



**Fall-Nr.:** I/1-2012/152  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 21.02.2013  
**Entscheiddatum:** 21.02.2013

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21.02.2013**

**Art. 248 Abs. 1 und 3, Art. 263 Abs. 1 lit. b, Art. 263 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 2 Abs. 2, Art. 12 Abs. 2 und 3, Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB (SR 311.0). Der Steuerpflichtige deklarierte während mehrerer Jahren einen Teil der Einkünfte nicht. Bestätigung des Schuldspruchs der vorsätzlichen Steuerhinterziehung mit Ausnahme des in der Zwischenzeit verjährten Teils der Anklage. Keine Strafminderung wegen geltend gemachter schwierigen finanziellen Verhältnissen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Februar 2013, I/1-2012/152).**

Präsident Urs Gmünder, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Anklagebehörde,

vertreten durch lic.iur. Michael Fink, Rechtsdienst des kantonalen Steueramtes,

gegen

X, Angeklagter,

betreffend

mehrfache Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001 – 2008)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X ist alleinstehend und lebt in A. In den Steuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2008 deklarierte er Einkünfte aus seiner unselbständigen Erwerbstätigkeit als Lehrer. Die Veranlagungen erwachsen jeweils unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 5. August 2010 und 14. November 2011 ersuchte das Steueramt A die Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen um Auszüge aus dem individuellen Konto von X für die Jahre 2001 bis 2008. Aus den Auszügen ging hervor, dass der Steuerpflichtige in jenen Jahren nicht sämtliche Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert hatte. Das kantonale Steueramt, Abteilung Nachsteuern, eröffnete am 6. Dezember 2011 gegenüber X ein Nachsteuerverfahren für nicht versteuertes Einkommen. Gleichzeitig wurde auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung hingewiesen. Im Nachsteuerverfahren wurden nicht versteuerte Einkünfte von insgesamt Fr. 67'800.-- (in den Jahren 2001 bis 2008) ermittelt. Am 13. Januar 2012 wurde gegenüber X die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2008 im Betrag von Fr. 15'667.10 (inkl. Zinsen) verfügt. Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

C.- Mit Schreiben vom 2. Mai 2012 leitete das kantonale Steueramt, Rechtsabteilung/ Strafen, aufgrund der nicht deklarierten Einkünfte in den Steuererklärungen der Jahre 2001 bis 2008 gegen X ein Untersuchungsverfahren wegen Steuerhinterziehung ein. Es wurde eine Erledigung mittels Strafbefehls und eine Busse in der Höhe der einfachen Nachsteuer in Aussicht gestellt. X liess sich dazu am 16. Mai 2012 (Datum Poststempel) vernehmen. Mit Schreiben vom 29. Mai 2012 schloss das kantonale Steueramt das Untersuchungsverfahren ab und gab dem Steuerpflichtigen nochmals die Möglichkeit zur Stellungnahme. Mit Strafbefehl vom 2. Juli 2012 wurde X wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2008) mit Fr. 14'700.-- gebüsst; zudem wurden ihm die Verfahrenskosten von Fr. 400.-- auferlegt. Mit Schreiben vom 23. Juli 2012 erhob der Betroffene gegen den Strafbefehl Einsprache.

D.- Am 3. August 2012 überwies das kantonale Steueramt die Strafsache der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Am 7. August 2012 gab der Abteilungspräsident dem Angeklagten Gelegenheit, bis 20. August 2012 Einsicht in die



## St.Galler Gerichte

Akten zu nehmen und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen. Der Angeklagte machte davon keinen Gebrauch.

E.- Am 21. Dezember 2012 wurden die Parteien zur öffentlichen Verhandlung vorgeladen. Diese fand am 21. Februar 2013 statt (vgl. Verhandlungsprotokoll, act. 12). Auf die schriftlichen und mündlichen Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

F.- Das Urteil wurde am 21. Februar 2013 mit Kurzbegründung mündlich und gleichentags schriftlich ohne Begründung eröffnet. Die Anklagebehörde verlangte am 4. März 2013 innert der gesetzlichen Frist von zehn Tagen die ausführliche Begründung.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbefehl des kantonalen Steueramtes vom 2. Juli 2012 wegen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2008). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeklagte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Mit der Eingabe vom 23. Juli 2012 ist die Einsprache schriftlich und rechtzeitig erhoben worden. Die Strafsache wurde dem Gericht am 3. August 2012 zusammen mit den Akten überwiesen. Der Strafbefehl 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 Strafbefehl den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel, 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. Inhaltlich enthält ein Strafbefehl zunächst die gleichen Angaben, wie eine Anklageschrift, so die Bezeichnung der verfügenden Behörde und der beschuldigten Person sowie Ort und Datum der Ausstellung. Zu ergänzen ist er mit



