

2223

Steuerstrafverfahren. Kognition des Verwaltungsgerichtes im harmonisierten Einspracheverfahren. Mündliche Anhörung durch die kantonale Steuerverwaltung? Zur Beurteilung eines ermessensweise festgesetzten Nachsteuerbetrages im Steuerstrafverfahren.

Aus den Erwägungen:

2. Es entspricht gefestigter Lehre und Rechtsprechung (vgl. AR GVP 11/1999, 2190, E.2), die streitige Hinterziehungsbusse konventionsrechtlich als strafrechtliche Anklage zu qualifizieren, weshalb dem Einsprecher die diesbezüglichen Verfahrensgarantien der EMRK zur Verfügung stehen (vgl. *Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 8. Aufl., Bd. II, N 12 zu § 54 u. N 28 zu § 54*). Wird eine solche Strafsanktion von einem Verwaltungsgericht überprüft, so hat das Gericht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 EMRK entgegen allfälligen prozessualen Vorschriften auch die Ermessensbetätigung nachzuprüfen (A. *Kley-Struller, Der richterliche Rechtsschutz gegen die öffentliche Verwaltung, Zürich 1995, N 32 zu § 10 mit Hinweis auf BGE 115 Ia 406 f.*). Im Verfahren nach Art. 261 ff. StG wird die Strafverfügung der kantonalen Steuerverwaltung durch das Erheben einer Einsprache zur Anklageschrift. Bei deren Beurteilung hat das Verwaltungsgericht somit nicht nur die Tat- und Rechtsfragen, sondern neben der Schuldfrage auch das beantragte Strafmass uneingeschränkt zu überprüfen. Dies gilt unbezogen davon, dass den Einsprechern gegen das Strafurteil des kantonalen Gerichtes nun gestützt auf Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) die sog. Harmoniebeschwerde an das Bundesgericht offen steht. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erlaubt dem Bundesgericht zwar weitgehend, aber nicht durchwegs eine Überprüfung mit voller Kognition. Weil die Ermessensprüfung in bezug auf die im StHG nicht zwingend geregelten Materien wie im staatsrechtlichen Beschwerdeverfahren ausgeschlossen bleibt, ist das erkennende kantonale Gericht, um den konventionsrechtlichen Anforderungen an den Strafprozess zu genügen, gehalten, Steuerstrafsachen entgegen Art. 56 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1), jedoch gestützt auf Art. 6 EMRK mit uneingeschränkter Kognition zu überprüfen.

3. [Verjährung]

4. In prozessualer Hinsicht rügen die angeschuldigten Einsprecher, die angefochtene Strafverfügung sei unmittelbar nach Aufhebung der Sistierung des Strafverfahrens ergangen. Die Einsprecher schliessen daraus, es habe gar kein Untersuchungsverfahren stattgefunden. Ferner sei ihnen nach Abschluss der Untersuchung keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden und insbesondere sei pflichtwidrig eine mündliche Anhörung durch die Steuerbehörde unterblieben.

Nach Art. 256 Abs. 1 StG untersucht die kantonale Steuerverwaltung den Sachverhalt, wobei sie insbesondere die angeschuldigte Person befragen und Zeugen einvernehmen *kann*. Diese Kann-Bestimmung auferlegt der Steuerverwaltung keine Pflicht zur mündlichen Befragung der angeschuldigten Person, sondern überlässt es weitgehend dem Ermessen des Steuerkommissärs, mit welchen Beweismitteln er den Sachverhalt festhalten will. Den Akten lässt sich dazu entnehmen, dass dem Vertreter der Einsprecher vorgängig Akteneinsicht gewährt wurde und dass er bei dieser Gelegenheit auch mündlich zum Sachverhalt angehört wurde. Mit Schreiben vom 26. Februar 2001 liessen sich die Einsprecher sodann während der von ihnen behaupteten Sistierung des Strafverfahrens auch zur in Aussicht gestellten Strafzumessung vernehmen. Unter diesen Umständen kann der Vorinstanz weder eine Verletzung des rechtlichen Gehörs noch ein Ermessensfehler beim Verzicht auf eine weitere mündliche Befragung angelastet werden, zumal die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer bei der Steuerverwaltung ihre mündliche Einvernahme ohne weiteres hätten beantragen können. Darin kann auch keine Verletzung von Art. 6 EMRK erblickt werden. Zwar ist durch diese Bestimmung vorgeschrieben, dass eine angeschuldigte Person im Steuerstrafverfahren persönlich einvernommen werden muss. Eine solche Anhörung bereits durch die Steuerverwaltung dürfte in vielen Fällen auch angezeigt sein, weil die Feststellung des Verschuldens einzig gestützt auf die Akten nicht immer möglich sein dürfte. Verzichtet die Steuerverwaltung indessen auf eine mündliche Einvernahme, verletzt dies Art. 6 EMRK nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes dann nicht, wenn deren Strafverfügung mit einem vollkommenen, d.h. sowohl rechtliche als auch sachverhaltliche Rügen zulassenden Rechtsmittel bei einer Justizbehörde angefochten werden kann (StE 1997 B 96.12, Nr. 8, E. 3.a mit Hinweis auf BGE 119 Ib 332 E.1.c). Die Einsprache beim Verwaltungsgericht nach Art. 261 ff. StG

entspricht diesen Anforderungen (vgl. oben Erw. 2). Dazu kommt, dass nach Art. 265 StG vor Verwaltungsgericht vorbehältlich eines Verzichts des Einsprechers eine mündliche (und öffentliche) Verhandlung durchzuführen ist. Nachdem der angeschuldigte Ehemann an Schranken befragt wurde und die Ehefrau ihrerseits darauf verzichtet hat, ist unter diesen Umständen eine Verletzung von Art. 6 EMRK ausgeschlossen.

