

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

Recht nicht mit seiner längeren Frist zurückwirkt, ist im vorliegenden Fall auf Art. 125 aStG abzustellen (so auch *Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum DBG, Zürich 1995, N 3 zu Art. 201*). Bei der vollendeten Hinterziehung beginnt altrechtlich die Frist am Ende des Jahres zu laufen, während dem der Steuerpflichtige seine falsche oder unvollständige Deklaration eingereicht hat, und sofern daraufhin die unzutreffende Veranlagung auch rechtskräftig wurde. Die Widerhandlung kann bei der vollendeten Hinterziehung mit jeder periodisch vorzunehmenden Selbstdекlaration und der gestützt darauf in Rechtskraft erwachsenen unrichtigen Veranlagung begangen werden, weshalb dieses Delikt auch für jede Steuerperiode gesondert verjährt. Selbst wenn mehrere Hinterziehungen untereinander einen engen sachlichen Zusammenhang aufweisen, sind diese mit Bezug auf die Verjährung als verschiedene Straftaten zu behandeln (vgl. *R. Sieber in: Kommentar zum Schweiz. Steuerrecht I/2b, N 8 zu Art. 184 DBG*). In Anbetracht der Selbstdекларationen vom 3.9.1996, 4.5.1998 und 3.4.2000 begann somit für die dem Einsprecher zur Last gelegten Hinterziehungen die Verjährungsfrist von sechs Jahren frühestens per 1.1.1997, 1.1.1999 und 1.1.2001 zu laufen (vgl. AR GVP 6/1994, Nr. 2140, E.6). Da das Strafverfahren gegen den Einsprecher für die Jahre 1995-2000 mit Schreiben vom 26. Oktober 2002 förmlich eröffnet wurde, steht fest, dass das Strafverfahren jedenfalls rechtzeitig eingeleitet wurde.

4. Nach Art. 111 Abs. 1 aStG begeht eine vollendete Steuerhinterziehung, wer als Steuerpflichtiger schuldhaft Steuern vorenthält. Der Täter hat diesfalls nebst der Nachsteuer Zuschläge im Verhältnis der vorenthaltenen Steuern zum pflichtigen Gesamtbetrag zu entrichten, wobei sich die proportionalen Zuschläge zwischen 0 bis 300% der Nachsteuer bewegen. Gemäss Abs. 3 dieser Bestimmung kann der so berechnete Zuschlag auf der Nachsteuer bei blosser Fahrlässigkeit angemessen ermässigt und bei besonders schwerem Verschulden oder Rückfall höchstens um die Hälfte erhöht werden. Nach Art. 243 Abs. 1 des (neuen) StG wird mit Busse bestraft, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt, oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Busse beträgt nach Art. 243 Abs. 2 nStG 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. Dabei gilt die sog. *lex mitior*

grundsätzlich auch im Verwaltungsstrafverfahren; demnach ist das neue materielle Recht auf vor dem 1. Januar 2001 vollendete Steuerhinterziehungen anzuwenden, wenn das neue Recht sich im konkreten Fall günstiger auswirkt, als das alte Recht (vgl. S. Trechsel, *Kurzkommentar*, 2. Aufl., N 10 zu Art. 2 StGB). Dabei ist das insgesamt mildere Gesetz integral anzuwenden und nicht eine günstigere Kombination von altem und neuem Recht (vgl. R. Sieber in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, Vorbem. zu Art. 174-185 N2).

a) Gemäss Ziff. 3 seiner Einsprache wird vom Angeschuldigten nicht bestritten, dass durch die Nichtdeklaration der bei der Z-Bank in R. und bei der Sparkasse in B. gehaltenen Depots und Bankkonten eine Steuerverkürzung von total Fr. 64'000.-- bzw. bezüglich Land-, Gemeinde- und Kirchensteuern von Fr. 49'276.40 entstanden ist. Da die Steuerverkürzungen für die drei Steuerperioden durch die Akten in dieser Höhe belegt sind, steht fest, dass der Einsprecher den Tatbestand der Steuerhinterziehung zumindest in objektiver Hinsicht in diesem Betrag vollendet hat.

