

Direkte Bundessteuer

Steuerhinterziehung

Strafzumessung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 81/1998 vom 29. Oktober 1998

Würdigung der strafmildernden und strafschärfenden Umstände im konkreten Einzelfall, Richtlinien der Steuerverwaltung für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen.

I. Sachverhalt

1. Mangels Abgabe der Steuererklärung wurde der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer der 26. Periode (Steuerjahre 1991/1992; Bemessungsperiode 1989/1990) amtlich eingeschätzt. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 10. September 1992.

2. Aufgrund eines Hinweises erfuhr die Steuerverwaltung nachträglich, dass der Beschwerdeführer in den letzten Jahren an verschiedenen Orten gearbeitet hatte, und forderte ihn deshalb mit Schreiben vom 10. August und 10. Oktober 1994 vergeblich auf, die diversen Lohnausweise der letzten Jahre einzureichen. Aus den von den E. AG und S. AG für die Jahre 1989 und 1990 eingereichten Lohnausweisen ergab sich, dass das Einkommen des Beschwerdeführers zu tief taxiert worden war. Mit Schreiben vom 17. März 1995 orientierte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer, dass die Differenz zwischen den amtlichen Einschätzungen und dem effektiv bezogenen Salär der Jahre 1989 und 1990 mittels Nach- und Strafsteuerverfahren nachbesteuert werde.

Am 31. März 1995 wurden dem Beschwerdeführer die Nachsteuerveranlagung sowie die Bussenverfügung zur direkten Bundessteuer der 26. Periode zugestellt (Nachsteuer von Fr. 485.70, Busse von Fr. 485.70).

3. Mit Schreiben vom 10. Mai / 4. September 1995 erhob der Beschwerdeführer dagegen Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 9. Januar 1996 abgewiesen wurde. Den per Einschreiben zugestellten Einspracheentscheid hat der Beschwerdeführer nicht abgeholt, weshalb ihn die Steuerverwaltung nochmals mit gewöhnlicher Post vom 22. Januar 1996 zugestellt hat.

4. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende, sinngemäss erhobene Beschwerde vom 17./22. Februar 1996, welche auf Aufforderung des Sekretärs der Steuerrekurskommission hin innerhalb der gewährten Verbesserungsfrist am

26. März 1996 begründet worden ist. Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, dass ihm keine Chance gegeben worden sei, zu den Jahren 1989 und 1990 Stellung zu nehmen. Auf die Begründung wird soweit erforderlich in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 11. Juni 1996 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Ihre Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels ist verzichtet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Erwägungen

1. Der Beschwerdeführer stellt sinngemäss den Antrag, den Einspracheentscheid vom 9. Januar 1996 und die Bussenverfügung zur direkten Bundessteuer der 26. Periode aufzuheben.

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1989 und 1990 Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt, jedoch nicht deklariert hat. Er anerkennt denn auch die erhobene Nachsteuer. Unbestritten ist ferner, dass der Beschwerdeführer die Schreiben der Steuerverwaltung vom 10. August 1994, 10. Oktober 1994 sowie 17. März 1995 erhalten hat. Strittig ist hingegen, ob dem Beschwerdeführer das rechtliche Gehör gewährt worden ist, sowie die Höhe der Busse.

2. Gemäss Art. 129 Abs. 1 BdBSt unterliegt einer Busse bis zum Vierfachen des entzogenen Steuerbetrages, wer dem Staate einen Steuerbetrag dadurch vorenthält, dass er die ihm im Veranlagungsverfahren obliegenden Pflichten wie insbesondere das Einreichen einer Steuererklärung nicht erfüllt oder Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht. Ausser der Busse ist auch der entzogene Steuerbetrag zu bezahlen.

Stellt sich nachträglich heraus, dass durch eine amtliche Veranlagung des säumigen Steuerpflichtigen die Steuerfaktoren nicht voll erfasst wurden, so gilt das Verhalten des Steuerpflichtigen als Widerhandlung im Sinne von Art. 129 BdBSt (Art. 92 Abs. 2 BdBSt).

3. Die objektiven Tatbestandselemente der Steuerhinterziehung sind zugleich für die Nachsteuer und die Busse massgebend. Da in casu die erhobene Nachsteuer vom Beschwerdeführer nicht angefochten wird, ist somit auch der objektive Tatbestand für die Erhebung der Strafsteuer erfüllt. Zu prüfen bleibt daher allein, ob ein dem Beschwerdeführer vorwerfbares Verschulden vorliegt. Bestraft wird nicht nur vorsätzliche, sondern auch fahrlässige Steuerhinterziehung.

Nach der Praxis der Steuerrekurskommission ist mit der Anerkennung der Nachsteuer grundsätzlich auch zugegeben, dass ein zumindest fahrlässiges Verschulden vorliegt (StRKE Nr. 5/1989 vom 10. Februar 1989 i.S. A.; StRKE Nr. 3/1966 vom 1. Februar 1966 i.S. F.). Da der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 4. September 1995 die erhobene Nachsteuer in der Höhe von Fr. 485.70 ausdrücklich anerkannt hat, steht fest, dass er zumindest fahrlässig eine Steuerhinterziehung gemäss Art. 129 BdBSt begangen hat. Dass den Beschwerdeführer ein vorwerfbares Verschulden trifft, ergibt sich zudem aus dem Umstand, dass er seine Steuererklärung für die direkte Bundessteuer der 26. Periode aus unerfindlichen Gründen nicht abgegeben und die daraufhin erfolgte, zu tiefe Einschätzung durch die Steuerverwaltung widerspruchslos hingenommen hat. Dieses Verhalten stellt gemäss Art. 92 Abs. 2 BdBSt eine Steuerhinterziehung dar (vgl. Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 1992, N 54 zu Art. 92 BdBSt). Die Festsetzung einer Busse ist somit zu Recht erfolgt.

