

# URTEIL

vom 17. Januar 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Strafsteuer (Kanton und Bund)

1. ... ist Orthopäde und u. a. an einer Kollektivgesellschaft mit zwei weiteren Teilhabern beteiligt, welche die Klinik ... in ... betreibt. Die Steuererklärung 2001A (Bemessungslücke) reichte er am 12. November 2001 ohne Deklaration ausserordentlicher Einkünfte ein. Aufgrund einer internen Meldung der Abteilung Revisorat erging am 7. Juli 2003 die Veranlagungsverfügung für die Kantonssteuern mit ausserordentlichen Einkünften der Jahre 1999 und 2000 (Auflösung Rückstellung, unterlassene Sofortabschreibungen), welche unangefochten in Rechtskraft erwuchs. Am 13. Februar 2004 ging bei der Steuerverwaltung Graubünden eine steueramtliche Meldung des Kantons ... ein, wonach ... im Jahr 1999 aus der Liquidation der ... Immobilien AG mit Sitz in ... ein in Graubünden steuerbares Einkommen von Fr. 1'285'742.-- (Überschussanteil aus Liquidation) erzielt hatte. Aufgrund weiterer steueramtlicher Meldungen des Kantons Zürich ergab sich zudem, dass er in den Jahren 1999 und 2000 bei der ... AG (AMC) als ausserordentliche Einkünfte ein VR-Honorar von Fr. 5'000.-- sowie Lohn in der Höhe von Fr. 97'000.-- erzielt hatte. Sämtliche dieser Einkommensbestandteile waren in der Steuererklärung 2001A nicht deklariert und demnach auch nicht besteuert worden. Am 10. Mai 2004 leitete die Steuerverwaltung das Nach- und Strafsteuerverfahren ein. Mit Vernehmlassung vom 8. Juni 2005 räumte der Vertreter ... ein, dass die fraglichen Einkommensbestandteile zu Unrecht nicht besteuert worden seien. Der Lohn und das Honorar seien infolge eines Versehens seinerseits nicht angegeben worden. Beim Liquidationsüberschuss sei die Deklaration unterlassen worden, weil man von einer Steuerpflicht im Kanton ... ausgegangen sei. Demzufolge sei von einer Strafbesteuerung abzusehen. Mit

Verfügung vom 31. März 2005 verfallte die kantonale Steuerverwaltung ... für Bund und Kanton in Nachsteuern von Fr. 77'730.-- bzw. Fr. 40'282.-- sowie Strafsteuern von 100 % der Nachsteuern. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 11. Juli 2005 ab.

2. Dagegen erhob ... am 8. September 2005 Rekurs bzw. Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, den angefochtenen Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zu neuer Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Rekurrent und Beschwerdeführer (im Folgenden nur noch: Rekurrent) macht zusammengefasst geltend, er könne nur wegen der vollendeten Steuerhinterziehung bei den Kantonssteuern bestraft werden, soweit die Entschädigungen der AMC ... AG von Fr. 5'000.-- (1999) und Fr. 97'000 (2000) betroffen seien; eine Bestrafung bei der direkten Bundessteuer entfalle mangels des bei der versuchten Steuerhinterziehung erforderlichen Vorsatzes. Bezüglich des Liquidationsüberschusses von Fr. 1'285'742.-- fehle ein Verschulden gänzlich. Selbst wenn hier Fahrlässigkeit angenommen werde, sei eine Bestrafung einzig bei den Kantonssteuern möglich, wobei dann die Strafe viel tiefer ausfallen müsse als bei dem bisher von der kantonalen Steuerverwaltung angenommenen Vorsatz.
3. Die Steuerverwaltung Graubünden anerkannte in ihrer Vernehmlassung die Beschwerde insoweit, als die Strafsteuer des Bundes auf zwei Drittel des Nachsteuerbetrages bzw. Fr. 26'854.-- zu reduzieren sei. Im Übrigen seien Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Bei der Strafsteuer für den Bund sei übersehen worden, dass noch keine Veranlagung ergangen sei. Hier liege daher nur versuchte Steuerhinterziehung vor, weshalb der Strafsteuerbetrag auf zwei Drittel zu reduzieren sei. Ansonsten seien die Rechtsmittel unbegründet. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schloss sich in ihrer Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung an.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

