Urteilskopf

114 Ib 27

5. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 26. Februar 1988 i.S. X. gegen Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz und Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 131 Abs. 2 BdBSt.

- Hinterziehungsversuch, Vorsatz (E. 1, 3).

- Strafzumessungsregeln bei Hinterziehung (E. 4a); Anwendbarkeit des von der Eidgenössischen Steuerverwaltung herausgegebenen Bussentarifs (E. 4b).

- Verfahren: Berücksichtigung neuer Vorbringen bei der Rüge wegen Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK (Art. 105 Abs. 2 OG)? (E. 8).

Regeste (fr):
Art. 131 al. 2 AIFD.

- Tentative de soustraction, dol (consid. 1 et 3).

- Règles concernant la mesure de la peine en cas de soustraction; applicabilité du tarif des amendes édicté par l'Administration fédérale des contributions (consid. 4b).

- Procédure: prise en considération de moyens nouveaux lorsqu'est invoqué le grief de violation de l'art. 6 ch. 1 et 2 CEDH (art. 105 al. 2 OJ)? (consid. 8).

Regesto (it):
Art. 131 cpv. 2 DIFD.

- Tentativo di sottrazione, dolo (consid. 1, 3).

- Norme concernenti la commisurazione della pena in caso di sottrazione; applicazione della tariffa delle multe emanata dall'Amministrazione federale delle contribuzioni (consid. 4b).

- Procedura: devono essere prese in considerazione allegazioni nuove, ove sia sollevata la censura di violazione dell'art. 6 n.1 e 2 CEDU (art. 105 cpv. 2 OG)? (consid. 8).

Sachverhalt ab Seite 27

X. führt ein Gebäudereinigungsinstitut. Seinen Wohnsitz hatte er in den Jahren 1981 und 1982 in W. Anlässlich einer von der Hauptabteilung Warenumsatzsteuer der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Juli und August

1982 durchgeführten Revision der Buchhaltung des Betriebes wurde festgestellt, dass in den Jahren 1979 und 1980 Geschäftseinnahmen

BGE 114 Ib 27 S. 28

nicht verbucht worden waren. Diese wurden mangels beweiskräftiger Unterlagen geschätzt, und zwar für das Jahr 1979 auf Fr. ... und für das Jahr 1980 auf Fr. ... . Aufgrund von Meldungen eröffnete die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz gegen den Steuerpflichtigen für die 21. Periode der Wehrsteuer ein Strafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung. Mit Veranlagungsverfügung vom 29. Juli 1983 setzte sie sodann das steuerbare Einkommen auf Fr. ... fest (Selbstdeklaration Fr. ... . Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft. Mit Verfügung vom 25. Juli 1986 auferlegte sie ihm schliesslich wegen versuchter Steuerhinterziehung eine Busse von Fr. 20'000.–. Die gegen diese Bussenverfügung erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit Urteil vom 27. März 1987 ab. Hiegegen richtet sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde, mit welcher der Steuerpflichtige beantragt, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und das Verfahren zu neuer Beurteilung an die kantonalen Behörden zurückzuweisen; eventuell sei eine Busse von Fr. 2'000.– auszufällen. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht: Fiskalstrafen seien echte Strafen und wie diese nach dem Verschulden, unter Berücksichtigung der Beweggründe, des Vorlebens und der persönlichen Verhältnisse, zu bemessen. Mit der Auflistung der Strafzumessungsgründe im angefochtenen Entscheid sei der Begründungspflicht nicht Genüge getan; vielmehr hätten die entsprechenden Tatsachen abgeklärt werden müssen. Die Befragung vom 24. Oktober 1985 sei auf das absolute Minimum beschränkt gewesen, und die persönlichen Verhältnisse seien dabei nicht zur Sprache gekommen. Die Vorinstanz lege der Bussenbemessung das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. März 1958 zugrunde. Mit Art. 6 Ziff. 1 EMRK (Anspruch auf ein unabhängiges Gericht) sei es aber nicht vereinbar, dass bei der Bussenbemessung einfach auf eine verwaltungsinterne Weisung abgestellt werde, wie sie das Kreisschreiben darstelle. Die Höchstbusse für versuchte Steuerhinterziehung betrage Fr. 20'000.–. Wenn nach der Praxis der Steuerbehörden die Busse mindestens dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag gleichgesetzt werde, so käme bei hinterzogenen Beträgen ab Fr. 20'000.– von vornherein nur die Maximalbusse zur Anwendung.