b) Soweit der angeschuldigte Einsprecher geltend machen liess, in Bezug auf die objektive Schwere der Tat dürfe ihm nicht der gesamte Betrag angelastet werden, weil ein Teil des nichtdeklarierten Vermögens von jeweils rund Fr. 500'000.-- nicht als persönlich, sondern als gemeinschaftlich zu qualifizieren sei, hat seine Befragung an Schranken folgendes ergeben: Der Einsprecher hat die banklagernd gehaltenen Konti und Depots bei der Z-Bank und der Sparkasse in B. eigenhändig und ohne Mitwirkung seiner Ehefrau eröffnet und verwaltet. Nach seinen Angaben an Schranken war er es, der sich Jahr für Jahr den aktuellen Kontoauszug auf den betreffenden Banken hat aushändigen lassen und somit war auch einzig er in der Lage, diese vollständig zu deklarieren. Er war als Inhaber an diesen Depots und Konti berechtigt, weshalb die Vorinstanz diese zu Recht als sein Vermögen qualifiziert hat. Da der Einsprecher die drei Wertschriftenverzeichnisse für die Jahre 1995-2000 alle eigenhändig unterschrieb, hat er damit wahrheitswidrig die Vollständigkeit der darin gemachten Angaben erklärt. Nachdem die Veranlagungen per 1995-2000 ohne die auf den beiden Banken lagernden Vermögen und Vermögenserträge rechtskräftig geworden sind, steht fest, dass dem Einsprecher objektiv zu Recht eine vollendete Hinterziehung im vollen Betrag von Fr. 49'276.40 angelastet wird. An der eigenhändigen Tatbegehung ändert nichts, dass die Ex-Ehefrau des Einsprechers einzig, aber im-

merhin das Wertschriftenverzeichnis der Periode 1997/98 mitunterzeichnet hat. Denn auch in dieser Periode hätte es der Einsprecher aufgrund der eigenhändig eingeholten Bankauszüge in der Hand gehabt, die betreffenden Bankkonti und Depots vollständig zu deklarieren. Es kann jedenfalls keine Rede davon sein, dass die Hinterziehung durch seine Ex-Ehefrau und ohne Wissen des Angeschuldigten ausgeführt worden ist. Dass der Angeschuldigte seine in R. und B. banklagernd gehaltenen Konti und Depots nicht deklariert haben will, weil er davon ausgegangen sei, diese Vermögen stammten aus bereits versteuertem Geld, ändert an der objektiven Tatbegehung nichts. In den eigenhändig unterschriebenen Wertschriftenverzeichnissen wird nämlich ausdrücklich nach Bankguthaben und Wertschriften und nicht nach der Herkunft der Mittel gefragt.

Nach Art. 248 StG wird die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende steuerpflichtige Person nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Dieser Grundsatz ist, wie gleich zu zeigen ist, vorliegend nicht verletzt, weshalb offen bleiben kann, ob dieser auch im alten Recht Gültigkeit hatte. Dass der Einsprecher im Rahmen der Scheidung güterrechtliche Forderungen seiner Ehefrau aus den Konti bei den beiden Banken bezahlt haben will, ändert am Umfang seiner Tatbegehung nichts. Denn der Einsprecher war verpflichtet, namentlich mit der Steuererklärung 1999/2000 die per 1.1.1999 gehaltenen Bankkonti und Depots entsprechend den ihm persönlich ausgehändigten Bankauszügen zu deklarieren. Nach den vom Einsprecher als Beleg für die Zahlungen an seine Ehefrau einzig vorgelegten act. 21 und 22 sind diese Zahlungen allesamt erst im Verlauf des Jahres 1999 getätigt worden. Daher ist offenkundig, dass die Zahlungen gegebenenfalls weder den von der Hinterziehung zuletzt betroffenen Vermögensstand per 1.1.1999 noch den für die Bemessung der Steuerjahre 1999/2000 massgebenden Bruttoertrag per 1997 und 1998 zu schmälern vermocht haben. Die von der Vorinstanz bestrittenen Zahlungen an die Ex-Ehefrau im Gesamtbetrag von Fr. 322'313.10 sind für den Umfang der dem Angeschuldigten per 1995-2000 zur Last gelegten Hinterziehungen ohne Belang. Damit steht fest, dass dem Angeschuldigten die Hinterziehung eigener und nicht etwa die Hinterziehung von Faktoren seiner Ehefrau zur Last gelegt wird. Zumindest in objektiver Hinsicht bleibt es dabei, dass dem Einsprecher die Hinterziehung von Landes-, Gemeinde- und Kirchen-

steuern im Gesamtbetrag von Fr. 49'276.40 zur Last gelegt werden muss.