### Das Gericht zieht in Erwägung:

1. Nach Artikel 175 des kantonalen Steuergesetzes (StG), welcher den gleichen Wortlaut hat wie Art. 176 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG), wird mit Busse bestraft, wer eine Steuer zu hinterziehen versucht. Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar, was sich nicht direkt aus dem Gesetz, jedoch aus dem Begriff des Versuchs ergibt (Roman Sieber, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N 5 zu Art. 176 DBG). Die versuchte unterscheidet sich von der vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG) dadurch, dass es bei der versuchten Tatbegehung noch nicht zu einer rechtskräftigen (unvollständigen) Veranlagung gekommen ist bzw. dass noch nicht rechtskräftig entschieden wurde, dass eine Veranlagung zu unterbleiben hat (Art. 175 Abs. 1., 1. Lemma DBG). Ein blosser Versuch liegt demnach vor, solange die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann bzw. solange die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist (Sieber, a.a.O., N 3 zu Art. 176 DBG). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen des Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen - eine unrichtige Veranlagung - bezieht (Sieber, a.a.O., N 6 zu Art. 176 DBG). Eventualvorsatz (der vorliegt, wenn der Täter den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt) ist dem Vorsatz gleich gestellt (Sieber, a.a.O., N 29 f. zu Art. 175 DBG). Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit fest steht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war, so dass davon auszugehen ist, der Pflichtige habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz, vgl. BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29). Eventualvorsatz ist zu bejahen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (BGE 109 IV 137 E. 2b S. 140). Das Vorgehen des Steuerpflichtigen muss

m.a.W. vernünftigerweise nur mit der Absicht der Erwirkung einer gesetzwidrigen Steuerersparnis erklärt werden können. Dies ist nach konstanter verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung dann der Fall, wenn ein erhebliches Einkommen, welches vom Pflichtigen unmöglich übersehen worden sein kann, nicht in seiner Steuererklärung figuriert; die Höhe des hinterzogenen Geldbetrages bzw. der erzielten Steuerersparnis ist mithin ein nicht zu unterschätzender Parameter, wenn es um die rechtsrelevante Abgrenzung zwischen Vorsatz und Fahrlässigkeit geht (PVG 1996 Nr. 80). Der Nachweis des Vorsatzes obliegt dabei der Steuerbehörde. Bloss fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 18 Abs. 3 StGB).

2. Die Vorinstanz hat anerkannt, dass hinsichtlich der direkten Bundessteuer nur ein Versuch vorliege, weshalb der Bussbetrag auf zwei Drittel der Nachsteuer festzusetzen sei. Diesbezüglich ist die Beschwerde als durch Anerkennung gegenstandslos geworden abzuschreiben. Im Übrigen sind sich die Parteien darin einig, dass der Rekurrent den objektiven Tatbestand der vollendeten bzw. versuchten Steuerhinterziehung erfüllt hat. Strittig ist nur noch, ob dem Rekurrenten hinsichtlich des Liquidationsüberschusses überhaupt ein Schuldvorwurf gemacht werden kann bzw. ob bei den von der AMC bezogenen Leistungen Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorliegt.
3. a) Soweit sich der Rekurrent darauf beruft, nicht er selbst, sondern ein beauftragter Treuhänder habe die Steuererklärung ausgefüllt, ist festzuhalten, dass die Steuererklärung durch ihre Unterzeichnung als von ihm selbst erstellt gilt. Folglich liegt auch kein Vertretungsverhältnis vor, weshalb die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit dem Rekurrenten allein zukommt (VGU A 00 43).

b) Beim Liquidationsüberschuss von Fr. 1'285'742.-- handelt es sich offensichtlich um einen sehr erheblichen Einkommensbestandteil. Der Rekurrent hat denn auch eingeräumt, dass er stets wusste, dass dieses Einkommen steuerbar sei. Er sei allerdings der Ansicht gewesen, dass es im Kanton ... zu versteuern gewesen sei. Die Steuerverwaltung ... habe ja auch mit Schreiben vom 7. Oktober 2003 das Besteuerungsrecht für sich in Anspruch genommen. Er habe sich daher in einem Irrtum befunden. Die Deklaration sei allein deshalb unterblieben. Ein Verschulden treffe ihn somit nicht. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Im Formular für die Steuererklärung 2001A wird auf Seite 2 zuoberst ganz klar darauf hingewiesen, dass das **Gesamteinkommen** des Steuerpflichtigen im **In- und Ausland** zu deklarieren ist. Damit wird klar gestellt, dass der Steuerpflichtige eben sämtliche Einkünfte anzugeben hat und zwar unabhängig davon, ob sie im Kanton Graubünden, einem anderen Kanton oder im Ausland erzielt wurden. Dass dies selbst für Einkommen gilt, das schlussendlich in einem anderen Kanton zu versteuern ist, liegt für einen im Kanton Graubünden wohnenden Steuerpflichtigen klar auf der Hand, bestimmt sich doch die Steuerprogression aufgrund des gesamten steuerbaren Einkommens. Angesichts des eindeutigen Hinweises in der Steuererklärung wusste der Rekurrent, dass er den Liquidationsüberschuss selbst dann deklarieren musste, wenn er der Ansicht war, dass dieser letztlich der Steuerhoheit eines anderen Kantones unterstehe. Abgesehen davon gab er die Steuererklärung bereits am 12. November 2001 ab, während der Kanton ... erst im Jahre 2003 auf den Liquidationsüberschuss aufmerksam wurde. Der Rekurrent handelte zumindest eventualvorsätzlich; denn wenn er sich schon bewusst war, dass die fraglichen Einkünfte steuerbar waren, hat er durch ihr Verschweigen eine Steuerverkürzung hingenommen. Dass im Übrigen die Steuerverwaltung zunächst auf seine Angaben in der Steuerklärung abstellte, ohne weitere Nachforschungen anzustellen, hilft dem Rekurrenten nicht weiter, da ein Steuerpflichtiger davon ausgehen kann, dass die Behörden ohne nähere Prüfung auf seine Angaben abstellen (VGU A 99 54). Hinzu kommt, dass sich der Rekurrent, obwohl er der Ansicht gewesen sein will, der Liquidationsüberschuss sei in ... steuerbar, von sich aus nicht bei den Behörden dieses Kantons gemeldet hat, um seine Deklarationspflicht zu

