



Fall-Nr.: I/1-2009/136
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 29.06.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 29.06.2010

Art. 248, Art. 249 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Nichtdeklaration von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und aus Arbeitslosenversicherung. Versuchte Steuerhinterziehung verneint mangels Nachweises vorsätzlichen Handelns (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 29. Juni 2010, I/1-2009/136).

Präsident Urs Gmünder, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 S, Anklagebehörde,

gegen

X, Angeschuldigte,

verteidigt durch Thomas Eisenring, Rechtsanwalt, Löwenstrasse 4, 9230 Flawil,

betreffend

versuchte Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2007)

Sachverhalt:

A.- X ist Primarlehrerin. Am 19. April 2007 zog sie von H nach S. Im Januar 2007 wurden ihr Taggelder der Arbeitslosenversicherung von Fr. 2'588.-- und ein Nettolohn von der Schulverwaltung A von Fr. 4'922.-- ausbezahlt. Für die Zeit vom 1. Januar bis 8. Juli 2007 bezog sie von der Schulgemeinde E und für die Zeit vom 1. August bis



St.Galler Gerichte

31. Dezember 2007 von der Gemeinde U Nettolöhne von Fr. 31'571.-- und Fr. 21'505.--. Zudem war sie während des ganzen Jahres bei der Katholischen Kirchgemeinde E, bei der sie einen Nettolohn von Fr. 1'070.-- erzielte, angestellt.

B.- Wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2007 trotz Aufforderungen vom 6. Mai, 5. Juni und 4. Juli 2008 wurde X vom kantonalen Steueramt am 29. August 2008 mit Fr. 200.-- gebüsst. Am 21. September 2008 reichte sie die Steuererklärung, in der sie Einkünfte von Fr. 22'575.-- (Schulgemeinde U Fr. 21'505.--, Schulgemeinde E Fr. 1'070.--) eingetragen hatte, auf elektronischem Weg ein. Die eTaxes-Quittung, die ein steuerbares Einkommen von Fr. 10'480.-- und kein steuerbares Vermögen auswies, unterzeichnete sie am 10. Oktober 2008. Die Quittung ging zusammen mit Lohnausweisen der Gemeinde U (Fr. 21'505.--) und der Schulgemeinde E (Fr. 18'943.--) und einer Bescheinigung der Arbeitslosenkasse des Kantons Y (Fr. 2'588.--) am 15. Oktober 2008 bei der Veranlagungsbehörde ein (act. 4-II/5, 9-11). Eine weitere, am 31. Oktober 2008 wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2007 verfügte Busse über Fr. 500.-- wurde auf Einsprache hin am 10. Dezember 2008 aufgehoben.

Im Veranlagungsverfahren hatte die Steuerbehörde am 25. August 2008 bei der Sozialversicherungsanstalt des Kantons S einen Auszug aus dem individuellen Konto von X für das Jahr 2007 (act. 4-II/6) angefordert und holte in der Folge von den Schulgemeinden E und A die für 2007 ausgestellten Lohnausweise über Fr. 31'571.-- und Fr. 4'922.-- ein (act. 4-II/7+8). Die Veranlagungsbehörde erhöhte die von X bereits eingetragenen Einkünfte von Fr. 22'575.-- um Fr. 39'149.-- (Fr. 31'571.-- Schulgemeinde E, Fr. 4'922.-- Schulgemeinde A, Fr. 2'588.-- Arbeitslosentaggelder und Fr. 68.-- Katholische Kirchgemeinde E [Differenz zwischen Brutto- und Nettolohn]) auf Fr. 61'724.--. Sie liess von den Kosten für öffentliche Verkehrsmittel Fr. 510.-- und nicht nachgewiesene Schuldzinsen von Fr. 2'688.-- nicht zum Abzug zu. Wegen des höheren Nettoeinkommens entfiel der Abzug der Krankheitskosten von Fr. 359.--. Dementsprechend wurde X am 7. Januar 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 53'100.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt.



