

Steuerhinterziehung

Aussageverweigerungsrecht, Beweisverwertungsverbot

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2008-055 vom 17. September 2009

Macht die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren nicht auf das ihm zustehende Aussageverweigerungsrecht aufmerksam, kann sie die von ihm eingereichten Beweismittel für die Festsetzung der Strafsteuer nicht berücksichtigen. Damit unterliegen sämtliche nach der Eröffnung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens von ihm freiwillig eingereichten Unterlagen hinsichtlich der Festsetzung der Strafsteuer einem Beweisverwertungsverbot. Davon ausgenommen sind jene Unterlagen, welche die Steuerverwaltung aus eigenen Kräften von Dritten beschaffen konnte.

Sachverhalt:

A. ... Am 19. Juli 2006 leitete die Steuerverwaltung gegen die Rekurrenten ein Nachsteuer- und Bussenverfahren für die Steuerperioden 1997 bis 2004 ein. Als Gründe wurden von den Rekurrenten eingereichte Lohnausweise angegeben, welche nicht vollständig deklariert wurden. Gleichzeitig forderte die Steuerverwaltung die Rekurrenten zur Einreichung zahlreicher Bankkontenauszüge für den fraglichen Zeitraum auf. Zudem wurden bezüglich der selbstständigen Erwerbstätigkeit Jahresabschlüsse und detaillierte Kontenauszüge der Einzelfirma X. und der Einzelfirma Y. einverlangt. Weiter verlangte die Verwaltung Unterlagen wie Mietverträge, Krankenkassenpolice und andere Dokumente ein. Die Rekurrenten haben in der Folge einen Teil der geforderten Unterlagen eingereicht.

Am 7. August 2007 eröffnete die Steuerverwaltung die Nachsteuer- und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern der Jahre 1997 bis 2004. Aufgrund ihrer Untersuchungen nahm die Verwaltung zahlreiche Einkommens- und Vermögenskorrekturen vor, welche zur Nachbesteuerung führten. ...

Die sich aus der Unterbesteuerung ergebende Nachforderung (neue Veranlagung abzüglich alter Veranlagung) belief sich bei den kantonalen Steuern auf CHF 68'973.30 (zuzüglich Belastungszins). Darüber hinaus wurde eine Busse in der Höhe von 85% des Nachsteuerbetrages erhoben, was dem Betrag von CHF 58'627.– entsprach.

B. Gegen diese Nachsteuerverfügung erhoben die Rekurrenten mit Eingabe vom 1. September 2007 Einsprache und begehrten eine Frist von 3 Monaten zur Begründung. Mit Eingaben vom 19. Dezember 2007 und 16. Januar 2008 reichten die Re-

kurrenten zahlreiche Unterlagen ein und verlangten zumindest sinngemäss die Aufhebung bzw. Herabsetzung der Nachsteuerforderung.

Mit Entscheid vom 28. März 2008 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie bestätigte dabei den Nachsteuerbetrag in der Höhe von CHF 68'973.30 (zuzüglich Belastungszins), reduzierte hingegen die Busse auf 50%, was einem Betrag von CHF 34'486.– entsprach. ...

C. Gegen diesen Entscheid liessen die Rekurrenten mit Eingabe vom 30. April 2008 durch ihren Vertreter Rekurs erheben. Sie beantragten, die Nachsteuer zuzüglich Belastungszins auf einer Unterbesteuerung von maximal CHF 155'339.– zu berechnen. Die Strafsteuer/Busse sei vollumfänglich aufzuheben.

Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 3. Juli 2008 die Abweisung des Rekurses.

Am 5. Mai 2009 hat die Instruktionsrichterin den Parteien einen Fragenkatalog zwecks Beseitigung noch bestehender Unklarheiten und zur Vermeidung einer Rückweisung zur Beantwortung zugestellt. Die Steuerverwaltung hat mit Eingabe vom 20. Mai 2009 und die Rekurrenten haben mit Eingabe vom 23. Juni 2009 Antworten auf die gestellten Fragen eingereicht.

