



Fall-Nr.: I/1-2009/173
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 17.08.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17.08.2010

Art. 248 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 19 Abs. 4 DBA-USA (SR 0.672.933.61).

Fahrlässige Steuerhinterziehung. Nichtdeklaration einer amerikanischen Militärrente (öffentliches Ruhegehalt), welche in der Schweiz steuerbares Einkommen darstellt. Ein Verhalten, das Züge einer Selbstanzeige trägt, aber nicht sämtliche Anforderungen dieses Strafzumessungsgrundes erfüllt, kann strafmindernd berücksichtigt werden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. August 2010, I/1-2009/173).

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

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

gegen

X, Angeklagte, anwesend,

verteidigt durch Treviso Revisions AG, Gaiserwaldstrasse 6, Postfach 447,
9015 St. Gallen, vor Gericht vertreten durch Urs Gmünder,

betreffend

Steuerhinterziehung

Sachverhalt:

A.- X ist amerikanische Staatsangehörige. Sie zog am 23. September 2002 von Italien in die Schweiz nach A. Am 4. Oktober 2002 heiratete sie den deutschen



St.Galler Gerichte

Staatsangehörigen Y. Das Ehepaar wohnt im eigenen Einfamilienhaus in B (Erwerb 14. August 2004). In den Jahren 2002 bis 2006 war Y bei der C AG angestellt, während X ab 2003 als Sprachlehrerin selbständig erwerbstätig war. Bis zum 31. Juli 2005 unterstanden sie der Quellensteuerpflicht. Nachdem Y die Niederlassungsbewilligung erhalten hatte, wurde das Ehepaar Y-X ab 1. August 2005 ordentlich veranlagt. In der Steuererklärung für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 deklarierten Y und X ein steuerbares Einkommen von Fr. 102'710.-- und kein steuerbares Vermögen. In einem Begleitschreiben zur Steuererklärung 2006 vom 11. Juni 2007 teilte die Vertreterin der Steuerpflichtigen der Veranlagungsbehörde mit, dass unter Ziff. 3.2 eine Ruhegehaltsrente des amerikanischen Militärs deklariert worden sei, die nach dem Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika in der Schweiz steuerbar sei. Der in der Schweiz steuerbare Anteil betrage Fr. 35'913.--.

B.- Nachdem sich auf entsprechende Nachfrage des kantonalen Steueramtes hin herausgestellt hatte, dass die amerikanische Rente bereits seit 2002 geflossen war, wurde mit Schreiben vom 4. Februar 2009 gegen X für die Steuerjahre 2002 bis 2006 ein Nachsteuerverfahren wegen ungenügender Deklaration von Einkünften eingeleitet und für jedes Steuerjahr jeweils ein Einkommen von Fr. 35'000.-- und kein Vermögen als Faktoren mitgeteilt.

Aufgrund dieser Faktoren wurde eine Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 bis 2006 samt Zinsen von Fr. 41'863.95 in Aussicht gestellt. Ferner wurde auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung und unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen auf die im Strafverfahren geltenden Parteirechte hingewiesen. In der Folge wurden auf entsprechende Einwendungen der Steuerpflichtigen einige Korrekturen vorgenommen (Besteuerung im Jahr 2002 erst ab Zuzug vom 23. September 2002, Wegfall des Jahres 2006). Am 6. März 2009 wurde gegenüber Y und X die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 bis 2005 im Umfang von Fr. 26'936.35 verfügt. Diese Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

C.- Mit Schreiben vom 6. Mai 2009 leitete das kantonale Steueramt, Rechtsabteilung/ Strafen, wegen der nicht deklarierten Einkünfte in den Jahren 2002 bis 2005 gegen X



St.Galler Gerichte

ein Untersuchungsverfahren wegen Steuerhinterziehung ein. Es wurde eine Busse in der Höhe der einfachen Nachsteuer in Aussicht gestellt. Mit Schreiben vom 18. Mai 2009 nahm die Vertreterin der Steuerpflichtigen dazu Stellung. Sie machte geltend, es liege eine Selbstanzeige vor, weshalb die Strafsteuer auf einen Fünftel herabzusetzen sei. Mit Schreiben vom 28. Mai 2009 wurde das Untersuchungsverfahren abgeschlossen und die Erledigung mittels Strafbescheids angekündigt, wobei die Busse voraussichtlich auf die Hälfte der einfachen Nachsteuer reduziert werde. X erhielt nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme. Sie wünschte daraufhin eine persönliche Anhörung. Diese fand am 15. Juni 2009 statt. Mit Strafbescheid vom 3. September 2009 wurde X wegen Steuerhinterziehung mit Fr. 12'590.-- gebüsst; zudem wurden ihr die Verfahrenskosten von Fr. 400.-- auferlegt. Mit Schreiben vom 25. September 2009 erhob sie Einsprache gegen den Strafbescheid.