C.- Das kantonale Steueramt leitete gegen X am 5. März 2009 ein Untersuchungsverfahren wegen im Jahr 2007 nicht deklarerter Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 31'571.-- (Schulgemeinde H; richtig: E), Fr. 4'922.-- (Schulgemeinde A) und Fr. 1'138.-- (Bruttoeinkünfte Katholische Kirchgemeinde E, Nettoeinkünfte: Fr. 1'070.--) sowie aus Arbeitslosentaggeldern von Fr. 2'588.-- ein. In der Stellungnahme vom 12. März 2009 brachte X vor, sie habe erstmals versucht, die Steuererklärung selbst auszufüllen. Sie habe die fehlenden Unterlagen nicht absichtlich vergessen, sondern einfach den Durchblick und das nötige Wissen nicht gehabt. Am 26. März 2009 schloss das kantonale Steueramt das Untersuchungsverfahren ab und hielt im Wesentlichen fest, Einkommensbestandteile von Fr. 40'219.-- seien nicht deklariert worden. Im Jahr 2007 seien weit mehr als die deklarierten Einkünfte von Fr. 21'505.-- zugeflossen. Es lägen keine Strafminderungs- oder -erhöhungsgründe vor. Unter Einräumung der Möglichkeit zur Stellungnahme wurde eine Busse von Fr. 11'500.-- in Aussicht gestellt. Mit Strafbescheid vom 17. Juni 2009 wurde X mit Fr. 11'500.-- gebüsst. Zudem wurden ihr die Verfahrenskosten von Fr. 100.-- auferlegt.

D.- Gegen den Strafbescheid erhob X mit Eingabe ihres Rechtsvertreters vom 17. Juli 2009 Einsprache. Das kantonale Steueramt überwies die Strafsache am 20. Juli 2009 der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Der Rechtsvertreter ergänzte die Einsprache am 28. August 2009. Die Anklagebehörde nahm am 3. September 2009 Stellung.

E.- Am 10. März 2010 fand die öffentliche Verhandlung statt. Vor Gericht erklärte die unsicher wirkende Angeschuldigte auf Befragen, sie wohne in R und unterrichte mit einem Teilpensum von 40% in U und D. Monatlich verdiene sie netto Fr. 2'600.--. Sie habe ein 8 Monate altes Kind. Die Ausbildung habe sie im Sommer 2006 abgeschlossen. Anschliessend habe sie in E ein Berufspraktikum absolvieren können. Im Oktober 2006 habe sie in A zunächst zwei Wochen als Aushilfe unterrichtet. Die Anstellung sei bis Weihnachten verlängert worden. Ab Anfang 2007 sei sie wieder in E, zunächst in Stellvertretung, nachher in fester Anstellung, tätig gewesen. Bis April 2007 habe sie bei ihren Eltern, denen sie auch ihre Steuerangelegenheiten übergeben habe, in H gewohnt. Die Steuererklärung habe bis dahin ein Treuhänder ausgefüllt. Sie habe auf die Richtigkeit vertraut und jeweils "einfach" unterschrieben. Nach ihrem Wegzug



habe sie selber deklarieren wollen. Sie habe die Angelegenheit allerdings vor sich hergeschoben, weil sie in E – "frisch" ab Lehrerseminar – eine "happige" 1./2. Klasse unterrichtet und alle Energie in die Arbeit als Junglehrerin investiert habe. Deshalb habe sie auch auf die Mahnungen nicht reagiert. Die Busse von Fr. 200.-- sei ein Zeichen gewesen, die Deklaration nicht weiter aufzuschieben. Die Versuche, das Formular schriftlich auszufüllen, habe sie aufgegeben, nachdem eine Kollegin ihr geraten habe, die Deklaration elektronisch einzureichen, und sie darauf hingewiesen habe, fehlende Unterlagen würden nachgefordert. Das Ausfüllen sei mit viel "Ärger, Groll und Ausrufen" verbunden gewesen. Bei der Quittung habe sie nicht auf das Ergebnis – ein steuerbares Einkommen von Fr. 10'480.-- – geachtet, sondern sich aufs Unterschreiben konzentriert. Über die Einkünfte den Überblick zu behalten, sei in jener Zeit etwas schwierig gewesen, da sie als Stellvertreterin wegen der nicht bezahlten Ferien und Festtage jeden Monat einen anderen Betrag ausbezahlt erhalten habe. Sie habe nicht Lohnausweise beiseitegelegt, um sie nicht einzureichen. Vielmehr seien sie "kreuz und quer" an ihrem früheren und am neuen Wohnort herumgelegen. Der Umgang mit dem Computer sei ihr normal vertraut. Beim Ausfüllen sei für sie vor allem schwierig gewesen, welche Zahl nun einzutragen sei. Bei den Eingaben habe sie sich jeweils gefragt, ob nicht vorher nach etwas Ähnlichem gefragt worden sei und wie sie innerhalb des Programms an eine frühere Stelle und nachher wieder zurück zum aktuellen Stand gelangen könne.

