



**Fall-Nr.:** I/1-2013/168  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 15.12.2015  
**Entscheiddatum:** 15.12.2015

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.12.2015**

**Art. 39 Abs. 1, Art. 248 Abs. 3 und 4, Art. 249 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 19, Art. 20 StV (sGS 811.11), Art. 9 Abs. 1, Art. 56 Abs. 2 StHG (SR 642.14), Art. 26 Abs. 1, Art. 176 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 6, Art. 9 VBK (SR 642.118.1). Der Steuerpflichtige wurde mehrmals darauf hingewiesen, welche Berufskosten abzugsfähig sind. Er nahm weder diese Hinweise zur Kenntnis noch konsultierte er die Wegleitung. Indem er erneut deutlich zu hohe Fahrkosten sowie Mehrkosten für auswärtige Unterkunft und auswärtige Verpflegung geltend machte, handelte er eventualvorsätzlich und nahm insbesondere in Kauf, dass seine Angaben falsch sind und dies zu einer Steuerverkürzung führen kann. Bestätigung des Schuldspruchs wegen versuchter Steuerhinterziehung (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. Dezember 2015, I/1-2013/168).**

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

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

gegen

X, Angeklagter,

betreffend

versuchte Steuerhinterziehung

(Kantons- und Gemeindesteuern 2012)

**Sachverhalt:**



A.- X wohnte im Jahr 2012 in A und hatte Wochenaufenthalt in B. Als Polizist war und ist er unselbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2012 deklarierte X per eTaxes steuerbare Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 75'336.– sowie Einkünfte aus Wertschriften und Guthaben von Fr. 1'647.–. Davon brachte er Berufskosten von insgesamt Fr. 32'365.– in Abzug. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug Fr. 35'900.–. Die Veranlagungsbehörde liess die Berufskosten lediglich im Umfang von Fr. 21'237.– zum Abzug zu. X wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 46'600.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 56'000.– veranlagt.

B.- Am 24. Juli 2013 leitete das kantonale Steueramt gegen X ein Untersuchungsverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung ein. Es warf ihm vor, im Jahr 2012 wiederholt ungerechtfertigte Berufskosten in Abzug gebracht zu haben. Es wurde eine Busse in der Höhe von Fr. 1'650.– hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern in Aussicht gestellt. Der Steuerpflichtige nahm dazu am 21. August 2013 telefonisch Stellung. Mit Strafbefehl vom 30. August 2013 wurde X wegen versuchter Steuerhinterziehung mit Fr. 1'650.– gebüsst. Zudem wurden ihm die Verfahrenskosten von Fr. 200.– auferlegt.

C.- Gegen den Strafbefehl erhob X mit Eingabe vom 16. September 2013 (Datum Poststempel: 18. September 2013) Einsprache. Das kantonale Steueramt überwies die Strafsache am 26. September 2013 der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung.

Am 30. September 2013 gab der Verfahrensleiter dem Angeklagten Gelegenheit, bis 24. Juni 2013 Einsicht in die Akten zu nehmen und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen.

Am 7. Dezember 2015 wurden die Parteien zur öffentlichen Verhandlung vorgeladen. Die Verhandlung fand am 15. Dezember 2015 statt (vgl. Verhandlungsprotokoll). Auf die schriftlichen und mündlichen Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Urteil wurde am 15. Dezember 2015 mit Kurzbegründung mündlich und am 17. Dezember 2015 schriftlich ohne Begründung eröffnet. Die Anklagebehörde verlangte



am 21. Dezember 2015 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 30. August 2013 wegen versuchter Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2012). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeklagte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache ist rechtzeitig erhoben worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 26. September 2013 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 Angeklagten, die dem Angeklagten 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. 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 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; 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 Strafprozessordnung, SR 312, abgekürzt: StPO).



Der Strafbefehl vom 30. August 2013 bezeichnet den Angeklagten sowie die ihm zur Last gelegte Handlung der versuchten 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. Die Anklagebehörde führte zur Begründung an, der Angeklagte habe in der Steuererklärung 2012 ungerechtfertigt Kosten für das private Motorfahrzeug, Mehrkosten für Verpflegung sowie Mehrkosten für Wochenaufenthalt in Abzug gebracht, obschon er bereits in den Jahren zuvor auf die falsche Deklaration der Abzüge hingewiesen worden sei. Es sei deshalb von Vorsatz auszugehen. Angesichts der stark eingeschränkten Begründungspflicht genügt diese Begründung den gesetzlichen Anforderungen (vgl. F. Riklin, a.a.O., N 5 zu Art. 353 StPO).