## St.Galler Gerichte

einer möglichst kurzen und genauen Bezeichnung der der beschuldigten Person vorgeworfenen Taten mit Beschreibung von Ort, Datum, Zeit, Art und Folgen der Tatausführung und die dadurch erfüllten Straftatbestände. Hinzu kommen weitere Angaben, wie sie von einem Urteil verlangt werden, weil beim Verzicht auf eine Einsprache der Strafbefehl zum Urteil wird, wie namentlich die Festlegung der Sanktionen, der Kosten- und Entschädigungsfolgen, sowie eine Rechtsbehelfsbelehrung mit dem Hinweis auf die Folgen der Nichtgeltendmachung dieses Rechtsbehelfs (vgl. F. Riklin, in: Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, N 4 zu Art. 353 der Schweizerischen Strafprozessordnung, SR 312, abgekürzt: StPO).

Der Strafbefehl vom 2. Juli 2012 bezeichnet den Angeklagten sowie dessen Wohnort, die ihm zur Last gelegte Handlung der Steuerhinterziehung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthält einen Hinweis auf die Möglichkeit der Einsprache und die Folgen ihrer Nichtergreifung. Die formellen Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG sind somit erfüllt. Zur Begründung wird ausgeführt, der Angeklagte habe Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in den Jahren 2001 bis 2008 gemäss den Feststellungen im Nachsteuerverfahren nicht deklariert und damit den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG erfüllt. Die Busse wurde gestützt auf Art. 249 StG in Würdigung sämtlicher Umstände und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln auf das Einfache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Diese Begründungsdichte erlaubte es dem Angeklagten ohne Weiteres, sich aufgrund des Strafbefehls über den ihm zur Last gelegten Sachverhalt Rechenschaft zu geben (vgl. dazu SGE 2006 Nr. 3, E. 3b/ff).

3.- Zu prüfen ist, ob der Angeklagte bei den Deklarationen für die Steuerjahre 2001 bis 2008 eine vollendete Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG begangen hat.

a) aa) Der Eintritt der Verfolgungsverjährung hindert die Strafverfolgung. Sie stellt ein Prozesshindernis dar und ist in jedem Verfahrensstadium von Amtes wegen zu berücksichtigen. Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die der Steuerpflichtige nicht oder unvollständig veranlagt wurde (Art. 263 Abs. 1 lit. b StG). Die Verjährung wird durch



## St.Galler Gerichte

jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder gegenüber einer der in Art. 250 StG genannten Personen unterbrochen und beginnt neu zu laufen; sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer verlängert werden (Art. 263 Abs. 2 StG).

Am 1. Oktober 2002 ist das neue Verjährungsrecht gemäss Art. 70 ff. des Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB) in Kraft getreten. Im Nebenstrafrecht, zu dem auch das Steuerstrafrecht und damit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG) sowie das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) zählen, wurden noch keine Anpassungen vorgenommen. Der Gesetzgeber hat daher für den Bereich des Nebenstrafrechts mit Art. 333 StGB eine Norm geschaffen, welche die Anwendung des Allgemeinen Teils auf andere Bundesgesetze wie das DBG oder StHG regelt. Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB sieht vor, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen, die über ein Jahr dauern, um die ordentliche Dauer verlängert werden. Die Anklagebehörde geht davon aus, dass die Verjährungsbestimmungen von Art. 333 Abs. 6 StGB seit dem 1. Oktober 2002 auch für das kantonale Recht gelten (vgl. StB 263 Nr. 1). Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben.