BGE 114 Ib 27 S. 29

Die Vorinstanz habe nicht strafmildernd berücksichtigt, dass er sich seit der Entdeckung der Hinterziehung im Jahre 1982 wohl verhalten habe (Verletzung von Art. 64 StGB); die Steuerbehörden hätten zudem Art. 22 StGB (Strafmilderung bei Versuch) nicht angewendet sowie gegen das Gebot der Unschuldsvermutung (Art. 6 Ziff. 2 EMRK) verstossen, weil sie nicht mit der erforderlichen Unbefangenheit die Untersuchungen geführt hätten, und das in Art. 6 Ziff. 1 EMRK verankerte Beschleunigungsgebot verletzt.
In ihrer Vernehmlassung stellt die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz den Antrag, die Beschwerde abzuweisen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit auf sie einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde in dem Sinne teilweise gutzuheissen, dass die Steuerbusse auf Fr. 18'000.– festgesetzt werde. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1. Nach Art. 131 Abs. 2 des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; bis Ende 1982 Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer; WStB) wird wegen versuchter Steuerhinterziehung mit einer Busse von Fr. 20.– bis Fr. 20'000.– bestraft, wer als Steuerpflichtiger während des Veranlagungs-, Inventarisations-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zum Zweck einer zu niedrigen Veranlagung oder einer ungenügenden Inventarisation unwahre oder unvollständige Angaben gemacht oder die mit der Festsetzung der Steuer betrauten Behörden über die für den Bestand oder Umfang seiner Steuerpflicht wesentlichen Tatsachen durch den Gebrauch falscher, verfälschter oder inhaltlich unwahrer Urkunden zu täuschen versucht hat. Strafbar ist nach dieser Bestimmung nur, wer vorsätzlich handelt, d.h. mit Wissen und Willen die dort bezeichneten Vorkehren trifft (BGE 100 Ib 480; ASA 55, 565 E. 2; 54, 463 E. 2, je mit weiteren Hinweisen).

3. Es ist zu prüfen, ob der Beschwerdeführer auch vorsätzlich handelte. a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist

dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (ASA 55, 419 f. E. 2a; 54, 463 E. 3a, je mit Hinweisen). b) Das Verwaltungsgericht hat aus den gesamten Tatumständen, insbesondere auch aus der erheblichen Differenz zwischen der Selbstdeklaration und der in Rechtskraft erwachsenen Einschätzung, auf die Hinterziehungsabsicht geschlossen. Reicht ein Steuerpflichtiger eine aufgrund einer unvollständigen Buchhaltung erstellte Steuererklärung ein, so hatte er nicht nur davon Kenntnis; vielmehr muss aufgrund allgemeiner Lebenserfahrung angenommen werden, dass er auch willentlich zum Zweck der Steuerersparnis unvollständig deklarierte. Der von der Vorinstanz aus den objektiven Umständen gezogene Schluss, das Verhalten des Beschwerdeführers könne nur mit der Absicht, Steuern hinterziehen zu wollen, erklärt werden, ist deshalb nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer, der auch in früheren Jahren unrichtig deklariert hatte und deswegen gebüsst bzw. strafsteuerpflichtig wurde, hat denn auch im gesamten Verfahren nie bestritten, dass er wissentlich und willentlich versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Er hat somit vorsätzlich einen Steuerhinterziehungsversuch begangen.