3.- Zu prüfen ist, ob der Angeklagte bei der Veranlagung des Steuerjahres 2012 eine versuchte Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 249 Abs. 1 StG begangen hat, indem er bei den Berufskosten Abzüge geltend machte, die ihm nicht zustanden. Die Bestimmung 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) Der Angeklagte macht geltend, er habe die Steuererklärungen jeweils elektronisch nach bestem Wissen und Gewissen ausgefüllt und pünktlich eingereicht. Dabei seien stets die Angaben des Vorjahres übernommen worden. Er habe nur noch die erzielten Einkünfte einsetzen sowie das Wertschriftenverzeichnis ausfüllen müssen. Die Veranlagungsprotokolle des Vorjahres habe er nicht konsultiert. Er sei davon ausgegangen, dass das Steueramt die nötigen Änderungen vornehme. Auch bei der Streichung von Abzügen sei er davon ausgegangen, dass die Behörde schon wisse, was sie tue. Daher habe er die jeweils höheren Rechnungen ohne Rückfragen bezahlt. Der Staat und die Gemeinde seien nicht zu Schaden gekommen. Es liege keine Absicht vor. Er habe weder Tatsachen verschwiegen noch unrichtige Angaben gemacht, sondern lediglich jene Kosten, die er gehabt habe, geltend gemacht. Die Wegleitung habe er nie konsultiert. Wenn der Steuerbetrag jeweils einen bis zwei Monatslöhne betragen habe, sei das für ihn in Ordnung gewesen.



b) aa) Das Versuchsstadium beginnt mit der Ausführung der Tat und endet unter anderem, wenn der Taterfolg ausbleibt. Eine versuchte Steuerverkürzung kann demnach solange vorliegen, als die betreffende Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren durchgeführt oder abgeändert werden kann (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 und 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 (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 444 f.). Denkbar ist eine Verkürzung der Bemessungsgrundlagen unter anderem auch bei zu hohen Abzügen (U. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 57). Die Steuerverkürzung setzt einen (möglichen) Steuerausfall des Gemeinwesens voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 2 zu Art. 175 DBG).

bb) 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. Die Ausgangslage beim elektronischen Ausfüllen der Steuererklärung (eTaxes) ist grundsätzlich nicht anders als bei der Einreichung der Steuererklärung in Papierform. Erst wenn der Steuerpflichtige die mit den Steuerklärungsformularen identische Steuerklärung am Computer ausgefüllt hat, kann er diese elektronisch übermitteln. Mit persönlicher Unterzeichnung der eTaxes-Quittung hat er gleich wie auf dem Steuerklärungsformular die Höhe des deklarierten Einkommens und Vermögens zu bestätigen.

Das zu deklarierende steuerbare Einkommen ist keine Bruttogrösse. Von den gesamten steuerbaren Einkünften sind verschiedene Abzüge vorzunehmen (M. Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N 1 zu Art. 9 StHG). Das Steuergesetz enthält



keine explizite Regelung für den Abzug von Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt. Nach Art. 39 Abs. 1 StG werden als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) abgezogen. Diese Bestimmung stimmt inhaltlich mit Art. 9 Abs. 1 StHG und Art. 26 Abs. 1 DBG überein. Voraussetzung für die Anerkennung von Berufsauslagen als abzugsfähige Aufwendungen ist demnach deren Notwendigkeit. Sie müssen mit der Berufsausübung zusammenhängen. Als notwendig gelten grundsätzlich alle Aufwendungen, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 39).

Die Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt werden in Art. 20 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) geregelt. Nach Art. 20 Abs. 1 StV können Steuerpflichtige mit auswärtigem Arbeitsort, denen die alltägliche Rückkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz nicht möglich ist oder nicht zugemutet werden kann, die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Der Abzug der notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung wird gemäss Art. 20 Abs. 2 StV nach den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen bestimmt (Anhang zur Eidgenössischen Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer, Berufskostenverordnung; SR 642.118.1, abgekürzt: VBK). Als notwendige Mehrkosten der Unterkunft gelten die ortsüblichen Mietkosten für ein Zimmer (Art. 20 Abs. 3 StV). Für den Abzug der notwendigen Fahrkosten zwischen Arbeitsort und steuerrechtlichem Wohnsitz wird Art. 18 StV sachgemäss angewendet (Art. 20 Abs. 4 StV). Diese Grundsätze sind auch im Steuerbuch (StB 39 Nr. 5 und Nr. 8 Ziff. 2.1) und in der Wegleitung zur Steuererklärung wiedergegeben.