Ein weiterer Schriftenwechsel hat nicht stattgefunden. Anlässlich einer mündlichen Verhandlung konnten sowohl der anwesende Rekurrent als auch die Steuerverwaltung ihre jeweiligen Standpunkte vertreten. Der Rekurrent wurde zu Beginn auf das ihm zustehende Aussageverweigerungsrecht hingewiesen. Auf die Äusserungen der Parteien während der mündlichen Verhandlung wie auch auf die schriftlichen Begründungen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

4.c) aa) Bei Verschulden der steuerpflichtigen Person ist gemäss § 24 Abs. 2 aStG neben der Nachsteuer auch eine Strafsteuer bis höchstens zum Fünffachen des hinterzogenen Betrages zu verfügen.

bb) Mit Busse wird bestraft, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 209 Abs. 1 lit. a nStG). Die Busse beträgt gemäss § 209 Abs. 2 nStG in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer, wobei sie bei leichtem Verschulden bis zu einem Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden kann.

cc) Als Verschulden gelten Vorsatz und jede Form von Fahrlässigkeit, womit auch die pflichtwidrige Nichtbeachtung von gesetzlichen Anordnungen bestraft wird (vgl. Grüninger/Studer, a.a.O., S. 131; Sieber, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., 2008, Art. 175 N 29 ff.).

dd) Was die Höhe der Strafsteuer/Busse anbetrifft, so bestimmt § 24 Abs. 2 aStG, dass diese höchstens das Fünffache des hinterzogenen Betrages betragen darf. Bei der Bemessung der Strafsteuer oder der Strafzahlung sind namentlich der Grad des Verschuldens, die Höhe der hinterzogenen und ihr Verhältnis zu den geschuldeten Steuern sowie die Zeitdauer, auf die sich die Widerhandlungen erstrecken, in Betracht zu ziehen (§ 26 Abs. 1 aStG). Demgegenüber legt das am 1. Januar 2001 in Kraft getretene neue Steuergesetz in seinem § 209 Abs. 2 als Busse in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer fest, wobei diese bei leichtem Verschulden bis auf ein Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden kann. Da das alte Steuergesetz im Gegensatz zum neuen Steuergesetz bei der Strafzumessung nach unten offen ist, erweist sich folglich die Strafsteuerregelung nach § 24 Abs. 2 aStG in Verbindung mit § 26 Abs. 1 aStG im Vergleich mit der Regelung des § 209 Abs. 2 nStG als das für die Täter mildere Recht. In Anwendung von § 234 Abs. 3 nStG und nach dem Grundsatz der *lex mitior* muss somit die mildere Strafsteuerregelung des alten Steuergesetzes anstelle der härteren Regelung des neuen Steuergesetzes auf den vorliegenden Fall Anwendung finden (vgl. zum Grundsatz der *lex mitior* im Steuerstrafrecht etwa das Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1998, publ. in: *Steuer Revue*, 53. Band, 1998, S. 743 ff., oder das Urteil des Bundesgerichts vom 10. Juni 1998, publ. in: *StE* 1999 B 101.9 Nr. 10 bzw. in: *ASA*, 68. Band, S. 240 ff.).

ee) aaa) Beim Steuerübertretungsverfahren handelt es sich um ein Strafverfahren, das von den verfahrensrechtlichen Garantien in Art. 29 f. BV und Art. 6 EMRK beherrscht wird. Zu diesen Garantien gehört insbesondere das Aussageverweigerungsrecht des Angeschuldigten. Dieser ist berechtigt, jegliche aktive Mitwirkung zu verweigern, ohne mit für ihn nachteiligen Folgen rechnen zu müssen (vgl. etwa Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. VB zu Art. 174–195 DBG, N 7).