4. a) Nach dem auf den 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer beträgt die Busse 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 (Art. 175 Abs. 2 DBG). Da sich die Bussenregelung in Art. 175 Abs. 2 DBG im Vergleich mit der Regelung des Art. 129 Abs. 1 BdBSt insgesamt als milder erweist, ist nach dem Grundsatz der *lex mitior* die mildere Bussenregelung des DBG der härteren Regelung des alten BdBSt vorzuziehen und auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden.

b) Gemäss Art. 63 StGB, der kraft Art. 333 Abs. 1 StGB auch im Steuerstrafrecht anwendbar ist, ist die Strafe nach dem individuellen Verschulden festzusetzen. Nach der bisherigen Praxis der Steuerbehörden hing die Höhe der Strafsteuer oder Busse bei Steuerhinterziehungen zu einem wesentlichen Teil vom Hinterziehungserfolg ab. Damit in Zukunft vermehrt auch weitere Verschuldenselemente (wie zum Beispiel die Willensmerkmale, die Art und Weise des Vorgehens, die Beweggründe, das Vorleben usw.) in die Beurteilung miteinbezogen werden, hat die Steuerverwaltung Basel-Stadt für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen Richtlinien erlassen. Diese können für Hinterziehungsverfahren sowohl auf kantonaler Ebene als auch auf Bundesebene angewandt werden (vgl. Richtlinien der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 3. Dezember 1997 für die Strafzumessung bei Steuerhinterziehungen [kantonale Steuern und direkte Bundessteuern], publiziert in der Basellandschaftlichen und Baselstädtischen Steuerpraxis, Band XIII, S. 517 ff.). Es versteht sich, dass diesen Richtlinien keine verbindliche Wirkung zukommt. Sie stellen jedoch ein hilfreiches Orientierungsinstrument dar, von dem – wo nötig – aber abgewichen werden kann und soll. Denn entscheidend bleibt letztlich immer das Gesamtbild (vgl. Richtlinien der Steuerverwaltung, a.a.O., S. 518).

c) Im vorliegenden Fall hat die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer eine Busse in der Höhe von Fr. 485.70 ausgesprochen, was einem Anteil von 100% der Nachsteuer entspricht.

Das Verschulden des Beschwerdeführers wiegt in casu schwer. So hat er in den Jahren 1989 und 1990 Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt und nicht deklariert. Vielmehr hat er, wie bereits erwähnt, die zu tiefen amtlichen Einschätzungen dieser Jahre widerspruchslos hingenommen. Aufgrund des Verhaltens des Beschwerdeführers muss davon ausgegangen werden, dass er die Steuerhinterziehung vorsätzlich begangen hat. Strafmildernd fällt ins Gewicht, dass die Hinterziehung mit 2 Jahren respektive einer Bundessteuerperiode nur sehr kurz gedauert hat. Auf der anderen Seite ist strafschärfend die Tatsache festzuhalten, dass es sich um einen Wiederholungsfall handelt (vgl. Nach- und Strafsteuerverfügung vom 25. Juli 1984, Protokoll-Nr. 84/870). Berücksichtigt man schliesslich, dass der Beschwerdeführer mit Fr. 485.70 prozentual betrachtet einen sehr hohen (rund 65% des tatsächlich steuerbaren Einkommens), in seiner effektiven Höhe aber eher geringen Betrag hinterzogen hat, so ist die verfügte Busse in der Höhe von 100% der Nachsteuer auch nach den Bestimmungen des hier anwendbaren DGB richtig und den gesamten Umständen angemessen.

5. Der Beschwerdeführer wirft der Steuerverwaltung schliesslich vor, seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt zu haben. Er habe keine Möglichkeit gehabt, zur Einkommenssituation in den Jahren 1989 und 1990 Stellung zu nehmen. Dieser Einwand ist unglaubwürdig und unbehelflich. Dies ergibt sich allein schon aus dem Orientierungsschreiben der Steuerverwaltung vom 17. März 1995, in dem die in casu betroffenen Jahre 1989 und 1990 explizit erwähnt werden. Zudem hat der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 4. September 1995 die verfügte Nachsteuer ausdrücklich anerkannt. Schliesslich ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer das inhaltlich klare Schreiben vom 10. August 1994 falsch auslegt. In den ersten beiden, aufgrund des Inhaltes logischerweise zusammengehörenden Sätzen wird nur von «den letzten Jahren» geredet. Ein Hinweis auf eine bestimmte Steuererklärung findet sich nicht. Die Steuerjahre 1992 und 1993 werden erst in den folgenden, in einem völlig anderen Zusammenhang stehenden Ausführungen erwähnt. Aus dem Gesagten ergibt sich somit, dass der Beschwerdeführer durchaus die Möglichkeit gehabt hätte, sich bezüglich seines Einkommens der Jahre 1989 und 1990 zu äussern. Die Rüge des Beschwerdeführers erweist sich somit als unbegründet.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer den Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäss Art. 129 Abs. 1 BdBSt erfüllt hat. Die verfügte Busse in der Höhe von 100% der Nachsteuer ist auch unter Berücksichtigung der *lex mitior* rechtens. Der Rekurs ist demnach abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.