Der Vertreter der Anklagebehörde hielt am Antrag fest. Dass – bei steigender Tendenz – rund ein Drittel der Steuerpflichtigen elektronisch deklariere, spreche dagegen, dass das Programm unüberblickbar sei. Die Bildschirmausdrucke (act. 19/1-5) belegten die Einfachheit und Übersichtlichkeit des Vorgehens. Von einer Primarlehrerin sei zu erwarten, dass sie ihre privaten Unterlagen "im Griff" habe, auch wenn sie zum ersten Mal selbst eine Steuererklärung ausfülle. Sie müsse den Umgang mit Computern gewohnt sein, werde heute doch ab der 1. Klasse am PC geschult. Bei Schwierigkeiten hätte sie sich an den Help-Desk wenden, um Fristerstreckung ersuchen und nötigenfalls schriftlich deklarieren können. Das Steueramt dürfe von der Richtigkeit der Deklaration ausgehen. Eventualvorsatz sei nach der Rechtsprechung bei nicht angegebenen Einkünften von $\frac{1}{4}$ bis $\frac{1}{3}$ des Haupterwerbs oder mehr als Fr. 20'000.-- anzunehmen. Die Angeschuldigte habe bei Einkünften von Fr. 61'700.-- lediglich Fr. 22'500.-- deklariert. Die mit der Nichtangabe von 4 Positionen verbundene



kriminelle Energie habe gestützt auf Art. 248 Abs. 5 StG eine Verdoppelung der Busse gerechtfertigt.

Der Verteidiger beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der Strafbescheid aufzuheben. Auf eine Busse sei zu verzichten, eventuell sei sie auf maximal Fr. 1'000.-- festzulegen. Zur Begründung brachte er im Wesentlichen vor, es sei nachvollziehbar, dass die Angeschuldigte nach dem Umzug im April 2007 von H nach S beim Ausfüllen der Steuererklärung gewisse Probleme gehabt habe. Die Schulgemeinde E habe einen falschen Lohnausweis – nur für die Zeit vom 4. April bis 6. Juli 2007, in welcher die Angeschuldigte nicht mehr als Praktikantin, sondern im ordentlichen Angestelltenverhältnis arbeitete – ausgestellt. Die Angeschuldigte habe diesen Lohnausweis und die Bestätigung der Kantonalen Arbeitslosenkasse eingereicht, die Einkünfte aber irrtümlicherweise in der elektronischen Steuererklärung nicht aufgeführt. Sie habe nie die Absicht gehabt, Steuern zu hinterziehen, sondern sei ganz einfach mit dem Ausfüllen der Steuererklärung überfordert gewesen. Da der Steuerpflichtige die Steuererklärung persönlich unterzeichnen müsse, die Angeschuldigte jedoch lediglich die eTaxes-Quittung, auf der irgendwo ganz klein auch das steuerbare Einkommen aufgedruckt sei, unterschrieben habe, könne sie gar keinen Versuch einer Steuerhinterziehung begangen haben. Ohne amtliches Formular liege keine rechtsgenügende Deklaration vor. In der Wegleitung werde festgehalten, aus rechtlichen Gründen sei die unterzeichnete Original-Steuererklärung, in welche die Totalergebnisse zu übertragen seien, einzureichen. Das Steueramt habe die Busse bereits vor dem Untersuchungsverfahren ohne Begründung auf das Doppelte des Regelmasses festgelegt. Nach dem Strafbescheid lägen im konkreten Fall keine Strafminderungs- oder –erhöhungsgründe vor. Dem Faktor $\frac{2}{3}$ komme die Funktion eines Höchstmasses der Versuchsstrafe zu. Da dem Steueramt der Auszug der Sozialversicherungsanstalt des Kantons S aus dem individuellen Konto der Angeschuldigten bereits am 15. September 2008 – mithin einen Monat vor dem Eingang der eTaxes-Quittung – vorgelegen und damit ein allfälliger Versuch zur Steuerhinterziehung nicht "tauglich" gewesen wäre, sei der untere Strafraum zu durchbrechen. Schliesslich wären bei der Ermittlung der hinterzogenen Steuer – wie bei jeder anderen Steuererklärung auch – die Abweichungen zwischen der elektronischen Deklaration und den eingereichten Unterlagen zu berücksichtigen. Es ergäbe sich dann



St.Galler Gerichte

eine Differenz von lediglich Fr. 18'688.-- (Fr. 61'724.- abzüglich eingereichte Lohnausweise und Bestätigung der Arbeitslosenkasse Fr. 43'036.--).

Im Schlusswort fügte die Angeschuldigte an, sie habe nicht absichtlich unvollständige Angaben gemacht. Frisch ab dem Lehrerseminar sei es wirklich nicht ihr erster Gedanke gewesen, Einkommen nicht zu deklarieren.