Das neue Verjährungsrecht gelangt, unter Vorbehalt bestimmter Ausnahmen, grundsätzlich nur zur Anwendung, wenn die Straftat nach seinem Inkrafttreten verübt wurde. Ist die Tat vor Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechts begangen worden, so bestimmt sich die Verfolgungsverjährung nach dem alten Recht, es sei denn, das neue Recht sei für den Beschuldigten das mildere. Der Grundsatz des milderen Rechts (Art. 2 Abs. 2 StGB) gilt auch in Bezug auf die Verjährung (vgl. Art. 389 Abs. 1 StGB; BGE 129 IV 49 E. 5.1, 114 IV 1 E. 2a, 105 IV 7 E. 1a; VPB 2006 Nr. 60).

bb) Der Angeklagte unterzeichnete die Steuererklärung 2001b am 28. Februar 2002. Am 14. März 2002 ging sie beim Steueramt A ein (act. 4/2). Die strafbare Handlung der Nichtdeklaration eines Teils der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wurde damit vor Inkrafttreten des neuen Verjährungsrechts des StGB am 1. Oktober 2002 begangen, weshalb die Verjährungsbestimmungen des StG anzuwenden sind. Das Strafverfahren für die Jahre 2001 bis 2008 gegen den Angeklagten wurde mit Einleitung



des Untersuchungsverfahrens am 2. Mai 2012 (act. 4/11) eröffnet. Die Steuerperiode 2001 endete am 31. Dezember 2001. Aus den Akten geht nicht hervor, dass es vor Ablauf der Verjährungsfrist von zehn Jahren eine verjährungsunterbrechende Strafverfolgungshandlung gab; folglich trat die Verjährung der Strafverfolgung für die Steuerperiode 2001 am 31. Dezember 2011 ein (vgl. Art. 263 Abs. 1 lit. b StG). Bei diesem Ergebnis erübrigt sich eine Überprüfung, ob sich das neue Recht als milder erweist und trotzdem zur Anwendung gelangt. Das Strafverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung ist daher – soweit die Staats- und Gemeindesteuern 2001 betroffen sind – einzustellen. Für die folgenden Steuerperioden wurde die Verjährung mit den Strafverfolgungshandlungen im Jahr 2012 unterbrochen.

b) aa) Nach Art. 248 Abs. 1 StG wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. 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.). Letztlich kommt als strafbares Verhalten jedes Tun oder Unterlassen in Frage, das als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist (R. Sieber, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 7 zu Art. 175 DBG). Der Steuerpflichtige hat die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig auszufüllen. Insbesondere hat er alle Tatsachen aufzuführen, die für eine gesetzmässige Veranlagung erforderlich sind. Dies gilt auch für Tatsachen, über deren steuerrechtliche Relevanz er im Zweifel ist. Die den Steuerpflichtigen treffenden Verhaltenspflichten beschlagen ausschliesslich die Sachverhaltsdarstellung. Eine unzutreffende rechtliche Würdigung des Steuerpflichtigen bewirkt daher keine Verletzung von Verfahrenspflichten, sofern dies nicht dazu führt, dass der Steuerpflichtige den Sachverhalt unvollständig deklariert (D. Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N 16 f. zu § 236).

Weiteres notwendiges Tatbestandsmerkmal der vollendeten Steuerhinterziehung im engeren Sinn ist sodann der Erfolg; die unvollständige Veranlagung muss in Rechtskraft erwachsen sein, bzw. eine Veranlagung, die hätte vorgenommen werden müssen, muss unterblieben sein (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 425 f.). Der



Steuerausfall muss kausale Folge des Verhaltens des Steuerpflichtigen sein. Ist der Steuervorteil hingegen nicht auf eine durch den Steuerpflichtigen begangene Verfahrenspflichtverletzung zurückzuführen, sondern bei behördlicher Kenntnis der rechtserheblichen Tatsachen aufgrund unzutreffender rechtlicher Würdigung oder Bewertung entstanden, ist der Tatbestand nicht erfüllt. Hat der Steuerpflichtige die ihm für das Veranlagungsverfahren auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweispflichten missachtet, so wird der Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht etwa schon dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde einen als rechtserheblich erkennbaren, aber noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat; daran ändert nichts, dass sie die ungenügende Deklaration durch zusätzliche Abklärungen hätte erkennen können (ASA 66, 377). Die Veranlagungsbehörde darf darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige zutreffend deklariert und wahrheitsgemäss Auskünfte erteilt, es sei denn, die Unklarheit oder die Unvollständigkeit seien augenfällig (Sieber, a.a.O., N 6a f. zu Art. 56 StHG; in diesem Sinn auch Egloff, a.a.O., N 36 zu § 236).

