

Steuerhinterziehung

Wahrheitswidrige Wohnsitzabmeldung

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 217/2001 vom 29. November 2001

Als Steuerhinterziehung zu ahnden ist nicht nur die Deklaration falscher Angaben zur Steuerbemessungsgrundlage, sondern auch die tatsachenwidrige Abmeldung ins Ausland. Eine deswegen unterbliebene Besteuerung ist somit nicht auf dem ordentlichen Veranlagungs-, sondern – mit entsprechend längeren Verjährungsfristen – auf dem Nachsteuerwege nachzuholen.,

I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent hat bei der Einwohnerpolizei seinen Wegzug aus dem Kanton Basel-Stadt per 30. April 1995 gemeldet und als Wegzugsort «Weltreise» angegeben. Die Steuererklärung pro 1995, welche vom 6. April 1995 datiert, ist bei der Steuerverwaltung am 21. April 1995 als Eingang erfasst worden (vgl. Steuererklärung pro 1995).

2. Die Veranlagung zu den kantonalen Steuern, die im Jahre 1995 fällig sind (Einkommen 1994, Einkommen 1995 pro rata temporis bis 21. April 1995) ist dem Rekurrenten am 21. April 1995 eröffnet worden und unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

3. Die Einwohnerdienste Basel-Stadt haben mit Mitteilung vom 26./27. November 1997 der Steuerverwaltung mitgeteilt, dass hinsichtlich des «Meldeverhältnisses» des Rekurrenten Ungereimtheiten bestehen würden.

4. Per 17. Februar 1998 hat der Rekurrent seinen Zuzug in den Kanton Basel-Stadt gemeldet und «Zuzug von Weltreise» deklariert.

5. Die Steuerverwaltung hat mit Schreiben vom 3. Dezember 1998 dem Rekurrenten eine Quellensteuer-Verfügung betreffend die vom 1. Mai 1995 bis zum 17. Februar 1998 ausgerichteten privatrechtlichen Vorsorgeleistungen der Pensionskasse Novartis sowie betreffend die Kapitalleistungen der Basler Kantonalbank und der Stiftung Ciba-Geigy AG für Mitarbeiterbeteiligung zugestellt.

6. Der Rekurrent hat dagegen mit Schreiben vom 28. Dezember 1998/25. Februar 1999 Einsprache erhoben und beantragt, ihn für die Zeit ab dem 1. Mai 1995 im ordentlichen Verfahren zu besteuern, weil er seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Basel-Stadt beibehalten habe.

7. Die Steuerverwaltung hat mit Entscheid vom 21. Juli 1999 die Einsprache gutgeheissen und die Quellensteuerbefreiung vom 8. Dezember 1998 aufgehoben und dem Rekurrenten mitgeteilt, dass ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet werde. Zudem ist der Rekurrent aufgefordert worden, die beigelegten Steuererklärungen 1995 bis 1997 vollständig auszufüllen und unterzeichnet einzureichen.

8. Am 18. August 1999 sind die Steuererklärungen 1995, 1996 und 1997 bei der Steuerverwaltung als Eingang verbucht worden.

9. Mit Datum vom 14. Juni 2000 ist die Nach- und Strafsteuerbefreiung zu den kantonalen Steuern pro 1995 bis 1998 (Einkommen) und pro 1995 und 1996 (Kapitalabfindung) erstellt worden. Die Nachsteuer ist auf Fr. 22'847.–, die Strafsteuer auf Fr. 26'274.– (115%) festgesetzt worden. Die Verzugszinsen haben Fr. 2'990.20 betragen.

10. Gegen diese Nach- und Strafsteuerbefreiung hat der Rekurrent am 3. Juli 2000 Einsprache erhoben und diese am 4. September 2000 begründet. Mit Entscheid vom 14. Dezember 2000 hat die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gutgeheissen und von einer Strafsteuer pro 1998, welche die Steuerverwaltung aus Versehen erhoben hatte, abgesehen. Die Strafsteuer hat neu Fr. 21'041.55 betragen. Im Übrigen ist die Einsprache abgewiesen worden.

11. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2000 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 18. Dezember 2000 sowie die Rekursbegründung vom 8. Februar 2001. Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2000 aufzuheben und von der verfügbaren 115%-Strafsteuer in der Höhe von Fr. 21'041.55 betreffend die Steuerjahre 1995, 1996 und 1997 abzusehen. Eventualiter sei die Strafsteuer herabzusetzen. Seine Rekursbegründung ergibt sich, soweit sie für den Entscheid von Belang ist, aus den nachfolgenden Erwägungen.

12. In ihrer Vernehmlassung vom 13. März 2001 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Die Begründung ergibt sich, soweit erforderlich, ebenfalls aus den nachfolgenden Erwägungen.

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

II. Entscheidungsgründe

1. Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2000 aufzuheben und von der verfügbaren 115%-Strafsteuer in der Höhe von Fr. 21'041.55 betreffend die Steuerjahre 1995, 1996 und 1997 abzusehen. Eventualiter sei die Strafsteuer herabzusetzen.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Rekurrent während der Zeit seiner Abmeldung vom 30. April 1995 bis zu seiner Rückkehr am 17. Februar 1998 in Basel-Stadt seinen steuerrechtlichen Wohnsitz beibehalten hat. Im Weiteren anerkennt der Rekurrent die von der Steuerverwaltung festgesetzte Nachsteuer in der Höhe von Fr. 18'297.–. Bestritten ist jedoch, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Strafsteuer von Fr. 21'041.55 bzw. von 115% der Nachsteuer erhoben hat.

2. a) Am 1. Januar 2001 ist das Gesetz über die direkten Steuern (StG) vom 12. April 2000 in Kraft getreten (vgl. § 243 StG). § 234 Abs. 1 StG bestimmt, dass das neue Gesetz erstmals auf die Einkommens- und Vermögenssteuer der Steuerperiode 2001 Anwendung findet. Nach § 234 Abs. 2 StG findet für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht mit Inkrafttreten dieses Gesetzes Anwendung. Im Weiteren sieht § 234 Abs. 2 StG vor, dass die Beurteilung von Steuerstraftaten, die vor Inkrafttreten dieses Gesetzes begangen wurden, nach altem Recht vorzunehmen ist, sofern sich das neue Recht für den Steuerpflichtigen nicht als milder erweist (lex mitior).

b) Im vorliegenden Fall ist daher für die materielle Beurteilung das alte Steuergesetz (aStG) vom 22. Dezember 1949 anzuwenden. Für die Beurteilung der Strafsteuer ist ebenfalls auf aStG abzustellen, kennt es doch im Gegensatz zum StG keine Mindesthöhe der Strafsteuer und erweist es sich folglich als das mildere Recht (vgl. § 26 Abs. 1 aStG und § 209 Abs. 2 StG).

3. a) Der Rekurrent führt in seiner Begründung aus, dass er die Steuerverwaltung stets wahrheitsgemäss und ohne etwas zu verschweigen orientiert hat. Die Steuerverwaltung habe den Sachverhalt im vorliegenden Fall von Anfang an gekannt. Was die Würdigung dieses Sachverhaltes betreffe, so sei die Rechtsfrage des Wohnsitzes nicht einfach zu beantworten und eine falsche steuerrechtliche Qualifikation auf Seiten des Rekurrenten, könne nicht als Steuerhinterziehung gewertet werden. Zudem liege für die Steuerjahre 1996 und 1997 keine rechtskräftige Verfügung vor, weil die Veranlagungsverjährung noch nicht eingetreten sei. Ein Nach- und Strafsteuerverfahren könne sich aber nur gegen eine rechtskräftige Verfügung richten.

b) Der Steuerpflichtige hat die zu wenig entrichteten Beträge nachzuzahlen, wenn er durch Unterlassung der vorgeschriebenen Anmeldung oder Erklärung oder durch unwahre und unvollständige Angaben bewirkt hat, dass eine Steuerschuld zu niedrig festgesetzt oder nachträglich ermässigt worden ist. Ausserdem wird ein Verzugszins erhoben, dessen Höhe durch Verordnung festzulegen ist. Bei Verschulden des Steuerpflichtigen ist überdies eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen (§ 24 Abs. 1 und 2 aStG). Als Verschulden gilt Vorsatz und jede Form von Fahrlässigkeit. Unter Fahrlässigkeit versteht man jede Ausserachtlassung der durch die Umstände gebotenen Aufmerksamkeit. Ist anerkannt, dass die Nachsteuer zu Recht besteht, ist auch grundsätzlich zugegeben, dass zumindest ein fahrlässiges Verschulden vorliegt (StRKE Nr. 4/1999, publ. in BStPra XV/2000, S. 51 ff.). Bei Bemessung der Strafsteuer oder Strafzahlung sind in Betracht zu ziehen der Grad des Verschuldens, die Höhe der hinterzogenen Steuern und ihr Ver-

