

# URTEIL

vom 2. November 2007

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Steuerbusse

1. a) Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für das Steuerjahr 2003 verlangte die Steuerverwaltung vom steuerpflichtigen ... verschiedene Unterlagen und Auskünfte und nahm Abklärungen vor. Aufgrund der zugestellten Unterlagen stellte die Steuerverwaltung fest, dass der Steuerpflichtige diverse Fahrzeuge geleast und im Jahre 2003 eine Aktie der Golfclub ... AG für Fr. 16'000.-- gekauft hatte. Er hatte es unterlassen, diese Aktie in seinem Wertschriftenverzeichnis per 31. Dezember 2003 zu deklarieren. Daher wurde er aufgefordert, diverse Unterlagen betreffend Aktie „Golfclub ... AG“ und „Leasing von Fahrzeugen“ einzureichen. Aufgrund der eingeforderten Unterlagen musste der schon provisorisch geschätzte Vermögensvorschlag neu berechnet werden. Es resultierte ein Minus im Deckungsbeitrag von Fr. 51'000.--, und zwar unter Berücksichtigung der vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Tatsache, dass seine Lebenspartnerin sämtliche Kosten für Wohnungsmiete und Verpflegung übernommen habe. Die Steuerveranlagungen 2003 wurden dem Steuerpflichtigen in der Folge am 7. November 2006 zugestellt. Dabei hat die Steuerverwaltung den nicht begründeten Vermögensvorschlag in Höhe von Fr. 51'000.-- als weitere Einkünfte (Einkommen aus selbständiger Tätigkeit) zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Gleichzeitig leitete die Behörde ein Verfahren betreffend versuchter Steuerhinterziehung (Steuerperiode 2003) ein. Am 6. Dezember 2006 liess ... durch seinen neuen Vertreter ... Einsprache erheben. Als Begründung wurde angeführt, dass die Einzelfirma ... in die Druckwerk GmbH integriert und die Passivierung des Maschinenleasings nicht berücksichtigt worden sei. Am 12. März 2007 konnte die Veranlagung 2003 mit dem neuen Vertreter besprochen und abschliessend bereinigt werden.

Der Einwand, dass im Jahre 2003 Teile aus der Einzelfirma Linksetthing ... in die neue Gesellschaft des Einsprechers, die Druckwerk GmbH, integriert worden seien, konnte seitens der Steuerverwaltung aufgrund der Kontoblätter der beiden Gesellschaften vollumfänglich entkräftet werden. Die Aufrechnung "nicht begründeter Vermögensvorschlag" wurde um Fr. 16'000.-- reduziert und betrug neu Fr. 35'000.--, was der neue Vertreter vorbehaltlos anerkannte und mit seiner Unterschrift bestätigte. Die Veranlagungen 2003 erwuchsen so in Rechtskraft. In der Folge erhielten der Steuerpflichtige und sein Vertreter Gelegenheit, sich zum Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung zu äussern. Am 1. Mai 2007 erliess die Steuerverwaltung die entsprechenden Bussverfügungen für die direkte Bundessteuer (Fr. 980.--) und die Kantonssteuer 2003 (Fr. 2'580.--). Die dagegen erhobenen Einsprachen wies sie mit Entscheiden vom 6. Juni 2007 ab.

- b) Auch im Veranlagungsverfahren für die Steuerperiode 2004 errechnete die Steuerverwaltung einen Vermögensvorschlag. Aufgrund der eingeforderten Unterlagen setzte sie diesen schliesslich mit Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2006 auf Fr. 46'000.-- fest und leitete ebenfalls ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung ein. In der Folge erliess sie die entsprechenden Bussverfügungen (Fr. 930.-- bzw. 1'920.--) und wies die dagegen erhobenen Einsprachen ebenfalls mit Entscheiden vom 6. Juni 2007 ab.
2. Dagegen erhob ... am 15. Juli 2007 Beschwerde an das Verwaltungsgericht mit dem Antrag, sämtliche Bussverfügungen zu annullieren. Die Annahmen des Steuerkommissärs seien willkürlich und sachlich nicht belegt; er sei für seine willkürliche und vorsätzliche Handlungsweise zurecht zu weisen. Während des Veranlagungsverfahrens habe ein Mandatswechsel stattgefunden. Die Korrekturveranlagungen für 2003 und 2004 seien schliesslich mangels Beweisen für den Lebensunterhalt anerkannt worden; sie entsprächen auch dem Steueraufkommen der früheren Jahre. Vom Steuerpflichtigen werde einzig die fehlende Deklaration der Aktie Golf ... AG im Wert von Fr. 16'000.-- als Mangel anerkannt. Die erhobenen Vorwürfe der

vorsätzlichen Steuerhinterziehung seien somit mit Ausnahme der erwähnten Aktie völlig unbegründet.

3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihren Vernehmlassungen die Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die angefochtenen Entscheide und die Lehre und Rechtsprechung.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest, ohne wesentliche neue Argumente vorzubringen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **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). Soweit sich der Beschwerdeführer sinngemäss darauf beruft, nicht er selbst, sondern ein beauftragter Treuhänder habe die Steuererklärungen ausgefüllt, ist festzuhalten, dass die Steuererklärung durch ihre Unterzeichnung als von ihm selbst erstellt gilt. Insoweit liegt auch kein Vertretungsverhältnis vor, weshalb die steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit dem Beschwerdeführer allein zukommt (VGU A 00 43).

2. a) Vorliegend hat die Vorinstanz beim Beschwerdeführer Aufrechnungen von Fr. 35'000.-- bzw. Fr. 46'000.-- für die Steuerperioden 2003 bzw. 2004 vorgenommen. Dabei handelt es sich um einen Ermessenszuschlag im Sinne von Art. 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG. Diesen Ermessenszuschlag kann der Steuerpflichtige verhindern, wenn er nachweist, dass der Aufwand aus steuerfreien Einkünften gemäss Art. 30 StG oder aus Vermögen bestritten wurde (VGU A 07 34). Der Beschwerdeführer hat nun in keiner Art und Weise auch nur einen Versuch unternommen, diesen Nachweis zu erbringen. Die Unterlassung der entsprechenden Angaben hätte offensichtlich eine Steuerersparnis zur Folge gehabt, wenn die Steuerverwaltung in den rechtskräftigen Veranlagungen die Aufrechnungen nicht vorgenommen hätte. Der objektive Tatbestand ist damit klar gegeben.
- b) Das Verhalten des Beschwerdeführers erfüllt aber auch den subjektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung. Der Beschwerdeführer hat sich beharrlich darüber ausgeschwiegen, woher die Mittel zur Deckung der Finanzierungslücke stammten. Er musste sich als Geschäftsmann darüber im Klaren sein, dass sein Vorgehen zu einer Steuerverkürzung geführt hätte, wenn es von der Veranlagungsbehörde unentdeckt geblieben wäre. Dies gilt nicht zuletzt mit Blick darauf, dass es sich beim Deckungsfehlbetrag um eine namhafte Summe im Vergleich zu den deklarierten Einkünften handelte. Damit nahm er zumindest billigend in Kauf, dass eine zu tiefe Veranlagung erfolgen würde. Die Bussverfügungen ergingen demnach zu Recht. Was die Bemessung der Bussen anbelangt, hat der Beschwerdeführer diese nicht in Frage gestellt, weshalb sich Ausführungen dazu erübrigen. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.
3. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten des Beschwerdeführers.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.	Die Gerichtskosten, bestehend	
	- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 2'000.--
	- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 200.--
	zusammen	<u>Fr. 2'200.--</u>

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.