F.- Nach der mündlichen Verhandlung zog das Gericht die Steuerakten 2006 bei. Abklärungen bei der Schulgemeinde A ergaben am 29. März 2010, dass die Angeschuldigte bis im Dezember 2006 angestellt war und der im Januar 2007 ausbezahlte Lohn entgegen dem Vermerk im Lohnausweis nicht das Jahr 2007 betraf. Zu den zusätzlichen Unterlagen nahmen die Anklagebehörde am 13. April 2010 und der Verteidiger am 19. April 2010 Stellung. Letzterer liess sich am 22. April 2010 zur vorinstanzlichen Stellungnahme vernehmen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbescheid des kantonalen Steueramtes vom 17. Juni 2009 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2007). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Die Angeschuldigte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache vom 17. Juli 2009 ist rechtzeitig erhoben worden. Die Eingabe erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 20. Juli 2009 zusammen mit den Akten überwiesen. Der Strafbescheid gilt als Anklage (Art. 264 Abs. 1 und 2 und Art. 265 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

2.- Nach Art. 262 Abs. 1 StG bezeichnet der Strafbescheid den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel sowie die Strafe und weist auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hin. Er ist nach Art. 262 Abs. 2 StG "kurz" zu begründen, die Begründung muss aber ausreichend sein (vgl.



Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N 3 zu § 251). Als Anklageschrift kommt dem Strafbescheid im Wesentlichen die Aufgabe zu, den der Anklage zugrunde liegenden Sachverhalt zu konkretisieren und damit dem Angeschuldigten die für seine Verteidigung erforderlichen Informationen zu vermitteln. Der als Sachverhalt umschriebene konkrete Lebensvorgang ist unter einen der gesetzlichen Straftatbestände zu subsumieren. In die Anklageschrift aufzunehmen ist deshalb die rechtliche Beurteilung der dem Angeschuldigten zur Last gelegten Handlung mitsamt den anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Erscheint die Rechtslage klar, bedarf es dazu keiner besonderen Erörterung. Sodann sind Ausführungen zum Vorleben und den persönlichen Verhältnissen zu machen; erst damit wird die Ausfällung einer dem Verschulden und der Persönlichkeit des Angeschuldigten angemessenen Sanktion ermöglicht (N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 2005, S. 592 ff.).

Der Strafbescheid vom 17. Juni 2009 bezeichnet die Angeschuldigte sowie die ihr zur Last gelegte Handlung der versuchten Steuerhinterziehung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthält eine Rechtsmittelbelehrung und weist auf die Folgen der Nichtergreifung der Einsprache hin. Die formellen Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG sind somit erfüllt. Zur Begründung wird ausgeführt, es seien Erwerbseinkünfte von Fr. 37'631.-- (Fr. 31'571.-- Schulgemeinde H [richtig: E], Fr. 4'922.-- Schulverwaltung A, Fr. 1'138.-- Katholische Kirchgemeinde E) und Arbeitslosentaggelder von Fr. 2'588.-- nicht deklariert worden. Der Angeschuldigten seien weit mehr als die deklarierten Erwerbseinkünfte von Fr. 21'505.-- zugeflossen. Diese Darstellung ist teilweise ungenau. Das Veranlagungsprotokoll (act. 4-II/2), welches die elektronische Deklaration der Steuerpflichtigen abbildet (act. 12), weist Einkünfte aus unselbständigem Haupterwerb von Fr. 22'575.-- (Fr. 21'505.-- Schulgemeinde U, Fr. 1'070.-- Schulgemeinde [richtig: Katholische Kirchgemeinde] E) aus. Sodann betragen die von der Vorinstanz als nicht deklariert bezeichneten Einkünfte, welche der Angeschuldigten von der Katholischen Kirchgemeinde E zuflossen, Fr. 1'070.-- und nicht Fr. 1'138.-- (Bruttoeinkünfte vor Abzug der AHV-Beiträge). Die von der Angeschuldigten in der elektronischen Steuererklärung nicht eingetragenen Einkünfte belaufen sich dementsprechend weder auf Fr. 40'219.-- (Abschluss des Untersuchungsverfahrens; act. 4-I/3) noch auf Fr. 39'149.-- (Differenz zwischen deklarierten und veranlagten Einkünften; act. 4-II/2), sondern auf Fr. 39'081.--