cc) Gemäss Art. 39 Abs. 1 lit. a StG in Verbindung mit Art. 18 StV können die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Unselbständigerwerbenden als Berufskosten abgezogen werden. Bei Wochenaufenthaltern sind dies die Fahrkosten für die wöchentliche Heimkehr (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 42; StB 39 Nr. 5). Bei notwendigem Wochenaufenthalt werden zusätzliche Fahrkosten zwischen Aufenthalts- und Arbeitsort nur anerkannt,



## St.Galler Gerichte

wenn sie im betreffenden Agglomerationsbereich anfallen. Der Wochenaufenthaltort muss am Arbeitsort oder möglichst nahe daran liegen (vgl. VerwGE B 2006/25 vom 4. Juli 2007 E. 2.4, unter: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

Zwischen den Beteiligten ist unbestritten, dass der Angeklagte in der Steuerperiode 2012 Wohnsitz in A hatte, sich unter der Woche jedoch in der Nähe seines Arbeitsortes (C) in B aufhielt. Praxisgemäss können bei dieser Konstellation die Kosten für die wöchentlichen Fahrten zwischen Familien- und Arbeitsort in Abzug gebracht werden. Für die Berechnung der Fahrkosten ist deshalb von 46 Wochenenden à 144 km (A-B) auszugehen (Fr. 4'637.-). Der Angeklagte machte auf dem Formular 4 „Berufskosten“ jedoch 96 Fahrten à 144 km geltend (Fr. 7'750.-). Bei Gewährung der geltend gemachten Fahrkosten hätten sich ein entsprechend höherer Abzug, damit auch ein tieferes steuerbares Einkommen und letztlich eine Steuerverkürzung ergeben.

dd) Die st. gallische Veranlagungspraxis beschränkt den Abzug für die auswärtige Unterkunft auf die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer, nämlich je nach Aufenthaltsort auf maximal Fr. 500.- bis 800.- (vgl. StB 39 Nr. 5 Ziff. 3.2; vgl. auch Ziff. 5.1 der Wegleitung 2012). Der ortsübliche Mietzins für ein Zimmer am Wochenendaufenthaltort betrug in B im Steuerjahr 2012 wie auch in den Vorjahren Fr. 650.- pro Monat oder Fr. 7'800.- pro Jahr. Der Angeklagte machte für 2012 einen darüber hinausgehenden Abzug von Fr. 10'800.- (12 x Fr. 900.-) geltend. Wäre dieser Ansatz übernommen worden, wäre eine Steuerverkürzung eingetreten.

ee) Nach Art. 19 Abs. 1 StV werden die Mehrkosten für Verpflegung nach den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen abgezogen, wenn der Steuerpflichtige wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zuhause einnehmen kann (lit. a) sowie bei durchgehender Schicht- oder Nachtarbeit (lit. b). Nur der halbe Abzug ist zulässig, wenn die Verpflegung in einem Personalrestaurant des Arbeitgebers eingenommen werden kann oder durch einen angemessenen Beitrag des Arbeitgebers verbilligt wird (Art. 19 Abs. 2 StV). Der Abzug für Schicht- oder Nachtarbeit kann nicht zusätzlich zum Abzug für auswärtige Verpflegung wegen grosser Entfernung oder kurzer Essenspause beansprucht werden (StB 39 Nr. 8 Ziff. 1.2 sowie Art. 6 Abs. 1 VBK). Für 2012 betrug der Pauschalansatz für auswärtige Verpflegung Fr. 3'200.-



(voller Abzug). Bei auswärtigem Wochenaufenthalt galt für den vollen Ansatz für auswärtige Verpflegung eine Pauschale von Fr. 6'400.– (Art. 20 Abs. 2 StV in Verbindung mit Art. 9 VBK sowie Anhang dazu). Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen (Art. 9 Abs. 2 VBK). Nach StB Nr. 39 Nr. 8 Ziff. 3.3 und Art. 6 Abs. 6 VBK kann der Pauschalabzug für auswärtige Verpflegung bei täglicher Heimkehr nicht gleichzeitig mit jenem bei Wochenaufenthalt geltend gemacht werden kann. Der Angeklagte machte jedoch für die Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung kumulativ den ordentlichen Abzug von Fr. 3'200.–, jenen für Schichtarbeit von Fr. 1'815.– sowie jenen bei auswärtigem Wochenaufenthalt von Fr. 6'400.–, insgesamt Fr. 11'415.–, geltend. Eine Veranlagung mit diesen Abzügen hätte eine Steuerverkürzung zur Folge gehabt.

ff) In Bezug auf die Fahrkosten und die Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt (Unterkunft und Verpflegung) sind die objektiven Voraussetzungen einer versuchten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2012 folglich erfüllt.

c) aa) Der Steuerhinterziehungsversuch ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 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. 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. Der Versuch einer Steuerhinterziehung setzt daher ein Wissen und Wollen des Täters voraus, das sich nicht nur auf die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit der Angaben, sondern auch auf deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung, eine unrechtmässige Rückerstattung bzw. einen ungerechtfertigten Erlass – bezieht. 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.