c) In subjektiver Hinsicht setzt die Steuerhinterziehung sowohl alt- wie neurechtlich vorsätzliches oder fahrlässiges Handeln voraus. Nachdem der Einsprecher sich jeweils persönlich die Bank- und Depotauszüge hat aushändigen lassen und er auch alle drei Wertschriftenverzeichnisse unterzeichnet hat, gelangt das Gericht zur Überzeugung, dass der Angeschuldigte seine in R. und B. gehaltenen Bankkonti und Depots jeweils mit Wissen und Willen nicht deklariert hat. Der angeschuldigte Einsprecher hat durch seine Unterschrift auf den drei Wertschriftenverzeichnissen wider besseres Wissen erklärt, die darin gemachten Angaben zu seinen Bankkonti und Wertschriften seien vollständig und richtig. Wer wie der Angeschuldigte über Jahre Vermögenswerte zwischen Fr. 400'000.-- bis Fr. 500'000.-- banklagernd hält und sich jeweils persönlich über den Stand seiner Konti und Depots informieren lässt, kann sich über die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit seiner Vermögensdeklaration selbst dann nicht im Unklaren sein, wenn er gegebenenfalls das von der Ehefrau ausgefüllte Wertschriftenverzeichnis unterzeichnet und die betreffenden Konti und Depots darin nicht aufgeführt sind. Daher ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, der Einsprecher habe die im Betrag von Fr. 49'276.40 nachgewiesenen Steuerverkürzungen vorsätzlich erwirkt.

Dass die Ex-Ehefrau für seinen Betrieb jeweils die administrativen Belange besorgt hat, vermag den Angeschuldigten auch deshalb nicht zu entlasten, weil ihr damit die Besorgung der privaten Vermögensangelegenheiten des Angeschuldigten eben gerade nicht aufgetragen war. Dass dem so ist, bestätigt der an Schranken anerkannte Umstand, dass es jeweils nicht Sache der Ehefrau war, sich auf den beiden Banken die jährlichen Auszüge zu beschaffen. Dass er angenommen habe, die Wertschriften und Bankkonti seien in der Buchhaltung aufgeführt, trifft nicht zu und durfte der Angeschuldigte in Kenntnis der Auszüge nicht ohne eigene Kontrolle annehmen. Wer im Rahmen der Familienbesteuerung sich die Bankauszüge seiner Konti und Depots verschafft, hat sicher zu stellen, dass diese in der Buchhaltung oder zumindest im Wertschriftenverzeichnis verbucht bzw. deklariert werden. Dass gegen die Ehefrau ein separates Nachsteuerverfahren durchgeführt wurde, ist aktenkundig. Dass die Ehefrau zu Recht nicht in das vorliegende Verfahren einbezogen wurde, ergibt

sich daraus, dass auch sie nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren belangt werden kann. Der Angeschuldigte verkennt, dass das Unterzeichnen der Steuererklärung und erst recht das blosse Mitunterzeichnen des Wertschriftenverzeichnisses seitens der Ex-Ehefrau für sich allein keine Mitwirkung bezüglich der Faktoren des anderen Ehegatten zu begründen vermag (Art. 248 Abs. 2 StG). Daher ist die Durchführung je separater Verfahren weder zu beanstanden noch kann sich der Angeschuldigte damit entlasten.