erfüllen. Darin liegt ein weiteres Indiz dafür, dass er eine Steuerverkürzung billigend in Kauf nahm.

- c) Auch die Bezüge von der AMC müssen als erheblich bezeichnet werden. Der Rekurrent war Verwaltungsratspräsident dieser Firma. Die Belege hat er seinem Treuhänder übergeben. Er wusste somit klar um das von dieser Firma bezogene Einkommen. Dass er dessen Fehlen in der Steuererklärung trotzdem aus Nachlässigkeit nicht bemerkt haben will, ist nicht nachvollziehbar. Es muss daher auch hier davon ausgegangen werden, dass er eine Steuerverkürzung bewusst in Kauf nahm, zumal es sich dabei um ausserhalb des Kantons erzieltetes Einkommen handelte, das erfahrungsgemäss mit geringerer Gefahr der Entdeckung verschwiegen werden kann.
  - d) Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass der Rekurrent die ihm vorgeworfenen Steuerhinterziehungen bzw. Versuche zumindest eventualvorsätzlich begangen hat.
4. Zu prüfen bleibt somit nur noch die Höhe der ausgesprochenen Bussen. Wer eine Steuer zu hinterziehen versucht, wird mit Busse bestraft, welche gemäss Art. 175 Abs. 2 StG bzw. Art. 176 Abs. 2 DBG zwei Drittel der Busse beträgt, die bei vorsätzlicher Begehung einer vollendeten Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. Die Busse für die vollendete Steuerhinterziehung beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer und kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, in schweren Fällen bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 175 Abs. 2 DBG). Innerhalb dieses Strafrahmens ist sie unter Berücksichtigung der Beweggründe, des Vorlebens und der persönlichen Verhältnisse des Schuldigen so zu bestimmen, dass dieser durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist (Art. 48 Abs. 2 StGB). Von Bedeutung sind namentlich Einkommen und Vermögen, Familienpflichten, Beruf und Erwerb. Den kantonalen Steuer- und Steuerjustizbehörden steht bei der Ermittlung des Verschuldens, wie auch bei der Festsetzung der Busse, ein weiter Ermessensspielraum zu (BGE 114 Ib 31). Vorliegend besteht kein Anlass, bei

der Bussbemessung von der Regel abzuweichen. Die Steuerhinterziehungen wurden vorsätzlich begangen, die hinterzogenen Beträge waren sehr namhaft und der Rekurrent lebt in sehr guten finanziellen Verhältnissen. Er bringt jedenfalls nichts vor, was die Bussenfestsetzung durch die Vorinstanz als ermessensfehlerhaft erscheinen liesse. Rekurs und Beschwerde sind daher abzuweisen, letztere soweit sie nicht als durch Anerkennung gegenstandslos geworden abgeschrieben werden kann.

5. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zu 9/10 zulasten des Rekurrenten und zu 1/10 zu Lasten des Kantons Graubünden.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit sie nicht durch Anerkennung gegenstandslos geworden ist.
3. Die Gerichtskosten, bestehend
  - aus einer Staatsgebühr von Fr. 7'000.--
  - und den Kanzleiauslagen von Fr. 180.--
  - zusammen Fr. 7'180.--

gehen zu 9/10 zulasten von ... und zu 1/10 zulasten des Kantons Graubünden (Steuerverwaltung) und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde am 8. März 2007 abgewiesen (2A.168/2006/leb).