hältnis zu den geschuldeten sowie die Zeitdauer, auf die sich die Widerhandlungen erstrecken (§ 26 Abs. 1 aStG). Der Steuerpflichtige, der zur Aufdeckung des wahren Sachverhaltes beigetragen hat, bevor er von der Einleitung eines Nach- und Strafsteuerverfahren wusste, der sich selber angezeigt hat, ist milder zu bestrafen. Ausserdem wird die Nachsteuerperiode von zehn Jahren auf lediglich fünf Jahre reduziert (§ 26 Abs. 3 und 27 aStG). Die für den Fall der Selbstanzeige vorgesehene Begünstigung des Steuerpflichtigen beruht auf dem Gedanken, dass der «tätigen Reue» Rechnung getragen werden soll. Tätige Reue ist nur anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige im Zeitpunkt ihrer Vornahme nicht befürchten muss, dass die Steuerbehörden der Widerhandlung bereits auf der Spur sind oder auf anderem Wege auf die Spur stossen werden.

c) Bei der Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes einer natürlichen Person ist nun nebst der objektiven Tatsache des Aufenthaltes das dem Zivilrecht aus Art. 23 ZGB entnommene subjektive Kriterium der «Absicht des dauernden Verbleibens am Orte» massgebend (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 13 Rz. 24; sowie Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999, S. 45). Formellen Elementen wie z.B. die Hinterlegung der Ausweisschriften etc. kommt bei der Beurteilung der Frage des Wohnsitzes eine geringere Bedeutung zu. Die Steuerverwaltung ist daher auf eine korrekte Deklaration des Steuerpflichtigen angewiesen, kann sie doch dessen subjektive Absichten nur unzureichend oder gar nicht überprüfen.

d) Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent sich bei den Einwohnerdiensten Basel-Stadt per 30. April 1995 abgemeldet, obwohl er Basel-Stadt nie definitiv verlassen wollen. So gibt der Rekurrent selbst an, er habe nie beabsichtigt, die Zelte in Basel für immer abzurechen. Diese subjektive Absicht schlägt sich auch nachträglich im Reisebericht des Rekurrenten nieder. In den Jahren seiner Weltreise ist er immer wieder in die Schweiz zu seiner Familie resp. in seine Wohnung in Basel oder sein Feriendomizil in H. zurückgekehrt. In der Regel hat sich der Rekurrent ungefähr alle drei Monate wieder in der Schweiz aufgehalten und ist lediglich einmal während ca. fünf Monate ununterbrochen auf Reise gewesen. Von diesem Umstand hat die Steuerverwaltung erst im Rechtsmittelverfahren Kenntnis erlangt. Es kommt erschwerend für den Rekurrenten hinzu, dass er sich bei seinen Versicherungen, bei der Einwohnerkontrolle etc. überall abgemeldet hat, jedoch nicht bei seiner Pensionskasse, welcher er weiterhin eine Wohnadresse in Basel angegeben hat, was einen Gegensatz zu seinen Angaben bei der Steuerverwaltung bedeutet. Der an dieser Stelle vorgebrachte Einwand, der Rekurrent habe den Zahlungsverkehr zwischen Pensionskasse und dem Konto bei der Basler Kantonalbank weiterführen wollen, ist nicht nachvollziehbar. So verhindert eine Abmeldung bei der Pensionskasse keineswegs das Weiterführen des Zahlungsverkehrs zwischen dieser und einem Schweizer Bankkonto. Als schliesslich zu einem späteren Zeitpunkt am 26./27. November 1997 die Steuerverwaltung einen Hinweis von den Einwohnerdiensten Basel-Stadt betreffend dem unklaren Meldeverhältnis des Rekurrenten erhielt und ihn an der Quelle besteuerte, will es dem Rekurrenten wieder bewusst geworden sein, dass er schon immer Wohnsitz in Basel gehabt habe. Begründet wird diese Einsicht