Beim Verhältnis zwischen Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren gilt, dass sich die Busse nicht mehr wie früher an der Nachsteuer bemisst, sondern an der hinterzogenen Steuer. Die Verwaltungsrekurskommission ist überdies nicht an die Veranlagung einer Nachsteuer gebunden (Art. 267 Abs. 4 StG). Die strafende Instanz hat das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbst zu ermitteln. Das für die Nachsteuer zwingende Vorliegen einer neuen Tatsache oder eines neuen Beweismittels ist damit nicht mehr Tatbestandselement der Steuerhinterziehung. Hat die Steuerbehörde ihre Untersuchungspflicht verletzt, so dass unter Umständen die Voraussetzungen für eine Nachsteuererhebung nicht gegeben sind, hat dies keinen Einfluss auf die Würdigung des Verhaltens des Steuerpflichtigen. Mit anderen Worten vermag das Verhalten der Steuerbehörde – wie bereits erwähnt – den Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten des Steuerpflichtigen und der Steuerverkürzung grundsätzlich nicht zu unterbrechen, zumal die Steuerbehörde auf den vom Steuerpflichtigen dargestellten Sachverhalt abstellen darf und der Steuerpflichtige hiermit rechnen muss (vgl. Egloff, a.a.O., N 29 ff. zu § 236).

bb) Die Anklagebehörde geht davon aus, dass der Angeklagte in den Jahren 2002 bis 2008 diverse Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht deklariert habe.



Nach dem Prinzip der Gesamtreineinkommenssteuer werden alle Vermögenswerte, die dem Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitabschnitts zufließen, gesamthaft als Einkommen besteuert. So unterliegen neben regelmässig wiederkehrenden Einkünften auch einmalige Zugänge, neben Bareinkünften auch Naturaleinkünfte der Einkommensbesteuerung. Nach der gesetzlichen Umschreibung gilt grundsätzlich jeder Wertzufluss unabhängig von Art und Quelle als steuerbares Einkommen, sofern das Steuergesetz nicht selber eine Ausnahme von der Steuerpflicht vorsieht. Die Ausnahmen werden in Art. 37 StG abschliessend aufgezählt. Nach Art. 30 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar.

cc) Die Abklärungen der Anklagebehörde haben ergeben, dass der Angeklagte in den Jahren 2002 bis 2008 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt hat, die er gegenüber den Steuerbehörden nicht deklarierte. Den Auszügen der Sozialversicherungsanstalt des Kantons St. Gallen aus dem individuellen Konto des Angeklagten ist die Höhe (Bruttolohn) der von ihm erzielten nicht deklarierten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu entnehmen. Die AHV/ALV/EO/NBU-Abzüge betragen rund 8%.

<b>Arbeitgeber</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
	31'211	6'894					
	213						
		3'197	6'071	418			
					4'975	8'144	25'803
						4'499	13'850
Total brutto	31'424	10'091	6'071	5'393	8'144	30'302	13'850
Abzug AHV/ALV/EO/NBU 8,0% bzw. gemäss Lohnausweis	2'514	807	485	431	651	2'423	838
Total nicht deklarierte Netto-Einkünfte	28'910	9'284	5'586	4'962	7'493	27'879	13'012



abzüglich zusätzliche Fahrkosten öffentlicher Verkehr	0	100	200	200	0	0	200
<b>Im Nachsteuerverfahren erfasste Einkünfte</b>	<b>196</b>	<b>2'842</b>	<b>5'386</b>	<b>4'762</b>	<b>7'493</b>	<b>27'879</b>	<b>12'812</b>

In den Jahren 2002 und 2003 wurden im Nachsteuerverfahren nur die Einkünfte von C und D erfasst. Die Differenz der gemeldeten Löhne von B (2002 Fr. 97'644.--; 2003 Fr. 87'341.--) zu den deklarierten Löhnen gemäss Lohnausweisen (2002 Fr. 66'433.--; 2003 Fr. 80'447.--) wurde nicht nachbesteuert. Nachdem sich der Strafbefehl auf das nicht deklarierte Einkommen gemäss den Feststellungen im Nachsteuerverfahren bezieht, bilden die steuerlich nicht erfassten Einkünfte von B in den Jahren 2002 und 2003 mangels Anklage nicht Gegenstand der gerichtlichen Beurteilung.