(Fr. 31'571.-- Schulgemeinde E, Fr. 4'922.-- Schulverwaltung A, Fr. 2'588.-- Arbeitslosentaggelder). Bei der Ermittlung des Steuerbetrags, welcher die Grundlage für die Bemessung einer allfälligen Busse bildet, ist deshalb von Einkünften von insgesamt Fr. 61'656.--, und nicht von Fr. 61'724.--, auszugehen. Bei den Gewinnungskosten hat die Vorinstanz sodann Kosten für das öffentliche Verkehrsmittel von Fr. 1'060.-- (S-E, 2 Zonen während 4 Monaten Fr. 65.-- pro Monat; S-U, 5 Zonen während 5 Monaten, Fr. 160.-- pro Monat) zugelassen. Die Angeschuldigte wohnte während 3 ½ Monaten in H (Zone 12) und arbeitete in dieser Zeit in E (Zone 10; 4 Monate Zone 10 und Lokalzone 12 Fr. 65.-- und Fr. 57.--; Fr. 488.--). Während 8 ½ Monaten wohnte sie in S (Zone 10) und arbeitete in E (Zone 10; 8 Monate Zone 10 Fr. 65.--; Fr. 520.--) sowie 5 Monate in U (Zone 12, 70, 71; 5 Monate zusätzlich 3 Zonen Fr. 97.--; Fr. 485.--; Ansätze 2009, vgl. www.ostwind.ch). Damit ergeben sich Berufskosten für den Weg zur Arbeit im Jahr 2007 von rund Fr. 1'500.--. Schliesslich ist die Höhe der Busse von Fr. 11'500.-- weder anhand des Strafbescheids noch anhand der vorangehenden Korrespondenz nachvollziehbar. Die Berechnung der Steuerdifferenz von Fr. 8'691.-- beruht auf einer Berechnung mit dem Steuerkalkulator, die der Angeschuldigten jedoch nicht bekannt gegeben wurde. Darauf wurde mit einer handschriftlichen Berechnung zudem der Ansatz von zwei Dritteln, nämlich Fr. 5'754.--, verdoppelt. Sowohl im Schreiben vom 26. März 2009, mit welchem das Untersuchungsverfahren abgeschlossen wurde, als auch im Strafbescheid wird lediglich erwähnt, die Busse betrage in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer und werde bei der versuchten Steuerhinterziehung auf zwei Drittel festgesetzt. Entgegen den mündlichen Ausführungen der Anklagebehörde wurde festgehalten, Gründe, welche sich bei der Strafzumessung strafmindernd oder strafferhöhend auswirken könnten, lägen im konkreten Fall keine vor.

Die Sachdarstellung ist teilweise ungenau und die Begründung insoweit, als sie die Nachvollziehbarkeit der Bussenhöhe betrifft, ungenügend. Bei einer – versuchten oder vorsätzlichen – Steuerhinterziehung sind die Beschreibung und Bezifferung des hinterzogenen Einkommens und die Berechnung der Steuerdifferenz und des daraus abgeleiteten Strafrahmens unerlässlich (vgl. Sieber, a.a.O., N 82 zu Art. 182 DBG; dazu auch SGE 2006 Nr. 3, E. 3b/ff). Da die Mängel lediglich die Begründung und nicht das Verfahren, in welchem der Strafbescheid ergangen ist, betreffen, wiegen sie nicht derart schwer, dass sie zur Aufhebung des angefochtenen Entscheides führen



müssten, zumal der Strafbescheid nicht justizieller Natur ist (vgl. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter/ Kommission Steuerharmonisierung, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Muri/Bern 1994, S. 92; Hauser/Schweri/Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl. 2005, S. 465). Sie können im gerichtlichen Verfahren geheilt werden, sind jedoch gegebenenfalls bei der Verlegung der Kosten zu berücksichtigen.

3.- Zu prüfen ist, ob die Angeschuldigte bei der Veranlagung des Steuerjahres 2007 eine versuchte Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 249 Abs. 1 StG begangen hat. Nach dieser Bestimmung ist der Versuch einer Steuerhinterziehung strafbar. Sie entspricht den Vorgaben in Art. 56 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und deckt sich inhaltlich mit Art. 176 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG).

a) aa) Das Versuchsstadium beginnt regelmässig mit der Einreichung der Steuererklärung. Es bleibt beim Versuch, wenn die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 2 und 3 zu Art. 176 DBG). In objektiver Hinsicht setzen die versuchte wie die vollendete Steuerhinterziehung unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben oder das Verschweigen von Tatsachen voraus, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind. Dazu zählt insbesondere die Nichtdeklaration von steuerbaren Leistungen, aber auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 425 f.).

