

Steuerhinterziehung

Einleitung des Verfahrens, Verjährung, Übergangsrecht, Rückwirkungsverbot

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. September 2000

Die vom Gesetzgeber beschlossene Verlängerung der Verwirkungsfrist, innert welcher ein Steuerstrafverfahren auch für vor Inkrafttreten der Gesetzesänderung begangene Steuerhinterziehungen, eingeleitet werden kann, verstösst nicht gegen das strafrechtliche Rückwirkungsverbot.

I. Sachverhalt

1. Bei der Kontrolle der von R. M. eingereichten Steuererklärung des Jahres 1995 stellte die Steuerverwaltung fest, dass diesem seitens der T. AG, an welcher er als Aktionär massgeblich beteiligt ist, durch die Bezahlung der Prämien für eine 1983 abgeschlossene Lebensversicherung bei der Z.-Lebensversicherungsgesellschaft geldwerte Leistungen zugekommen waren. Da der Steuerpflichtige diese Prämienzahlungen von jährlich CHF 13'471.– nicht deklariert hatte, erhob die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 14. Mai 1997 für die Jahre 1986 bis 1994 eine Nachsteuer von CHF 29'515.– sowie eine Strafsteuer in der gleichen Höhe nebst Verzugszinsen von total CHF 9'334.30. Die hiergegen erhobene Einsprache des R. M. hat die Steuerverwaltung am 21. November 1997 abgewiesen, und auch sein bei der Steuerrekurskommission geführter Rekurs blieb erfolglos.

2. Gegen deren Entscheid vom 28. Oktober 1999 richtet sich der vorliegende Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit welchem R. M. die Aufhebung der Strafsteuer sowie des darauf entfallenden Verzugszinses betreffend die Steuerjahre 1986 bis 1988, eventualiter bis 1989, verlangt. Demgegenüber beantragt das Finanzdepartement in seiner Rekursantwort die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Hierzu hat der Rekurrent in einer Replik Stellung genommen. Die Einzelheiten der Parteienstandpunkte ergeben sich, soweit von Belang, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid des Verwaltungsgerichts ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

II. Entscheidungsgründe

1. a) Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger vom angefochtenen Entscheid

unmittelbar berührt und daher gemäss § 13 Abs. 1 VRPG zum Rekurs legitimiert. Ferner ist die nach § 16 Abs. 1 VRPG geltende Frist von zehn Tagen zur Anmeldung des Rekurses beim Verwaltungsgericht als eingehalten zu erachten. Wie auch die Verwaltung anerkannt hat, sollen nämlich dem Rekurrenten durch die unrichtige Eröffnung des angefochtenen Entscheids der Steuerrekurskommission, indem dieser an seine im betreffenden Verfahren nicht als Rechtsvertreterin zugelassene Steuerberaterin zugestellt worden ist, keine Nachteile erwachsen. Demzufolge ist auch unter diesem Gesichtspunkt auf den Rekurs einzutreten.

b) Die Kognition richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht zu prüfen, ob die Steuerrekurskommission den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, das öffentliche Recht, insbesondere das Steuergesetz (StG), nicht oder nicht richtig angewendet oder allgemeine Rechtsgrundsätze bzw. verfassungsmässige Garantien verletzt hat. In diesem Rahmen übt das Verwaltungsgericht gemäss langjähriger Praxis auch eine Normenkontrollfunktion aus, d.h. es überprüft im konkreten Anwendungsfall die Übereinstimmung des kantonalen Gesetzes- und Verordnungsrechts mit der Bundesverfassung (statt vieler VGE vom 23. September 1996 i.S. B.G.; BJM 1981 S. 329; vgl. Dressler, Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 1984, S. 421/422).