4. Art. 129 Abs. 1 BdBSt sieht für die vollendete Steuerhinterziehung eine Busse bis zum Vierfachen des entzogenen Steuerbetrages vor. Für den Hinterziehungsversuch droht Art. 131 Abs. 2 BdBSt eine Busse von Fr. 20.– bis Fr. 20'000.– an. Innerhalb dieses Rahmens ist die Busse nach den Umständen des Einzelfalles festzusetzen. a) Nach Art. 333 StGB sind die allgemeinen Regeln des Strafgesetzbuches über die Strafzumessung grundsätzlich auch auf die Steuerwiderhandlungen nach Art. 129 ff. BdBSt anzuwenden. Gemäss Art. 63 StGB ist die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu bemessen, wobei dessen Beweggründe, Vorleben und persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen sind. Diese Umstände stellen keine selbständigen Strafzumessungsgründe dar, sondern dienen dazu, das Verschulden genauer zu bemessen, wie sich klarer aus den romanischen Texten des Art. 63 StGB ("tenant compte des",

”tenendo conto dei”) ergibt (vgl. SCHULTZ, Einführung in den Allgemeinen Teil des Strafrechts, Bd. 2, 4. Aufl. 1982, S. 76). Zu beachten sind sodann Strafschärfungs- und Strafmilderungsgründe. Gemäss Art. 48 Ziff. 2 StGB ist der Betrag der Busse je nach den Verhältnissen des Täters so zu bestimmen, dass dieser durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Von Bedeutung sind namentlich Einkommen und Vermögen, Familienstand und Familienpflichten, Beruf und Erwerb, Alter und Gesundheit des Täters. Damit wird nicht von der allgemeinen Strafzumessungsregel des Art. 63 StGB abgewichen, sondern diese im Hinblick auf die Besonderheit der Busse verdeutlicht. Es soll vermieden werden, dass die auszufällende Busse den wirtschaftlich Schwachen härter trifft als den wirtschaftlich Starken. Es ist somit auch hier vorerst das Verschulden zu ermitteln und sodann die Busse anhand der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Schuldigen sowie der weiteren in Art. 48 Ziff. 2 Abs. 2 StGB genannten Umstände festzusetzen (BGE 101 IV 16 f.; BGE 92 IV 5 E. 1). Im Rahmen dieser Grundsätze steht den kantonalen Steuer- und Steuerjustizbehörden bei der Strafzumessung ein weiter Spielraum des Ermessens zu (ASA 54, 534 E. 4a), dessen Ausübung das Bundesgericht nur unter dem beschränkten Aspekt des Ermessensmissbrauchs oder der Ermessensüberschreitung überprüfen kann (Art. 104 lit. a OG). Anlass zum Einschreiten bei der verwaltungsgerichtlichen Überprüfung besteht für das Bundesgericht - gleich wie bei der Überprüfung von Strafentscheiden durch den Kassationshof (BGE 107 IV 62) - demnach nur, wenn die Vorinstanz 1) den Strafrahmen, so wie er im Bundesbeschluss abgesteckt ist, über- oder unterschritten hat, 2) nicht von den rechtlich massgebenden Gesichtspunkten ausgegangen ist oder 3) die Strafe willkürlich hart oder milde angesetzt hat.
b) Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat Richtlinien herausgegeben, welche die Bemessung der Bussen erleichtern und die Praxis in den Kantonen vereinheitlichen sollen. Danach ist im ”Normalfall”, d.h. wenn Umstände fehlen, die eine strengere oder mildere Bestrafung rechtfertigen, das Verhältnis zwischen hinterzogener und geschuldeter Steuer massgebend und sodann die ”Normalbusse” nach Massgabe dieses Verhältnisses nach einem abgestuften Tarif in Prozenten der hinterzogenen Steuer festzusetzen; die Richtlinien enthalten einen entsprechend abgestuften Bussentarif