bb) Die Verteidigung macht vorab geltend, die Angeschuldigte habe gar keinen Versuch der Steuerhinterziehung begehen können, da sie lediglich die eTaxes-Quittung unterzeichnet habe. Das Steuererklärungsformular habe sie weder unterzeichnet noch eingereicht. Die Steuerpflichtigen werden durch Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Wer kein Formular erhält, muss es bei der zuständigen Behörde verlangen (Art. 168 Abs. 1 StG). Nach Art. 168 Abs. 2 StG muss der Steuerpflichtige die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und persönlich unterzeichnen. Aus dem systematischen Zusammenhang ergibt sich,



dass mit der Steuererklärung im Sinn von Art. 168 Abs. 2 StG das in Abs. 1 derselben Bestimmung genannte Formular gemeint ist. Weder im Steuergesetz noch in der Steuerverordnung wird die eTaxes-Quittung, die bei einer elektronischen Deklaration an Stelle des Formulars auszudrucken, zu unterzeichnen und einzureichen ist, mit der Steuererklärung im Sinn von Art. 168 Abs. 2 StG gleichgesetzt. In der Lehre wird diese Vorgehensweise als zumindest diskussionswürdig beurteilt (vgl. Beusch/Rohner, Möglichkeiten und Grenzen der elektronischen Einreichung von Steuererklärungen bei den direkten Steuern, in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht 2006, Aufsatz Nr. 4, Ziff. 4.3.3). Da eine Steuererklärung nicht allein deshalb unwirksam ist, weil sie keine Unterschrift trägt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 16 zu Art. 124 DBG), ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, in der Einreichung einer fehlerhaften eTaxes-Quittung die Grundlage für ein Steuerdelikt zu erblicken. Die Frage kann indessen offen bleiben, wenn die Angeschuldigte aus anderen Gründen vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freizusprechen ist.

cc) Die Verteidigung bringt vor, die Angeschuldigte habe zwar die elektronische Steuererklärung mangelhaft ausgefüllt, die Lohnausweise der Schulgemeinden U und E (act. 4-II/5 und 11) und die Bestätigung der Arbeitslosenkasse des Kantons Y (act. 4-II/9) jedoch eingereicht. Die Anklagebehörde bestreitet diese Tatsache nicht. Damit fragt sich, inwieweit die Angeschuldigte für eine gesetzeskonforme Veranlagung erhebliche Tatsachen verschwiegen hat.

Die von der Anklagebehörde aufgerechneten, bei der Katholischen Kirchgemeinde E im Jahr 2007 erzielten Einkünfte hat die Angeschuldigte in der elektronischen Steuererklärung zutreffend – allerdings ohne den entsprechenden Lohnausweis beizulegen – mit Fr. 1'070.-- angegeben. Der Vorwurf, sie habe versucht, Einkünfte von Fr. 1'138.-- zu hinterziehen, erweist sich deshalb als unbegründet.

Der 2007 von der Schulgemeinde A ausbezahlte Lohn von Fr. 4'922.-- betrifft entgegen der Angabe im Lohnausweis vom 31. Dezember 2007 nicht das Jahr 2007, sondern entsprechend der Auskunft der Schulverwaltung A vom 29. März 2010 die Tätigkeit der Angeschuldigten im Dezember 2006. Dass der Lohn nicht im Januar 2007 verdient wurde, wird durch die Bescheinigung der Arbeitslosenkasse des Kantons Y bestätigt,



wonach der Angeschuldigten für diesen Monat Taggelder der Arbeitslosenversicherung ausbezahlt wurden. Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit gelten in der Regel in derjenigen Periode als zugeflossen, in welcher die Arbeitsleistung erbracht und damit ein fester und frei verfügbarer Anspruch auf das Gehalt erworben wird. Der vertragliche Lohnanspruch ist deshalb am Monatsende gesichert und das entsprechende Einkommen grundsätzlich realisiert. Bei Zahlungsunfähigkeit bzw. –unwilligkeit des Arbeitgebers werden unselbständige Erwerbseinkünfte ausnahmsweise erst im Zeitpunkt der Auszahlung erfasst (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 34 zu Art. 210 DBG mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Dass die Angeschuldigte die im Jahr 2006 erzielten Einkünfte weder im elektronischen Veranlagungsformular eingetragen noch den entsprechenden Lohnausweis eingereicht hat, war deshalb nicht geeignet, zu einer unvollständigen Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2007 zu führen. Insoweit sind die Voraussetzungen einer versuchten Steuerhinterziehung in objektiver Hinsicht nicht erfüllt.