In objektiver Hinsicht ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung mit der Nichtdeklaration von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der im Nachsteuerverfahren festgestellten Höhe in den Jahren 2002 bis 2008 erfüllt.

c) aa) In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand von Art. 248 Abs. 1 StG Vorsatz oder Fahrlässigkeit. Ob ein Verschulden vorliegt, beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen. Die Begriffe des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit richten sich nach Art. 12 Abs. 2 und 3 des Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB). Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der Behörde (vgl. zum gleichlautenden Recht der direkten Bundessteuer Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 34 f. zu Art. 175 DBG). Vorsätzlich handelt gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt.

Eventualvorsätzlich handelt bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt. Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber der Steuerbehörde gemachten Angaben bewusst war, kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 49 zu Art. 175 DBG). Fahrlässig handelt gemäss Art. 12 Abs. 3 StGB, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Fahrlässigkeit



## St.Galler Gerichte

liegt in der Regel auch dann vor, wenn die steuerpflichtige Person von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit ihrer Angaben keine Kenntnis hatte. Die Unkenntnis kann sich dabei nicht nur auf Tatsachen (Sachverhaltsirrtum), sondern auch auf die gesetzlichen Vorschriften beziehen (Rechtsirrtum). Ob ein solcher Irrtum angenommen werden kann, beurteilt sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles. Handelt es sich um einen unvermeidbaren Irrtum, führt dies zu einem Freispruch. War der Irrtum hingegen vermeidbar, ist die Strafe zu mildern. Die Informationen, welche aus dem Steuererklärungsformular und der Wegleitung zur Steuererklärung ersichtlich sind, werden als bekannt vorausgesetzt (Th. Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St. Gallen 2007, S. 193 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 56 zu Art. 175 DBG).

bb) Im Strafbescheid fehlen nähere Angaben zum subjektiven Tatbestand. Die Anklagebehörde ging von einer vorsätzlichen Tatbegehung aus. Der Angeklagte macht geltend, an die ersten Jahre, in denen er Einkünfte nicht deklariert habe, könne er sich nicht erinnern. Später habe er bewusst nicht alles angegeben. Er habe gedacht, er werde nicht erwischt.

Die Steuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2008 wurden jeweils vom Angeklagten selbst ausgefüllt und mit Ausnahme des Jahres 2002 fristgerecht eingereicht. Die unter E. 3.b.cc aufgelisteten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte er dabei nicht. Da der Angeklagte für diese Einkünfte von den Arbeitgebern Lohnausweise erhielt, einen Teil der Einkünfte stets versteuerte und folglich um die Steuerbarkeit sämtlicher Einkünfte wusste, handelte er vorsätzlich.

cc) Damit hat sich der Angeklagte bei den Veranlagungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 bis 2008 der vorsätzlichen Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG schuldig gemacht.

4.- Nach Art. 248 Abs. 3 StG beträgt die Busse in Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden. Bei Selbstanzeige wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (Art. 248 Abs. 4 StG).



a) Die Strafzumessung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Normen im Steuergesetz – nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen (Egloff, a.a.O., N 38 zu § 236; Hofer, a.a.O., S. 18 f.). Nach Art. 106 Abs. 3 StGB bemisst das Gericht die Busse je nach den Verhältnissen des Täters so, dass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Die Regelstrafmasse sind nicht schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (BGE 134 III 59 E. 2.3.1). Die Schwere des Verschuldens bildet den Strafzumessungsgrund mit dem grössten Gewicht. Die Art und der Grad des Verschuldens sind zu berücksichtigen. Daneben spielen die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse wie auch dessen Beweggründe eine Rolle (Hofer, a.a.O., S. 83; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 99 ff. zu Art. 175 DBG). Hat der Täter durch eine oder mehrere Handlungen die Voraussetzungen für mehrere gleichartige Strafen erfüllt, so verurteilt ihn das Gericht zu der Strafe der schwersten Straftat und erhöht sie angemessen (Art. 49 Abs. 1 StGB). Solange jedoch das Bussenverfahren mit der hinterzogenen Steuer verknüpft bleibt, wird die Straferhöhung mit der höheren Gesamtbusse über alle Steuerperioden kompensiert. Eine mehrfache Steuerhinterziehung über mehrere Steuerperioden wirkt sich somit höchstens marginal strafferhöhend aus; marginal immerhin deshalb, weil einerseits die mehrfache Tatbegehung für eine höhere kriminelle Energie spricht und andererseits die Verteilung von hinterzogenen Steuerfaktoren auf mehrere Jahre unter Umständen einen Progressionsvorteil haben kann (Hofer, a.a.O., S. 124 f.; SGE 2010 Nr. 33).

