangenen Veranlagungsperioden mit Fr. 150.--, Fr. 300.--, Fr. 600.-- und Fr. 1'200.-- wegen Nichteinreichens der Steuererklärung gebüsst werden müssen.

4. Diesen Ausführungen der kantonalen Steuerverwaltung ist grundsätzlich beizupflichten. Die Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung hat in Art. 77 Abs. 2 StG resp. Art. 85 BdBSt eine klare gesetzliche Regelung erfahren. Wer seine Steuererklärung trotz Mahnung innert der ihm angesetzten Frist oder Nachfrist nicht einreicht, ist mit einer Busse zu belegen (Art. 114 StG/Art. 131 Abs. 1 BdBSt). Wie erwähnt bestreitet der Beschwerdeführer nicht, wiederholt schriftlich, letztmals mit eingeschriebenem Brief vom 24. September 1993, erfolglos zur Einreichung der Steuererklärung aufgefordert worden zu sein. Die Missachtung dieser Mahnungen muss er sich als schuldhaftes Verhalten vorwerfen lassen. Wie in den vorangegangenen vier Steuerperioden musste die Veranlagungsbehörde deshalb eine Ermessensveranlagung vornehmen und eine Ordnungsbusse verhängen (vgl. *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 8 zu Art. 131). Diese grundsätzliche Berechtigung der kantonalen Steuerverwaltung zur Verhängung einer Ordnungsbusse wird vom Beschwerdeführer denn auch nicht bestritten.

5. Die Bemessung der zu verhängenden Busse hat sich danach zu richten, dass sie vom Fehlbaren als Strafe empfunden wird, mithin eine wirksame Sanktion darstellt (ASA 46, S. 441; ASA 56, S. 140 f.). Die Busse ist nach der objektiven und subjektiven Schwere der Pflichtverletzung sowie in Berücksichtigung der persönlichen, insbesondere der finanziellen Verhältnisse des zu Bestrafenden zu bemessen (*B. Jung/P. Agner*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ergänzungs-

band zur 2. Auflage des Kommentars von Heinz Bosshardt, Zürich 1989, S. 128). Es sind sowohl Strafmilderungs- als auch Strafschärfungsgründe für die Bemessung massgeblich. Strafschärfend fällt namentlich Rückfall, fortgesetzt renitentes Verhalten gegenüber den Steuerbehörden oder offensichtliche Einsichtslosigkeit in Betracht. Das Verschulden des Pflichtigen wiegt insgesamt schwer. Trotz wiederholter Mahnung kam er seinen Verfahrenspflichten nicht nach. Strafschärfend wirkt sich im vorliegenden Fall aus, dass der Pflichtige bereits in den vergangenen vier Veranlagungsperioden wiederholt die Steuererklärung nicht einreichte und deshalb bereits viermal mit einer Ordnungsbusse bestraft werden musste. Diese Tatsache lässt eine offensichtliche Einsichtslosigkeit und ein renitentes Verhalten den Steuerbehörden gegenüber erkennen. Strafmilderungsgründe sind keine ersichtlich.

6. In Anwendung der Richtlinien für die Bemessung von Steuerbussen der Landessteuerkommission vom 28. Januar 1993, in Kraft seit dem 1. Januar 1993, hat die kantonale Steuerverwaltung die in der vorangegangenen Veranlagungsperiode verfügte Busse von Fr. 1'200.-- verdoppelt. Ebenso ist sie verfahren in den vorangegangenen Veranlagungsperioden 1985/86 (Fr. 150.--), 1987/88 (Fr. 300.--) und 1989/90 (Fr. 600.--). Die kantonale Steuerverwaltung hat die Bussenverfügung auf Art. 131 Abs. 1 BdBSt gestützt. Damit hat sie zugleich auf eine an sich mögliche Kumulation mit einer Ordnungsbusse nach kantonalem Recht (Art. 114 StG) verzichtet, weil sie die Busse von Fr. 2'400.-- offenbar als ausreichend beurteilt hat (vgl. *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 11 zu Art. 131/N 1 zu Art. 133).

7. Gegen die strikte Anwendung der erwähnten Richtlinien der Landessteuerkommission könnte eingewendet werden, dass sich deren starre Anwendung nicht ohne weiteres mit den vorerwähnten Grundsätzen zur Bussenbemessung vereinbaren lässt. Auch wenn die nun bereits fünfte Busse in Höhe von Fr. 2'400.-- als hoch erscheinen mag, erweist sie sich aufgrund der erwähnten Einsichtslosigkeit sowie Renitenz des Steuerpflichtigen als durchaus angemessen und trägt dem Verschulden in angemessener Weise Rechnung. In der in Rechtskraft erwachsenen Ermessensveranlagung Land/Gemeinde 1991/92 betrug das steuerpflichtige Einkommen Fr. 50'000.--, das steuerbare Vermö-

gen Fr. 254'000.--. In der laufenden Steuerperiode belaufen sich die wiederum ermessensweise festgelegten Steuerfaktoren auf Fr. 63'100.- resp. Fr. 357'000.--. Mit Einreichung der Steuererklärung für die nächste Steuerperiode hat der Beschwerdeführer Gelegenheit, sein angeblich vermindertes Einkommen und Vermögen korrekt offenzulegen. Sollte er wiederum keine Steuererklärung einreichen, wird eine neuerliche Bussenverfügung unumgänglich. Ob sich diesfalls eine erneute Verdoppelung der Busse rechtfertigen würde, kann offenbleiben.

StRK 29.6.1994 (Nr. 594)

## 2140

**Zeitlich massgeblicher Zufluss einer Kapitalabfindung bei Beendigung des Dienstverhältnisses; Prüfung im Nachsteuerverfahren; Verjährung nach Art. 125 StG.**

1. R. ist Mitinhaber und Angestellter des Architekturbüros R. AG. Am 7. Dezember 1986 erreichte er das 65. Altersjahr, weshalb ihm die Pensionskasse seiner Arbeitgeberin eine Kapitalabfindung von Fr. 270'261.-- auszahlte. Die entsprechende Mitteilung an die Eidg. Steuerverwaltung erstattete sie am 10. Dezember 1986 und nannte darin als Datum des versicherten Ereignisses den 1. Januar 1987, als Datum der Überweisung der Versicherungsleistung den 9. Dezember 1986. Am 7. Juli 1989 reichte R. die Steuererklärung für die Steuerperiode 1989/90 ein; er deklarierte darin die erhaltene Kapitalabfindung als im Bemessungsjahr 1987 zugeflossen. Mit Brief vom 12. März 1993 teilte die kantonale Steuerverwaltung R. mit, die Kapitalabfindung unterliege der Einkommenssteuer, und zwar einer vom übrigen Einkommen getrennt berechneten Jahressteuer. Gegen die ihm am 10. Mai 1993 durch das Gemeindesteuernamt eröffnete definitive Veranlagung erhob R. rechtzeitig Einsprache mit dem Antrag, es sei die Steuerforderung zufolge Verjährung aufzuheben. Nachdem die Veranlagungsbehörde die Einsprache am 10. Juni 1993 vollumfänglich abgewiesen hatte, rekurrierte R. am 5. Juli 1993 mit demselben Begehren, nämlich die Veranlagungsverfügung sei wegen eingetretener Verjährung aufzuheben.