(damals Kreisschreiben vom 28. März 1958, ASA 26, 424; heute ersetzt durch den Bussentarif gemäss Kreisschreiben vom 9. Dezember 1987, ASA 56, 334 f.). Hinsichtlich des Hinterziehungsversuchs sehen die Richtlinien vor, dass im ”Normalfall” die Busse auf die Hälfte der beim vollendeten Delikt auszusprechenden Busse festzusetzen sei (vgl. Kreisschreiben vom 2. Mai 1955, ASA 23, 420, bzw. vom 9. Dezember 1987, ASA 56, 342). Massgebend ist somit beim Hinterziehungsversuch - gleich wie beim vollendeten Delikt - das Verhältnis zwischen vorenthaltenem und geschuldetem Steuerbetrag. Das Bundesgericht hat in konstanter Rechtsprechung dieses Bussenschema als brauchbar bestätigt, dabei jedoch immer betont, dass dessen Regeln nicht starr angewendet werden dürfen; vielmehr müssen nach allgemeinen Strafzumessungsregeln die weiteren Faktoren berücksichtigt werden, insbesondere die Umstände, welche die Schwere des Verschuldens zu bestimmen erlauben, sowie Strafmilderungs- und Strafschärfungsgründe. Die Richtlinien können deshalb nur einen ersten Anhaltspunkt für die Schwere der Verfehlung bieten, wie sie im Prozentverhältnis zwischen hinterzogener (bzw. zu hinterziehen versuchter) und geschuldeter Steuer zum Ausdruck kommt (vgl. etwa ASA 38, 435 ff.).

8. Was der Beschwerdeführer weiter vorbringt, dringt nicht durch. a) Bei Art. 131 Abs. 2 BdBSt handelt es sich bereits um eine besondere Strafnorm für den Hinterziehungsversuch, so dass für die Anwendung von Art. 22 StGB (fakultative Strafmilderung beim Versuch) kein Raum verbleibt. Das anerkennt zwar auch der Beschwerdeführer, doch macht er geltend, das Verwaltungsgericht sei bei der Festsetzung der Busse im Rahmen des Art. 131 Abs. 2 BdBSt so vorgegangen, wie wenn der Strafrahmen der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 129 Abs. 1 BdBSt gegeben wäre; es sei deshalb auch methodisch richtig, bei der Bemessung der Busse zusätzlich nach Art. 22 Abs. 1 StGB zu verfahren. Wie indessen aus Erwägung 6 erhellt, kann dem Verwaltungsgericht nicht vorgeworfen werden, bei der Bussenbemessung vom falschen Strafrahmen ausgegangen zu sein. b) Der Beschwerdeführer rügt in verschiedener Hinsicht eine Verletzung von Art. 6 Ziff. 1 und 2

EMRK. Ob diese Bestimmung auf Fiskalstrafverfahren Anwendung findet (vgl. dazu MISCHLER/VOGLER, Internationaler Kommentar zur Europäischen Menschenrechtskonvention, N 229 zu Art. 6), kann hier offen gelassen

werden. Jedenfalls ist der Sachverhalt für das Bundesgericht grundsätzlich bindend festgelegt und sind tatsächliche Noven weitgehend ausgeschlossen, wenn - wie hier - ein Verwaltungsgericht als Vorinstanz entschieden hat (Art. 105 Abs. 2 OG, vgl. BGE 107 Ib 169 E. 1b). Nicht zu hören sind deshalb die neuen tatsächlichen Behauptungen, mit denen der Beschwerdeführer eine Verletzung des Prinzips der Unschuldsvermutung (Art. 6 Ziff. 2 EMRK) durch die kantonale Steuerverwaltung bzw. den die Untersuchung führenden Steuerbeamten dartun will. Sofern zulässig, könnte sich die Rüge nur gegen das Verwaltungsgericht richten, welches jedoch einen solchen Vorwurf offensichtlich nicht trifft. Was sodann die Rüge der Befangenheit betrifft (die hier ebenfalls nur gegenüber dem Verwaltungsgericht hätte erhoben werden können), so kann sie nicht mit einer Verletzung von Art. 6 Ziff. 2 EMRK begründet werden, sondern müsste gegebenenfalls auf Art. 6 Ziff. 1 EMRK (Anspruch auf ein unabhängiges und unparteiisches Gericht) gestützt werden. Im übrigen kann von einer mangelnden Unabhängigkeit oder von Parteilichkeit des Verwaltungsgerichts nicht gesprochen werden. Auf die weitere Rüge wegen Verletzung des Beschleunigungsverbotes (Art. 6 Ziff. 1 EMRK) ist nicht weiter einzutreten. Sie ist nicht geeignet, eine Herabsetzung der Busse zu begründen.