5) Ist der Angeschuldigte im Betrag von Fr. 49'276.40 der vorsätzlichen Hinterziehung von Landes-, Gemeinde- und Kirchensteuern schuldig zu sprechen, bleibt zu prüfen, ob die Strafzumessung nach altem oder neuem Recht vorzunehmen ist. Nach neuem Recht wäre dem Angeschuldigten als Regelbusse 100% der hinterzogenen Steuer und mithin eine Busse von Fr. 49'276.40 aufzuerlegen (Art. 243 Abs. 1 StG). Demgegenüber erweist sich das alte Recht als milder, weil es für den vorliegenden Fall als Regelbusse lediglich 30% des *ohne Zinsen* nachbesteuerten Betrages von Fr. 39'892.-- und mithin eine Busse von Fr. 11'967.70 vorsieht (Art. 111 Abs. 1 und 2 aStG).

Dieses Regelstrafmass ist Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip. Dabei sind die Schwere der Verfehlung, die Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise des Täters, dessen Vorleben sowie namentlich auch dessen persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen, nach denen sich seine Strafempfindlichkeit beurteilt. Die über mehrere Steuerperioden hinweg fortgesetzte Tatbegehung darf für sich genommen nicht zu einer Straferhöhung führen, da sie aufgrund der Verknüpfung der Bussenzumessung mit der hinterzogenen Steuer bereits eine Ausdehnung des Strafrahmens zur Folge hat (*R. Sieber in: Komm. zum Schweiz. Steuerrecht I/1, N 38 zu Art. 56 StHG*). Dass der Einsprecher seine banklagernd gehaltenen Vermögenswerte mit Wissen und Willen und damit vorsätzlich hinterzogen hat, wurde ausgeführt. Dazu kommt, dass es sich bei einem hinterzogenen Betrag von insgesamt rund Fr. 49'000.-- auch objektiv um eine schwere Verfehlung handelt. Deshalb besteht kein Grund für eine Reduktion der Busse unter das Regelstrafmass. Das Verschulden des Angeschuldigten ist aber auch nicht derart schwer, dass die Busse erhöht werden müsste. Die Vorinstanz hat sodann zutreffend festgestellt, dass auch die aktuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Angeschuldigten keine Strafminderung zu begründen vermag. Der Einsprecher verfügt

nach seinen eigenen Angaben in der Steuererklärung 2001b nebst einem steuerpflichtigen Einkommen von rund Fr. 50'000.-- über ein steuerbares Vermögen von Fr. 529'654.--. Die von der Vorinstanz beantragte Busse von Fr. 11'967.70 erscheint daher auch mit Blick auf die Strafempfindlichkeit des Angeschuldigten als angemessen. Stichhaltige andere Gründe die für eine Reduktion der Busse sprechen, sind weder dargetan noch ersichtlich. Die Einsprache des Angeschuldigten erweist sich somit als unbegründet, weshalb diese abzuweisen ist.

VGer 17.09.2003

2225

Mutwillige Prozessführung. Folgen im Bereich der beruflichen Vorsorge.

Sachverhalt:

Die beklagte Arbeitgeberin hatte sich zwecks Durchführung der beruflichen Vorsorge einer Sammelstiftung der 2. Säule angeschlossen. Bis zum September 2001 wurden die von der Sammelstiftung in Rechnung gestellten BVG-Beiträge anstandslos und fristgerecht bezahlt. Dies änderte sich ab der Akontorechnung vom 30. November 2001, sowie der Schlussrechnung für das gesamte Jahr 2001, die im Betrage von Fr. 20'454.60 offen blieben. Per 1. Januar 2002 wechselte die Beklagte ihre Einrichtung der beruflichen Vorsorge und ist seither einer anderen Vorsorgeeinrichtung angeschlossen. Am 15. Januar 2002 wurde der Beklagten die Schlussabrechnung zugestellt. Nachdem die offene Zahlung nicht eingegangen war, wurde der Beklagten ein Kontoauszug und am 23. April 2002 eine Mahnung zugestellt. Auf diese Vorkehren hat die Beklagte weder reagiert noch die Ausstände bezahlt. Sie wurde daher am 28. Juni 2002 betrieben und hat ohne Begründung Rechtsvorschlag erhoben. Mit Eingabe vom 24. Januar 2003 hat die Sammelstiftung bei dem im Sinne von Art. 73 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) in Verbindung mit Art. 57 Abs. 1 lit. d des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) zuständigen Verwaltungsgericht Klage eingereicht mit dem Begehren,