b) Die Vorinstanz machte keine näheren Ausführungen zur Strafzumessung. Mit einer Busse von Fr. 14'700.-- ging sie von der einfachen hinterzogenen Steuer aus. Der Angeklagte macht sinngemäss geltend, es lägen mildernde Umstände vor. Aufgrund der schwierigen familiären Situation habe er für sein Studium Ausbildungskredite und -darlehen in der Höhe von Fr. 76'000.-- aufnehmen müssen. Bis auf einen Rest von Fr. 6'000.-- habe er diese zurückbezahlt. Dafür habe er enorme Anstrengungen unternommen müssen. Wegen der hohen Schuldrückzahlungsverpflichtungen habe er nicht sämtliche Einkünfte deklariert. Aus diesen Gründen empfinde er die Bussenhöhe als willkürlich und zu hoch. Er müsste sich deswegen erneut überdurchschnittlich verschulden.



c) Ausgangspunkt bei der Strafzumessung für die Steuerhinterziehung ist der einfache Betrag der hinterzogenen Steuer. Als grobe Regel gilt, dass das Regelmass der einfachen hinterzogenen Steuer greift, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsregeln fehlt (Hofer, a.a.O., S. 45, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 91 zur Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Die hinterzogene Steuer für die nicht deklarierten Einkünfte berechnet sich folgendermassen (ohne Zinsen, Tarif für Alleinstehende):

Jahr	hinterzogene Einkünfte netto	Einkommen alt	Einkommen neu	Steuerfuss	hinterzogene Steuer
2002	196	44'673	44'869	269%	43.00
2003	2'842	60'077	62'919	270%	704.70
2004	5'386	60'937	66'323	268%	1'302.50
2005	4'762	35'589	40'351	268%	1'029.10
2006	7'493	47'073	54'566	266%	1'697.10
2007	27'879	26'670	54'549	268%	5'866.55
2008	12'812	35'865	48'677	253%	2'590.75

### Total

**hinterzogene 13'2333.70**

### Steuer

d) Beim Verschulden ist von Vorsatzauszugehen. Die mehrfache Tatbegehung ist nur marginal straf erhöhend zu berücksichtigen. Der Angeklagte ist alleinstehend. Sein aktuelles Einkommen beträgt rund Fr. 3'000.-- pro Monat. Wenn der Pflichtige aus einer unverschuldeten wirtschaftlichen Notlage heraus gehandelt hat, kann sich dies strafmindernd auswirken (Hofer, a.a.O., S. 84). Aufgrund der Schilderungen des Angeklagten ist davon auszugehen, dass sich dieser in den fraglichen Jahren mit der Rückzahlung der Ausbildungskredite tatsächlich in schwierigen finanziellen Verhältnissen befand. Betrachtet man hingegen die in den Jahren 2002 bis 2008 erzielten Brutto-Einkünfte, so können diese für eine alleinstehende Person mit durchschnittlich Fr. 77'500.-- pro Jahr nicht als gering bezeichnet werden (vgl. act. 4/10). Daraus ist zu schliessen, dass der Angeklagte in der fraglichen Zeit seine Lebensführung nicht entsprechend einschränkte. Schon seit 2002 lebt er zum Beispiel



## St.Galler Gerichte

allein in einer teuren Wohnung mit einem monatlichen Mietzins von Fr. 1'600.--. Zudem wandte er sich in den massgebenden Jahren 2002 bis 2008 nicht mit einem Stundungs- oder Erlassgesuch an die Steuerbehörden, was das korrekte Vorgehen gewesen wäre. Eine Strafminderung ist daher nicht angezeigt.

In Anbetracht der mehrfachen vorsätzlichen Tatbegehung, der Beweggründe, der persönlichen Umstände und der wirtschaftlichen Verhältnisse erscheint eine Busse in der Höhe der hinterzogenen Steuer und damit von Fr. 13'200.-- als angemessen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 400.-- und des Gerichtsverfahrens dem Angeklagten zu neun Zehnteln aufzuerlegen; einen Zehntel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

### **Entscheid:**

1. Das Strafverfahren gegen X betreffend Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001) wird eingestellt.
2. X wird der vorsätzlichen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2002 bis 2008) schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 13'200.-- bestraft.
3. X bezahlt die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 400.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'000.-- (Entscheidgebühr) zu neun Zehnteln; zu einem Zehntel trägt der Staat die Kosten.