bbb) Dem Angeschuldigten obliegen im Strafsteuerverfahren nicht nur keine Mitwirkungspflichten; darüber hinaus steht ihm auch ein Aussageverweigerungsrecht zu. Der Angeschuldigte darf zwar zur Mitwirkung aufgefordert werden, aber nicht unter Androhung von Rechtsnachteilen (Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten oder Ermessensveranlagung) dazu bewegt werden, im Rahmen der Strafuntersuchung Auskünfte zu erteilen oder Beweismittel beizubringen, mit denen er sich einer Straftat bezichtigen würde. Vielmehr gebietet es ein gemeintrafrechtlicher Verfahrensgrundsatz, den Beschuldigten bereits vor einer in der Administrativuntersuchung zwingend durchzuführenden Anhörung auf dieses Aussageverweigerungsrecht hinzuweisen (sog. *Miranda-Praxis*; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 174–195 DBG, N 24 ff.; Art. 183, N 13). Fordert eine Steuerbehörde den Steuerpflichtigen (unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten oder einer Ermessensveranlagung) in einem Nachsteuerverfahren

ren zur Vorlage von Unterlagen auf, so unterliegen die so erlangten Beweismittel im Steuerhinterziehungsverfahren dem Beweisverwertungsverbot (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu Art. 174–195, N 27; Art. 183 N 14 ff.). Sind die Beweismittel der Steuerverwaltung hingegen gestützt auf die Auskunfts- und Anzeigepflicht von Verwaltungsbehörden oder Gerichten übermittelt worden, so unterliegen diese nicht einem Beweisverwertungsverbot (vgl. zum Ganzen die Entscheide der Steuerrekurskommission Nr. 2/2005 und 3/2005 vom 8. bzw. 16. Februar 2007 i.S. G.B.).

5.a) Hinsichtlich der Rechtmässigkeit der Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung aufgrund von durch die Rekurrenten eingereichten Lohnausweisen die Vollständigkeit der Deklaration des unselbstständigen Erwerbseinkommens anhand des individuellen Kontos bei der AHV überprüft hat. Dazu hat sie, noch vor Einleitung des vorliegenden Verfahrens, bei der Ausgleichskasse Basel-Stadt individuelle Kontoauszüge der AHV bestellt. Eine Überprüfung dieser Auszüge ergab den Verdacht auf nicht ordentlich deklariertes Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Die der Steuerverwaltung erstmals zugänglich gemachten Lohnausweise lagen im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagungsverfügungen der Jahre 1997 bis 2004 noch nicht vor. Diese Unterlagen, wie auch die in der Folge angestellten Untersuchungen, sind als neue Tatsachen und Beweismittel zu werten, welche die Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens rechtfertigten. ...

6.a) aa) Hinsichtlich der Strafsteuer für die Einkommens- und Vermögensaufrechnungen in den fraglichen Steuerperioden gilt es zunächst zu klären, ob die strafprozessualen Garantien eingehalten wurden und ob insbesondere die von der Steuerverwaltung angeführten Beweise verwertet werden dürfen. Die zentrale Frage ist dabei, ob die Rekurrenten im Rahmen der Untersuchung durch die Steuerverwaltung auf das ihnen zustehende Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht wurden. Dazu wurden die Parteien im Rahmen der angestellten Rückfrage zur Stellungnahme aufgefordert.

bb) Die Rekurrenten führen an, dass sie zu keinem Zeitpunkt auf ein mögliches Aussageverweigerungsrecht hingewiesen worden sind. Es seien sämtliche Unterlagen ediert worden, ohne dabei zu wissen, dass sie sich damit teilweise selbst belasten könnten. Entsprechend seien die edierten Unterlagen nicht zu verwerten und die Strafsteuer sei aufzuheben.

cc) Die Steuerverwaltung beantragt die Festsetzung einer Strafsteuer in der Höhe von CHF 34'486.–. Im Rahmen des Einspracheverfahrens sei diese auf 50% des Nachsteuerbetrages reduziert worden, um den strafprozessualen Vorgaben Rechnung zu tragen (vgl. bspw. Entscheide der Steuerrekurskommission vom 29. November 2007, Nr. 2/2005 und 3/2005). Es wurde eingeräumt, dass die Rekurrenten während des Nachsteuer- und Bussenverfahrens nicht auf das ihnen zustehende Aussageverweigerungsrecht aufmerksam gemacht wurden. Allerdings sei diesen Vorgaben, nach Eröffnung der besagten Entscheide der Steuerrekurskommission und