2. Der Rekurrent beanstandet die ergangene Nach- und Strafsteuerverfügung im vorliegenden Verfahren nicht mehr integral, sondern lediglich in Bezug auf die Strafsteuer und den darauf entfallenden Verzugszins betreffend die Steuerjahre 1986 bis 1988, eventuell bis 1989. Er begründet dies damit, dass sich die Verwaltung in seinem Fall zu Unrecht auf die erst seit 28. Dezember 1997 wirksame Neufassung von § 27 StG, mit der die Verwirkungsfrist für das Recht zur Veranlagung von Nach- und Strafsteuern von ursprünglich 10 auf 15 Jahre verlängert worden sei, gestützt habe, da sich der ihm zur Last gelegte Sachverhalt vollständig vor dem 28. Dezember 1997 abgespielt habe. Diese Anwendung der neuen, strengeren Gesetzesvorschrift im Bereich der Strafsteuer verletze die dafür geltenden strafrechtlichen Verfassungsgarantien, nämlich den Grundsatz «nulla poena sine lege», gemäss Art. 1 StGB sowie das Verbot rückwirkender Strafgesetze gemäss Art. 2 StGB. Ferner könne die nach dem früheren Recht geltende Verwirkungsfrist von zehn Jahren, welche jeweils am ersten Tag des dem Veranlagungsjahr folgenden Jahres zu laufen beginne, nach der Praxis des Verwaltungsgerichts nur durch eine rechtskräftig erfolgte Veranlagung gewahrt werden, d.h. vorliegend erst durch die Eröffnung des verwaltungsgerichtlichen Entscheids. Da in seinem Fall die zehnjährige Verwirkungsfrist für das Jahr 1986 am 1. Januar 1988 begonnen habe und demzufolge am 1. Januar 1998 abgelaufen sei, wobei für die folgenden Jahre 1987 und 1988 sowie allenfalls auch 1989 entsprechende Berechnungen vorgenommen werden müssten, sei hierfür das Recht der Verwaltung zur Erhebung von Strafsteuern nach der massgeblichen Gesetzesbestimmung erloschen.

3. Nach der bis 27. Dezember 1997 geltenden Fassung von § 27 StG, auf die sich der Rekurrent beruft, war der Anspruch des Staates auf Nach- und Strafsteuern, Straf-

zahlungen und Verzugszinsen zehn Jahre bzw. bei Selbstanzeige fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die betreffende Steuerleistung fällig geworden war, erloschen. Wie der Rechtsvertreter des Rekurrenten zutreffend anführt, hat das Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 14. Februar 1997 die damals langjährige Praxis der Steuerbehörden, wonach diese Frist durch die blossе Zustellung einer Nach- und Strafsteuererfügung gewahrt werden konnte, als unrichtig bezeichnet und entschieden, dass die betreffenden Ansprüche verwirkt seien, wenn die entsprechende Verfügung nicht innert der in § 27 StG vorgesehenen Fristen in Rechtskraft erwachsen sei (BJM 1999 S. 169). Dabei hat es erkannt, dass die Vollstreckbarkeit durch einen Rekurs des Steuerpflichtigen an die Steuerrekurskommission aufgeschoben werde, weshalb jedenfalls bis zum Abschluss eines solchen Verfahrens kein rechtskräftiger Entscheid über die Nach- und Strafsteuern vorliege. Demgegenüber wurde die Frage, ob darüber hinaus bei weiterer Anfechtung zur Vermeidung der Veranlagungsverjährung gar das letztinstanzliche Urteil des Verwaltungsgerichts innert der gesetzlichen Frist ergehen müsse, ausdrücklich offen gelassen (a.a.O., S. 171). Wenn vorliegend der Rekurrent geltend macht, erst die allfällige Beurteilung durch das Verwaltungsgericht stelle einen rechtskräftigen Entscheid über die Nach- und Strafsteuern dar, weil der Rekurs an dieses ein ordentliches Rechtsmittel sei, dem aufschiebende Wirkung zukomme (Rekursbegründung S. 7 Ziff. 14), so ist dem insoweit zu widersprechen, als der verwaltungsgerichtliche Rekurs die Vollstreckung der angefochtenen Verfügung gerade nicht ex lege hemmt, sondern dies vom Instruktionsrichter ausdrücklich angeordnet werden muss (§ 17 VRPG). Allerdings kann hier offen bleiben, ob der Zeitpunkt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung auf die Eröffnung des Entscheids der Steuerrekurskommission oder desjenigen des Verwaltungsgerichts zu beziehen wäre, da nach den folgenden Ausführungen die Verwirkung hinsichtlich der beanstandeten Strafsteuererhebung aufgrund der Anwendbarkeit des neuen Rechts in jedem Falle noch nicht eingetreten ist.

4. a) Gemäss der durch Beschluss des Grossen Rates vom 12. November 1997 revidierten Bestimmung von § 27 StG gelten nun zum einen eine Verwirkungsfrist zur Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahrens von zehn Jahren bzw. im Falle der Selbstanzeige von fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, für die keine oder eine unvollständige Veranlagung erfolgt ist, und zum andern eine weitere Frist von 15 Jahren für das Recht zur Veranlagung von Nach- und Strafsteuern, welche mit dem Ablauf der Steuerperiode zu laufen beginnt, auf die sich die betreffende Veranlagung bezieht. Damit ist die vorliegend im Streite stehende absolute Frist, innert der die Nach- und Strafsteuern rechtskräftig veranlagt sein müssen, auf 15 Jahre verlängert worden (vgl. dazu Ratschlag des Regierungsrates vom 2. September 1997, Nr. 8775). Ferner hat der Grosse Rat im Rahmen dieser Gesetzesnovelle auch die übergangsrechtlichen Vorschriften von § 91 StG in der Weise revidiert, dass nach dessen Abs. 9 die Änderung gemäss Grossratsbeschluss vom 12. November 1997, d.h. die neue Bestimmung von § 27 StG, für alle Nach- und Strafsteueransprüche gilt, die im Zeitpunkt seines Inkrafttretens noch nicht erloschen waren.