b) aa) Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.168/2006 vom 8. März 2007; Sieber, a.a.O., N 5 zu Art. 176 DBG). Ob ein Verschulden vorliegt, beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Kann der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung auch durch blosses Unterlassen erfüllt werden, indem beispielsweise die steuerpflichtige Person den ihr auferlegten Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, stellt sich die Frage der Abgrenzung des Hinterziehungsversuchs von der Verletzung von Verfahrenspflichten. Sie ist im Wesentlichen anhand der subjektiven Elemente des konkreten Vorgehens des Täters zu beurteilen. Während die Verfahrenspflichtverletzung sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden kann, setzt der Versuch einer Steuerhinterziehung ein Wissen und Wollen des Täters voraus, das sich nicht nur auf die Unvollständigkeit und/oder Unrichtigkeit der Angaben, sondern auch auf deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung, eine unrechtmässige Rückerstattung bzw. einen ungerechtfertigten Erlass – bezieht. Fehlt es an einem solchen Hinterziehungsvorsatz, kommt nur eine Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung in Betracht (vgl. Sieber, a.a.O., N 6 zu Art. 176 DBG).

Der Begriff des Vorsatzes richtet sich nach Art. 12 Abs. 2 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB). Vorsätzlich verübt ein Delikt, wer die



Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Nach der Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war, so dass angenommen werden muss, er habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Beim Eventualvorsatz drängt sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich auf, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme, als Billigung des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_537/2007 vom 5. März 2008, E. 3.1 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Lediglich fahrlässig handelt der Steuerpflichtige demgegenüber, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB; Urteil des Bundesgerichts 2A.194/2002 vom 25. April 2002, E. 2.3). Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der Behörde (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/ Meuter, a.a.O., N 34/35 zu Art. 175 DBG).

bb) Die von der Anklagebehörde aufgerechneten Arbeitslosentaggelder im Betrag von Fr. 2'588.-- hat die Angeschuldigte zwar in der elektronischen Steuererklärung nicht eingetragen. Aus den Akten ist indessen zu schliessen, dass sie die am 12. Januar 2008 von der Arbeitslosenkasse des Kantons Y ausgestellte Bescheinigung über die Leistungen der Arbeitslosenversicherung im Jahr 2007 mit einem steuerbaren Betrag von Fr. 2'588.-- (act. 4-II/9) zusammen mit der eTaxes-Quittung den Steuerbehörden eingereicht hat. Die der Veranlagungsbehörde vorliegenden Steuerunterlagen der Angeschuldigten waren angesichts der geringen Zahl der Dokumente so übersichtlich, dass nicht davon ausgegangen werden kann, die Angeschuldigte habe "eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen" (vgl. BGE 114 Ib 27 E. 3a). Da die Veranlagungsbehörde gemäss Art. 176 Abs. 1 StG die Steuererklärung prüft und die Abweichung zwischen der Eintragung im Formular und der beigelegten Bescheinigung erkennbar war, ohne dass Quervergleiche vorzunehmen oder im Steuerdossier nach



ergänzenden Unterlagen zu suchen war (vgl. M. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 11 zu Art. 130 DBG), kann nicht davon ausgegangen werden, die Angeschuldigte habe gehofft, die Differenz zwischen der Eintragung im elektronischen Formular und der beigelegten Bescheinigung werde der Aufmerksamkeit der Steuerbehörde infolge einer Lücke in ihrem internen Informationssystem entgehen. Das Vorgehen der Angeschuldigten kann unter diesen Umständen nicht mit der Absicht erklärt werden, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Dezember 1984, in: StE 1985 B 101.21 Nr. 2). Abgesehen davon kann sich unter den dargelegten Umständen fragen, ob die Angaben der Angeschuldigten überhaupt unrichtig oder unvollständig waren.

cc) Vergleichbares gilt für die Einkünfte aus der Anstellung der Angeschuldigten bei der Schulgemeinde E im Jahr 2007. Zwar hat die Angeschuldigte im elektronischen Formular die Einkünfte nicht eingetragen. Indem sie aber der eTaxes-Quittung einen von der Schulgemeinde E am 1. Oktober 2008 ausgestellten Lohnausweis für die Anstellung vom 4. April bis 6. Juli 2007 mit Nettoeinkünften über Fr. 18'943.-- beigelegt hat (act. 4-II/11), war der Veranlagungsbehörde das Anstellungsverhältnis bei der Schulgemeinde E bekannt. Ebenso war ihr bekannt, dass sich die dort erzielten Einkünfte der Angeschuldigten auf mindestens Fr. 18'943.-- beliefen. Ein vorsätzlicher Versuch, Steuern zu hinterziehen, kann deshalb höchstens für den Betrag von Fr. 12'628.-- (Fr. 31'571.-- abzüglich Fr. 18'943.--) vorliegen.