D.- Am 30. September 2009 überwies das kantonale Steueramt die Strafsache der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Mit Schreiben vom 1. Oktober 2009 gab der Abteilungspräsident der Angeklagten Gelegenheit, bis zum 26. Oktober 2009 Einsicht in die Akten zu nehmen und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen. Diese machte davon keinen Gebrauch.

E.- Am 15. Juli 2010 wurden die Parteien zur öffentlichen Verhandlung vorgeladen. Diese fand am 17. August 2010 statt.

a) Vor Gericht erklärte die Angeklagte auf Befragen, sie habe früher als Flugzeugmechanikeroffizier während beinahe 25 Jahren bei der amerikanischen Luftwaffe gearbeitet. Im Oktober 2002 sei sie in die Schweiz gekommen. Zuvor sei sie vier Jahre in Italien (1998 bis 2002), ein Jahr in Deutschland (1997 bis 1998) und zwei Jahre in England (1995 bis 1997) gewesen. Als Angehörige des Militärs habe man einen anderen Status als die Einwohner der USA. Im Jahr 2002 sei sie in den Ruhestand getreten und habe die Rente erhalten. Deren Höhe sei in etwa immer gleich gewesen. Die Rente werde jedoch an die Teuerung angepasst. 2006 seien es US \$ 50'000 gewesen, 2009 US \$ 56'000. Die Auszahlung erfolge monatlich. In Italien sei sie neben der Arbeit für die Luftwaffe als Englischlehrerin tätig gewesen. Dieses Einkommen habe sie in den USA deklariert, ebenso das Einkommen ihres Ehemannes. Da es jedoch weniger als US \$ 70'000 gewesen sei, habe sie das Nebeneinkommen nicht versteuern



müssen. Sie habe auch das in der Schweiz erzielte Einkommen in den USA jeweils angegeben. Im Frühjahr 2007 habe sie die Steuererklärung für die USA selbst am PC ausgefüllt. Dabei sei ein um US \$ 10'000 höherer Steuerbetrag als in den Vorjahren herausgekommen. Daher habe sie sich an eine auf US-Steuerrecht spezialisierte Steuerberatung in Zürich gewendet. Dort habe man ihr gesagt, dass sie die Steuern in der Schweiz falsch deklariert habe. Danach habe sie sofort ihren Steuerberater für die Schweizer Steuern kontaktiert, um dies zu korrigieren. Mit anderen Mitarbeitern der Luftwaffe habe sie nie über Steuern im Zusammenhang mit der Rente gesprochen. Vor ihrem Zuzug in die Schweiz habe sie einige Bücher über das Land gelesen. Dass es ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA gebe, habe sie damals nicht gewusst. Der Vertrag mit der Schweiz sei allerdings anders als mit den meisten europäischen Ländern wie Deutschland, Italien oder England. Die ausgesprochene Busse erscheine ihr zu hoch. Sie habe während etwa vier Jahren die Steuern falsch deklariert. Das habe sie nicht bewusst gemacht und sich sogleich gemeldet, als sie es herausgefunden habe. Die Nachsteuer habe sie bezahlt. In den USA habe sie auf der gesamten Rente Steuern bezahlt. Heute sei sie als Englischlehrerin tätig, durchschnittlich etwa 10 Stunden pro Woche. Daneben sei sie noch in kleinem Umfang selbständig erwerbstätig. Das jährliche Einkommen betrage rund Fr. 25'000.--.

b) Der Ehemann der Angeklagten führte aus, dass er etwa Fr. 75'000.-- netto pro Jahr verdiene. Er habe gedacht, dass sie die Steuern korrekt deklariert hätten. Er sei 2002 in die Schweiz gekommen. Damals habe er der Quellensteuer unterstanden, seine Frau habe eine US-Rente bezogen und sei daneben noch selbständig erwerbstätig gewesen. Daher hätten sie einen Steuerberater konsultiert. Dieser habe gesagt, dass alles separat zu besteuern sei, die Rente in den USA und der Rest in der Schweiz. Nach Entdeckung des Fehlers hätten sie reinen Tisch machen wollen und den Vertreter damit beauftragt.