unter Anderem mit der Erkenntnis, dass der Rekurrent im Quellensteuerverfahren eine höhere Steuerbelastung zu tragen hätte als im ordentlichen Veranlagungsverfahren. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Einwände des Rekurrenten, er habe der Steuerverwaltung immer über alle Tatsachen informiert, nicht zu überzeugen vermögen. Die Steuerrekurskommission kommt daher in Übereinstimmung mit der Vernehmlassung der Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Rekurrent sich tatsachenwidrig bei der Einwohnerkontrolle Basel-Stadt abgemeldet hat. Er hat demnach durch seine Abmeldung per 30. April 1995 bewirkt, dass seine Steuerschuld pro 1995 (bis zu seiner Abmeldung) zu niedrig festgesetzt worden ist und dass pro 1996 und 1997 eine Veranlagung gänzlich unterblieben ist.

e) Für das Steuerjahr 1995 liegt bis zur Abreise des Rekurrenten eine rechtskräftige Veranlagung vor. Für die Steuerjahre 1996 und 1997 hat ein ordentliches Veranlagungsverfahren nicht mehr durchgeführt werden können, weil der Rekurrent seit dem 1. Mai 1995 im Steuerregister gelöscht und der Steuerverwaltung somit nicht bekannt gewesen ist. Die Steuerverwaltung hat für die Steuerjahre 1996 und 1997 entsprechend nichts für ein ordentliches Verfahren vorgekehrt. Bei diesem Sachverhalt ist eine nachträgliche Besteuerung für die beiden erwähnten Jahre nur noch mittels Nach- und Strafsteuerverfahren möglich. In diesem Sinne hat auch das Verwaltungsgericht Zürich in seinen Entscheiden vom 9. Juni 1978 sowie vom 28. Januar 1965 entschieden (publ. in RB 1978, Nr. 62; RB 1965 Nr. 49) wie auch die Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich mit Entscheid vom 6. Februar 1987 (publ. in StE 1988 B 97.41.5). Der Einwand des Rekurrenten, dass erst mit Eintritt der Veranlagungsverjährung ein Nach- und Strafsteuerverfahren hätte eingeleitet werden dürfen, würde nur dann zutreffen, wenn er im Steuerregister eingetragen gewesen wäre. Folgte man diesem Einwand, so könnte ein Steuerpflichtiger, welcher sich tatsachenwidrig abmeldete und im Steuerregister gelöscht würde, faktisch nie im Nach- und Strafsteuerverfahren belangt werden, weil die Veranlagungsverjährung bei fehlendem steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz gar nicht oder erst mit Entdeckung des wahren Sachverhaltes beginnen würde. Dies führte zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen, welche sich nicht auf einen sachlichen oder vernünftigen Grund abstützen liesse.

f) Der Rekurrent hat folglich den Tatbestand der Steuerhinterziehung von § 24 Abs. 1 aStG erfüllt. Dadurch, dass er sich tatsachenwidrig abgemeldet hat und er die Nachsteuer grundsätzlich anerkennt, tritt ihn zudem ein Verschulden. Eine Selbstanzeige des Rekurrenten liegt nicht vor, weil die Steuerverwaltung aufgrund der Meldung der Einwohnerdienste auf eine mögliche Hinterziehung gestossen ist. Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht eine Nach- und Strafsteuer verhängt.

4. Was die Bemessung der Höhe der Strafsteuer betrifft, so ist diese von der Steuerverwaltung auf 115% des Nachsteuerbetrages von Fr. 18'297.- (Steuerperioden 1995 bis 1997) oder 21'041.55 festgesetzt worden. Im vorliegenden Fall steht fest, dass der Rekurrent nicht alles getan hat, um eine korrekte Veranlagung zu ermöglichen. Die Steuerverwaltung ihrerseits hat dem Rekurrenten jedoch keinerlei Fragen im Hinblick auf seine Abmeldung gestellt, was sie sich entgehen lassen

sen muss. Zudem ist der Sachverhalt der Steuerverwaltung weitestgehend bekannt gewesen. Eine Strafsteuer von 115% der Nachsteuer ist daher wohl unangemessen und die Steuerrekurskommission reduziert diese daher auf 50% der Nachsteuer resp. auf Fr. 9'148.50. Der Rekurs wird daher im Sinne des Eventualantrages des Rekurrenten teilweise gutgeheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und die Strafsteuer auf 50% der Nachsteuer reduziert.