5. [Weil die nachbesteuerten Einkommens- und Vermögensbestandteile sämtliche dem Ehemann zuzurechnen sind, wird die Ehefrau vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freigesprochen].

6. Nach überwiegender Auffassung der Lehre und der neueren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte muss im Unterschied zum Nachsteuerverfahren die Behörde im Strafsteuerverfahren die Höhe der hinterzogenen Steuer in jedem Fall nachweisen und hat im Zweifelsfall zugunsten des Angeschuldigten zu entscheiden (vgl. StR 2001, 428; noch undifferenziert: BGer in StR 2003, 138-143). Während im Nachsteuerverfahren die nachzuentrichtende Steuer gestützt auf die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen veranlagt werden kann oder nötigenfalls auch geschätzt werden darf (Ermessensveranlagung), verbietet sich dies nach der Regel „in dubio pro reo“ sowie dem Aussageverweigerungsrecht im Strafverfahren. Als hinterzogen kann im Strafverfahren nur jener Betrag gelten, der von der Behörde zweifelsfrei nachgewiesen ist. Ein ungewisser Sachverhalt darf im Steuerstrafverfahren nicht durch eine Ermessenstaxation ersetzt werden. (vgl. C. Auer, *Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Strafsteuerverfahren*, ASA 65/1997, S. 14). Hingegen kann der Angeschuldigte jene Instruktionsmassnahmen nicht verhindern, welche die Behörde auch ohne seine Mitwirkung durchführen kann, wie z. B. das Einholen von Auskünften direkt bei Dritten (vgl. H. Casanova, *Die Nachsteuer*, ASA 68/1999, 1ff./14). Ferner ist es im Rahmen der freien Beweiswürdigung zulässig, Einkommens- und Vermögensteile, deren Hinterziehung nachgewiesen ist, zur Bezifferung der hinterzogenen Steuer durch *Schätzung* festzusetzen, wenn eine solche auf hinreichenden Indizien beruht und entsprechend dem Grundsatz *in dubio pro reo* zurückhaltend (*in dubio minus*) erfolgt (R. Sieber, in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, N 55 zu Art. 182 DBG, auch zum folgenden; AR GVP 5/1993, 2124, E. 3). Demgegenüber braucht die Schätzung im Rahmen einer Ermessensveranlagung nicht mit derselben behördlichen Überzeugung zu erfol-

gen; blosser Wahrscheinlichkeit genügt hierbei. Auch kann die Ermessensveranlagung als solche nur aufgehoben werden, wenn der Steuerpflichtige die Ungewissheit des Sachverhaltes beseitigt. Eine solche Beweislastumkehr ist im Steuerstrafverfahren ausgeschlossen, weil sich dies nicht mit dem strafprozessualen Untersuchungsgrundsatz vereinbaren liesse und auch gegen die Unschuldsvermutung verstiesse.

a - d) [Der Ehemann wird für diverse nachbesteuerte Teilbeträge der Hinterziehung schuldig gesprochen; für einen auch im Strafverfahren bloss ermessensweise festgesetzten Teilbetrag wird er mangels Nachweis eines tatbestandsmässigen Handelns freigesprochen].

VGer 21.05.2003

2224

Steuerhinterziehung. Einleitungsverjährung. Strafbarkeit des Ehemannes, wenn er als Inhaber einer Einzelfirma bis zur Trennung die Buchhaltung durch seine geschiedene Ehefrau führen liess.

Aus den Erwägungen:

3. Zugunsten des angeschuldigten Einsprechers ist vorab von Amtes wegen zu prüfen (vgl. A. Gadola, *Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht*, AJP/PJA 1/95, 50ff.), ob das Strafverfahren für die Veranlagungsperioden 1995-2000 überhaupt rechtzeitig eingeleitet wurde. Nach Art. 125 des aufgehobenen Gesetzes über die direkten Steuern (aStG, vom 27. April 1958) erlischt das Recht zur Einleitung des Nachsteuer- und Steuerbussenverfahrens innert sechs Jahren nach Ablauf des letzten Jahres, in welchem die Widerhandlungen begangen wurden. Mit der Aufhebung des aStG und dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes (StG, bGS 621.11) per 1.1.2001 gelangen ab diesem Datum zwar grundsätzlich die Verfahrensvorschriften des neuen Rechts zur Anwendung, jedoch nur soweit diese für die Steuerpflichtigen nicht ungünstiger sind. Letzteres gilt im vorliegenden Fall zunächst für die Strafverfolgungsverjährung, da das neue Recht in Art. 260 Abs. 1 lit. b bei der vollendeten Steuerhinterziehung eine längere Verjährungsfrist von 10 Jahren vorsieht. Damit das neue