Vorsatz ist nicht allein deshalb auszuschliessen, weil die Steuerbehörde die Unrichtigkeit der Deklaration mit Leichtigkeit entdecken kann. Der Steuerpflichtige muss nämlich damit rechnen, dass die Veranlagungsbehörde auf seine Angaben abstellt, ohne diese näher zu prüfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 48). 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 ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (BGer 2C\_29/2011 vom 16. Juni 2011 E. 2.3). Wer sich jedoch überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig sind, handelt eventualvorsätzlich, nimmt er doch eine falsche Einschätzung bewusst in Kauf (StE 1994 B 101.21 Nr. 13).

Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der Steuerbehörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 38 f. zu Art. 175 DBG). Beim Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung hat sie insbesondere zu beweisen, dass der Angeklagte sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Dieses Wissen muss mit hinlänglicher Sicherheit nachgewiesen werden; blosser Wahrscheinlichkeit genügt nicht. Dies erfordert eine umfassende Beweisführung über die relevanten inneren und äusseren Tatsachen. Nicht jeder Deklarationsfehler ist sogleich auch ein Steuerverkürzungsversuch (vgl. A. Howald, Steuerstrafrecht – versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: ST 2007 S. 197 und 199), weshalb erstmals in guten Treuen zu Unrecht geltend gemachte Berufskostenabzüge kaum je tatbestandsmässig sein dürften. Zudem handelt es sich beim ordentlichen Verfahren zur Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern um ein sogenanntes gemischtes Verfahren. Es enthält Elemente eines Selbstveranlagungs- und eines amtlichen Veranlagungsverfahrens (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 7 der Vorbemerkungen zu Art. 122-135 DBG). Die Veranlagungsbehörde darf zwar grundsätzlich darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige den massgebenden Sachverhalt zutreffend deklarierte, es sei denn, die Unzuverlässigkeit der Steuererklärung war ihr bekannt oder hätte ihr bekannt sein müssen. Wird dem Aspekt, wonach die Steuerbehörde die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen hat, zu wenig Rechnung getragen, wird die Verantwortung für die Sachverhaltsermittlung zu einseitig auf die



Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen verlagert (vgl. D. Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3. Aufl. 2009, N 37 zu § 236 StG-AG).

bb) Die beim Abzug für Fahrkosten geltend gemachte Fahrleistung betrug im Jahr 2012 13'824 km gegenüber 19'344 km im Vorjahr 2011. Folglich wurde die Deklaration des Vorjahres vom Angeklagten entgegen dessen Behauptung nicht unverändert übernommen. Die im Vorjahr 2011 noch geltend gemachten täglichen Fahrten zwischen dem Aufenthalts- und Arbeitsort (B-C) wurden im Jahr 2012 nicht aufgeführt. Der Angeklagte machte diese Angaben daher bewusst. Vor Gericht erklärte er, es seien allenfalls sogar noch mehr Fahrten gewesen. Er habe damals im Schichtbetrieb immer zwei Tage aneinander gearbeitet und anschliessend zwei Tage frei gehabt, in denen er jeweils nach A gegangen sei. Es mag zwar zutreffen, dass der Angeklagte im Jahr 2012 tatsächlich mehr als wöchentlich nach A zurückkehrte. Abzugsfähig als Berufskosten waren indessen aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen wie auch der Definition des Wochenaufenthalts lediglich 46 Fahrten an den Wochenenden. Dies ergibt sich einerseits klar aus der Wegleitung 2012, wo unter Ziff. 10.1 auf die Praxis mit den Fahrten an den Wochenenden hingewiesen wird. Andererseits war der Angeklagte in den Steuererklärungen der Vorjahre (2009 und 2010) wiederholt ausdrücklich darauf hingewiesen worden. In der Veranlagungsberechnung des Jahres 2011 wurde auf die Korrekturbemerkungen der Vorjahre verwiesen. Dass es der Angeklagte unterliess, die Kommentare der Vorinstanz zur Kenntnis zu nehmen oder auch die Wegleitung zu konsultieren, geht über ein fahrlässiges Verhalten hinaus. Als im behördlichen Umgang erfahrener Polizist wäre ihm dies ohne weiteres zuzumuten gewesen. Wer sich aber überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig sind und von der Steuerbehörde mehrfach auf die korrekte Geltendmachung der Berufskostenabzüge ausdrücklich hingewiesen wurde, handelt eventualvorsätzlich. Insbesondere nimmt er in Kauf, gegenüber der Steuerbehörde falsche Angaben zu machen, die zu einer Steuerverkürzung führen können. Mit Hilfe der Wegleitung und den Hinweisen der Steuerbehörde zu den zulässigen Abzügen in den früheren Veranlagungen muss es einem Polizisten möglich sein, das Steuerformular selbständig korrekt auszufüllen.