b) Der Rekurrent bestreitet nicht, dass bei Anwendung der seit der erwähnten Gesetzesrevision geltenden Bestimmung von § 27 StG die Verwirkungsfrist von 15 Jahren zur Veranlagung von Strafsteuern für sämtliche von der umstrittenen Verfügung umfassten Steuerjahre noch nicht abgelaufen ist. Er macht jedoch geltend, die dargelegte übergangsrechtliche Regelung sei im Bereich der Strafsteuern nicht mit höherrangigem Recht vereinbar und daher verfassungsrechtlich unzulässig. Insbesondere widerspreche sie dem Legalitätsprinzip gemäss Art. 1 StGB, wonach niemand wegen einer vom Gesetz nicht ausdrücklich als strafbar bezeichneten Handlung strafrechtlich verfolgt werden dürfe, sowie dem in Art. 2 StGB festgehaltenen Verbot der Rückwirkung von Strafrechtsnormen, soweit sie gegenüber dem früheren Recht nicht eine mildere Beurteilung beinhalten. Dem Rekurrenten ist zuzustimmen, dass diese beiden Bestimmungen auch bei der Verhängung von Strafsteuern zu beachten sind (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage 1995, S. 430/1) und ihnen Grundrechtscharakter zukommt (BGE 118 Ia 318; Trechsel, Kurzkommentar StGB, 2. Auflage 1997, N. 4 zu Art. 1 StGB und N. 2 zu Art. 2 StGB). Dies ergibt sich auch aus Art. 7 Abs. 1 EMRK, wonach sowohl die Verurteilung wegen einer Handlung oder Unterlassung, welche zur Zeit ihrer Begehung nicht strafbar war, als auch die Verhängung einer höheren Strafe, als sie im Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung angedroht war, unzulässig ist. Allerdings geht es vorliegend nicht darum, dass die dem Rekurrenten angelastete Steuerhinterziehung hinsichtlich der ihm zugekommenen Prämienzahlungen für seine Lebensversicherung zur Zeit seiner unvollständigen Steuerdeklarationen von gar keinem Straftatbestand erfasst worden wäre oder mit einer milderen Strafe hätte belegt werden sollen; vielmehr steht allein die dargelegte Verlängerung der absoluten Verwirkungsfrist zur Veranlagung der Strafsteuern zur Diskussion. Damit ist entgegen der Auffassung des Rekurrenten nicht von vornherein davon auszugehen, dass die Garantien von Art. 1 und 2 StGB hier massgeblich sind.

aa) Das schweizerische Strafrecht kennt zwar eine allgemeine Norm, nach der die Bestimmungen über die Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung auf vor Inkrafttreten des Gesetzes verübte bzw. beurteilte Taten nur dann Anwendung finden, wenn dieses Gesetz für den Täter das mildere ist (Art. 337 Abs. 1 StGB); indessen hat der Bundesgesetzgeber selbst Abweichungen von diesem Prinzip vorgenommen. Diesbezüglich ist auf die am 1. September 1997 in Kraft getretene Bestimmung von Art. 187 Ziff. 6 StGB zu verweisen, wonach die mit dieser Revision für den Tatbestand der sexuellen Handlungen mit Kindern von fünf auf zehn Jahre heraufgesetzte Verjährungsfrist rückwirkend auch auf vor Inkrafttreten der Gesetzesnovelle begangene Tathandlungen anwendbar ist, sofern nicht zu jenem Zeitpunkt die Verjährung nach der früher geltenden kürzeren Frist gemäss Art. 187 Ziff. 5 aStGB bereits eingetreten war (vgl. Pr. 88/1999, Nr. 94 S. 522/523). Diese Regelung lässt deutlich werden, dass dem Prinzip der Nichtrückwirkung strengerer strafrechtlicher Vorschriften im Bereich der Verjährung kein Grundrechtscharakter zukommt.