Die Anklagebehörde schliesst aus dem Ausmass der Differenz zwischen den tatsächlichen und den angegebenen Einkünften auf ein vorsätzliches Handeln der Angeschuldigten. Die Anklagebehörde ist indessen von einer Differenz in der Grössenordnung von Fr. 40'000.-- ausgegangen. Unter Berücksichtigung sämtlicher Angaben, welche die Angeschuldigte gegenüber der Veranlagungsbehörde durch das Ausfüllen der elektronischen Steuererklärung und das Einreichen von Belegen machte, ergibt sich wie dargelegt eine Differenz von Fr. 12'628.-- bei Einkünften von Fr. 56'734.--, was rund 22% entspricht. Sie liegt damit in einem Bereich, in welchem nicht ohne Weiteres auf vorsätzliches Handeln zu schliessen ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 51 zu Art. 175 DBG). Der – lediglich die Zeit vom 4. April 2007 bis zur Beendigung des Anstellungsverhältnisse betreffende – Lohnausweis



wurde von der Schulgemeinde E am 1. Oktober 2008 erstellt und von der Angeschuldigten zusammen mit der am 10. Oktober 2008 unterzeichneten eTaxes-Quittung den Steuerbehörden eingereicht. Aus dem zeitlichen Zusammenhang ist zu schliessen, dass die Angeschuldigte den Lohnausweis im Hinblick auf die Deklaration angefordert hat. Sie hat also nicht versucht, ihr Anstellungsverhältnis bei der Schulgemeinde E vor der Veranlagungsbehörde zu verheimlichen, sondern hat sich viel mehr darum bemüht, vollständige Angaben über ihre Erwerbseinkünfte zu machen. Aus den Angaben zur Art der Anstellung der Angeschuldigten in der Schulgemeinde E ergibt sich, dass dieser Lohnausweis den Zeitraum ihrer Tätigkeit als Stellvertretung nicht abdeckt. Dass ihr dieser Mangel nicht aufgefallen ist, ist ihr zwar als pflichtwidrige Unvorsichtigkeit und damit als Fahrlässigkeit, nicht jedoch als Vorsatz anzulasten. Dass sie mit der Einreichung des Lohnausweises der Schulgemeinde E vom 1. Oktober 2008 bezweckte, ihre mit der Tätigkeit als Stellvertretung während 4 Monaten in E erzielten Einkünfte der Besteuerung zu entziehen und vorsätzlich eine unvollständige Veranlagung herbeizuführen, ist damit nicht nachgewiesen. Unter diesen Umständen ist nicht von Belang, ob und inwieweit die Angeschuldigte mit dem Ausfüllen der Steuererklärung überfordert war.

c) Zusammenfassend steht damit fest, dass die Angeschuldigte in Bezug auf die Nichtdeklaration der Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit und aus der Arbeitslosenversicherung den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 Abs. 1 StG nicht erfüllt hat. Sie ist dementsprechend vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freizusprechen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 100.-- und des Gerichtsverfahrens vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'800.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12).

Gemäss im Steuerstrafverfahren analog anwendbarem Art. 98 Abs. 2 VRP (vgl. Art. 269 StG) werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war angesichts der verwirrenden Sachlage und der Fragen zur elektronischen Deklaration und zur Verhältnismässigkeit der zu beurteilenden Busse



der Verzicht auf den Beizug eines Rechtsvertreters im Verfahren der gerichtlichen Beurteilung nicht zumutbar. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden. Angesichts des Umfangs der Akten, des Aufwands für die Begründung der Einsprache gegen den Strafbescheid, der zusätzlichen Beweiserhebungen und der Stellungnahmen dazu sowie der Teilnahme an der öffentlichen Verhandlung erscheint eine Entschädigung von Fr. 2'080.-- (inklusive 4% Barauslagen) zuzüglich Fr. 158.10 Mehrwertsteuer (7,6%) als angemessen (Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b, 28^{bis} und 29 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98^{bis} VRP). Angesichts des Freispruchs sind der Angeschuldigten die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zu entschädigen (Art. 98^{ter} VRP). Kostenpflichtig ist der Staat.

Entscheid:

1. X wird vom Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung freigesprochen.
2. Die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 100.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'800.-- trägt der Staat.
3. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Angeschuldigte mit Fr. 2'238.10 (davon Fr. 158.10 Mehrwertsteuer) zu entschädigen.