cc) Bei den Mehrkosten für eine auswärtige Unterkunft machte der Angeklagte für das Jahr 2012 Fr. 10'800.– (12 x Fr. 900.–) geltend. In den Jahren zuvor waren es Fr.



9'600.– (2011: 12 x Fr. 800.–), Fr. 11'880.– (2010: 12 x 990.–) und Fr. 10'560.– (2009: 12 x Fr. 880.–). Dreimal wies die Veranlagungsbehörde in den Berechnungen darauf hin, dass höchstens der ortsübliche Ansatz von Fr. 650.– pro Monat abgezogen werden könne. Diese Korrekturen hat der Angeklagte offensichtlich ignoriert und damit wiederum eventualvorsätzlich gehandelt.

dd) Bei den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung machte der Angeklagte im Jahr 2012 nebst dem auf ihn als Wochenaufenthalter anwendbaren Abzug unter Ziff. 5.2 des Formulars 4 (Berufskosten) von Fr. 6'400.– wie bereits in den Vorjahren zusätzlich die Abzüge gemäss Ziffern 2.1 (ordentlicher Mehrkostenabzug von Fr. 3'200.–) und 2.2 (Mehrkosten bei Schichtarbeit von Fr. 1'815.–) geltend. In der Veranlagungsberechnung des Steuerjahres 2009 wurde darauf hingewiesen, dass keine doppelten Mehrkostenabzüge möglich seien. In den Jahren 2010 und 2011 wurden die beiden Abzüge kommentarlos gestrichen bzw. unter Verweis auf die Vorjahre gestrichen. In der Wegleitung 2012 wird zudem darauf hingewiesen, dass die Abzüge gemäss Ziff. 2.1 und 2.2 nicht kumulativ geltend gemacht werden können. Darum hat sich der Angeklagte indessen in keiner Weise gekümmert. Insgesamt hat er Fr. 11'415.– als Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Abzug gebracht, was durchschnittlich beinahe Mehrkosten von Fr. 50.– für eine Mahlzeit ergibt (bei 230 Arbeitstagen) und offensichtlich nicht zutreffen kann. Auch diesbezüglich nahm er eine zu tiefe Veranlagung in Kauf.

d) Zusammenfassend steht damit fest, dass der Angeklagte in Bezug auf die Geltendmachung von Fahrkosten sowie von Mehrkosten für auswärtige Unterkunft und auswärtige Verpflegung den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2012) gemäss Art. 249 Abs. 1 StG erfüllt hat. Er ist dementsprechend der versuchten Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen.

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). 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 eine Rolle (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 99 ff. zu Art. 175 DBG).

b) Ausgangspunkt bei der Strafzumessung für die Steuerhinterziehung ist der einfache Betrag der hinterzogenen Steuer, welche mit den vom Angeklagten geltend gemachten zu hohen Abzügen Fr. 2'481.90 betragen hätte. Die Vorinstanz ist von einem leichten Verschulden ausgegangen und hat die Busse gestützt auf Art. 249 StG auf Fr. 1'650.– festgelegt, was dem gesetzlichen Minimum von zwei Dritteln der hinterzogenen Steuer entspricht und angemessen erscheint; demnach ist die Busse in dieser Höhe zu bestätigen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 200.– und des Gerichtsverfahrens dem Angeklagten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'200.– erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12).

### Entscheid:

1. X wird der versuchten Steuerhinterziehung (Kantons- und Gemeindesteuern 2012) schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 1'650.– bestraft.
2. X hat die Verfahrenskosten von Fr. 1'400.– (Entscheidegebühr Fr. 1'200.–,

# Publikationsplattform

St.Galler Gerichte



Untersuchungskosten Fr. 200.–) zu bezahlen.