der damit einhergehenden Begründung von strengeren prozessualen Vorschriften, im Rahmen des Einspracheverfahrens Entsprochen worden. Die Steuerverwaltung führt weiter an, dass nur jene Einkommens- und Vermögensaufrechnungen für die Festsetzung der Busse berücksichtigt wurden, welche aufgrund der eigenen Untersuchungen ohne Mitwirkung der Rekurrenten beschafft worden seien. Der so ermittelte Steuerbetrag würde CHF 32'250.– betragen.

dd) Wie die Steuerverwaltung einräumt, wurden die Rekurrenten im Nachsteuerungsverfahren nicht auf das ihnen zustehende Aussageverweigerungsrecht hingewiesen. Die von den Rekurrenten eingereichten Beweismittel können demnach für die Festsetzung der Strafsteuer nicht berücksichtigt werden. Gleiches hat auch für das Einspracheverfahren zu gelten, da von Seiten der Steuerverwaltung nicht nachgewiesen wurde, dass die Rekurrenten auf ihre Verfahrensrechte hingewiesen wurden, und sich das auch nicht aus den Verfahrensakten ergibt. Somit unterliegen sämtliche nach der Eröffnung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens von den Rekurrenten freiwillig eingereichten Unterlagen hinsichtlich der Festsetzung der Strafsteuer einem Beweisverwertungsverbot. Davon ausgenommen sind jene, welche die Steuerverwaltung aus eigenen Kräften von Dritten beschaffen konnte. Dafür hat die Verwaltung eigene Aufstellungen angefertigt, welche ebendiese Aufrechnungen nachweist (Vernehmlassungsbeilage N). Trotzdem verwendet die Steuerverwaltung als Basis für die Berechnung der Strafsteuer den gesamten Nachsteuerbetrag in der Höhe von CHF 68'973.–. Dies ist abzulehnen, hat doch die Verwaltung ihre Versäumnisse hinsichtlich des Aussageverweigerungsrechts eingeräumt und aus eigener Initiative die besagte Aufstellung der verwertbaren Aufrechnungen erstellt. Entgegen ihrem Bussenantrag ist sie an ihrem Vorgehen zu behaften und es ist für die Berechnung auf die verwertbaren Aufrechnungen in der Höhe von CHF 32'250.– abzustellen.

b) Wie sich aus den Erwägungen betreffend die Nachsteuer ergibt, haben die Rekurrenten Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht ordentlich deklariert und damit den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt. Die Steuerverwaltung hat dieses Vorgehen mit einem Abgleich der AHV-Auszüge eindeutig nachgewiesen. Auf der subjektiven Seite der Steuerhinterziehung ist der Auffassung der Steuerverwaltung beizupflichten und von einer fahrlässigen Vorgehensweise auszugehen. Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist damit erfüllt.

c) Die Steuerverwaltung hat im Einspracheverfahren die Strafsteuer auf 50% des Nachsteuerbetrages reduziert. Begründet wurde diese Festsetzung mit den allgemeinen Zu- und Abschlägen (vorsätzliche/fahrlässige Begehung der Tat, Umfang, Dauer, kooperatives Verhalten), einer im Jahre 2007 eingetretenen Erkrankung des Rekurrenten sowie einer Würdigung der gesamten Umstände. Dieser Auffassung schliesst sich die entscheidende Kommission an. Die Höhe der Busse erscheint auch vor den im Rahmen des Rekursverfahrens anerkannten Beträgen von rund CHF 155'000.– als angemessen. Die Strafsteuer wird demnach auf 50% des Nachsteuerbetrages festgesetzt.

d) Damit ergibt sich, dass die Strafsteuer auf der Basis der verwertbaren Aufrechnungen in der Höhe von CHF 32'250.– zu berechnen ist (Vernehmlassungsbeilage N), was bei 50% dieses Betrages eine Strafsteuer in der Höhe von CHF 16'125.– ergibt. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