bb) Das strafrechtliche Rückwirkungsverbot bezweckt in erster Linie die Verhütung des Missbrauchs staatlicher Macht; d.h. aufgrund eines in generellem Sinne verstandenen Vertrauensschutzes muss erkennbar sein, welches Verhalten mit welcher

Strafe bedroht ist. Vor diesem Hintergrund ist nicht jede Rückwirkung von vornherein unzulässig. So kann gerade die Verjährung, jedenfalls die relative, gar nicht Gegenstand vorheriger Berechnung sein, weshalb insoweit der Vertrauensschutz nicht spielt (Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 2. Auflage 1996, § 4 Rz 11). Dementsprechend schliesst die in Art. 1 StGB statuierte Garantiefunktion des Strafgesetzes keinen Anspruch auf Verjährung binnen der bei Tatbegehung geltenden Frist ein (Trechsel, a.a.O., N. 7 zu Art. 75bis StGB). Daraus folgt, dass die nachträgliche Verlängerung der Verjährungsfrist nicht von Verfassungs wegen unzulässig ist. Der Gesetzgeber kann zwar die Rückwirkung einer dem Täter nachteiligen Änderung in diesem Bereich ausschliessen, wie es durch Art. 337 Abs. 1 StGB geschehen ist, doch können andererseits auch wieder Ausnahmen von diesem Grundsatz normiert werden, wofür auf das obgenannte Beispiel von Art. 187 Ziff. 6 StGB sowie auf die seit 1983 geltende Regelung von Art. 75bis StGB zu verweisen ist.

cc) Entgegen den Ausführungen in der Rekursbegründung kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die Regel von Art. 337 StGB über den Ausschluss der Rückwirkung im Bereich der Verwirkung und Verjährung gestützt auf § 36 Abs. 1 StG auch für das hier im Streit stehende Strafsteuerverfahren gelte. Zwar erklärt diese Vorschrift des kantonalen Steuerrechts die allgemeinen Bestimmungen des eigenössischen Strafgesetzbuches für anwendbar, wozu auch Art. 337 StGB zu zählen ist, jedoch ist diese Norm aus Gründen der Gesetzessystematik für den vorliegenden Streitpunkt nicht relevant. § 36 StG steht nämlich unter dem Titel «E. Strafbestimmungen», der von Steuerbetrug, Veruntreuung von Quellensteuern und Inventurbetrug handelt, und nicht unter dem vorhergehenden, hier allein massgeblichen Titel «C. Nach- und Strafsteuerverfahren». Der Verweis auf die allgemeinen Bestimmungen des Strafgesetzbuches ist daher nur dann von Bedeutung, wenn wegen der erwähnten, als Vergehen ausgestalteten Tatbestände ein Strafverfahren im Sinne der Strafprozessordnung eingeleitet wird, wovon das durch die Steuerbehörden geführte Nach- und Strafsteuerverfahren grundsätzlich zu unterscheiden ist. Dies wird im Übrigen auch durch § 36 Abs. 2 StG bestätigt, wonach die Erhebung von Nach- und Strafsteuern durch die Strafverfolgung nicht ausgeschlossen wird. Daraus folgt, dass Art. 337 StGB auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

dd) Schliesslich kann ergänzend bemerkt werden, dass auch in anderen Kantonen die Verjährungs- bzw. Verwirkungsfristen zur Festsetzung der Nach- und Strafsteuern in vergleichbarer Weise wie in Basel-Stadt verlängert und mit einer ähnlichen Übergangsordnung versehen worden sind. Hierfür ist beispielsweise auf eine am 1. Januar 1991 in Kraft getretene Regelung des Kantons Zürich hinzuweisen (§ 104 aStG ZH sowie Art. II und IV des Änderungsgesetzes vom 23. September 1990; vgl. dazu den Entscheid des Zürcherischen Verwaltungsgerichts vom 24. März 1999, in: StE 2000, B 110, Nr. 11).

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die nach dem kantonalen Übergangsrecht vorgeschriebene Rückwirkung der revidierten Fassung von § 27 StG auch im Bereich der Strafsteuern verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist. Demzufolge

haben hier die Steuerbehörden zu Recht angenommen, dass auf die dem Rekurrenten angelastete Steuerhinterziehung eine absolute Verwirkungsfrist von 15 Jahren zur Anwendung gelangt. Da diese unbestrittenermassen auch in Bezug auf die Jahre 1986 bis 1989 noch nicht abgelaufen ist, steht der Veranlagung der entsprechenden Strafsteuern nichts entgegen.

5. Aus den dargelegten Gründen erweist sich der Rekurs als unbegründet, weshalb er abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang hat der Rekurrent gemäss § 30 VRPG die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.