c) Der Vertreter der Angeklagten stellte den Antrag, es sei von einer Selbstanzeige auszugehen und die Busse auf einen Fünftel zu reduzieren, eventualiter sei ein ganz leichtes Verschulden anzunehmen und die Busse nach richterlichem Ermessen herabzusetzen. Als Steuerberater habe er während drei oder vier Jahren nichts von der amerikanischen Rente gewusst. Es gebe keine Hinterziehungsabsicht, die Angeklagte



habe sicher nicht vorsätzlich gehandelt. Sie habe alles richtig machen wollen, jedoch das einschlägige DBA nicht gekannt. Als er davon erfahren habe, sei sofort gehandelt worden. Zusammen mit der Einreichung der Steuererklärung 2006 sei die Rente in einem separaten Brief deklariert worden. Es sei ihm klar gewesen, dass ein Nachsteuerverfahren eröffnet und eine Busse ausgesprochen werden würde. Später habe er noch mit dem Steuerkommissär telefoniert. Es liege eine Selbstanzeige vor. Es sei klar, dass die Rente bereits in den Jahren zuvor geflossen sei, da die Angeklagte in jenen Jahren kein Gehalt vom Militär bezogen habe. Früher hätten solche Schreiben für eine Selbstanzeige ausgereicht.

d) Die Angeklagte erklärte im Schlusswort, dass es für sie ein Privileg sei, in der Schweiz zu leben. Hätte sie die Rechtslage gekannt, hätte sie von Anfang an alles deklariert. Als sie den Fehler bemerkt habe, sei sie dazu gestanden und habe alles korrigiert.

F.- Das Urteil wurde am 17. August 2010 mit Kurzbegründung mündlich und gleichentags schriftlich ohne Begründung eröffnet. Die Anklagebehörde verlangte am 23. August 2010 innert der gesetzlichen Frist von zehn Tagen die ausführliche Begründung.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbescheid des kantonalen Steueramtes vom 3. September 2009 wegen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2002 bis 2005). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Die Angeklagte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die am 25. September 2009 rechtzeitig eingereichte Einsprache erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 30. September 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 und 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 Angeklagten 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 Angeklagten 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 Angeklagten angemessenen Sanktion ermöglicht (N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 2005, S. 592 ff.).

Der Strafbescheid vom 3. September 2009 bezeichnet die Angeklagte, die ihr zur Last gelegte Handlung der 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 Tathandlung wird ausgeführt, dass die US-Militärrente in den Jahren 2002 bis 2005 nicht deklariert worden sei. In der Steuererklärung 2006 sei die Rente erstmals deklariert worden. Die Begründung zum objektiven Tatbestand ist ausreichend. Demgegenüber fehlen Angaben zum subjektiven Tatbestand, zum Verschulden und zur Strafzumessung; insoweit ist der Strafbescheid unvollständig (vgl. nachfolgend E. 3c/aa und 4b).

3.- Zu prüfen ist, ob die Angeklagte bei der Veranlagung der Steuerjahre 2002 bis 2005 eine Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG begangen hat.



a) Nach dieser Bestimmung 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: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 7 zu Art. 56 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden, SR 642.14, abgekürzt: StHG). Der Steuerpflichtige hat die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig auszufüllen. Insbesondere hat er alle Tatsachen auszuführen, 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: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Aufl. 2004, N 15 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 f. 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 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).

b) aa) Die Anklagebehörde geht davon aus, dass die Angeklagte den Zufluss der amerikanischen Militärrente in den Jahren 2002 bis 2005 nicht deklariert habe. Die Steuerpflichten werden auch bei internationalen wirtschaftlichen Beziehungen regelmässig durch nationales Steuerrecht begründet. Es sind die autonomen Steuerrechtsordnungen des Staates der Ansässigkeit und des Staates der wirtschaftlichen Betätigung, welche die Steuerpflichten anordnen, die sich bei wirtschaftlicher Beziehung zu einem andern Staat als jenem der Ansässigkeit ergeben (E. Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. 1993, S. 47). Erst wenn fest steht, dass überhaupt ein innerstaatlicher Steueranspruch besteht, stellt sich die Frage, ob dieser durch das Doppelbesteuerungsabkommen allenfalls eingeschränkt ist (P. Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 95). Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit



steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (Art. 13 Abs. 1 StG). Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 29 Abs. 1 StG). 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. 35 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge steuerbar. Unter diese Bestimmung fallen auch Einkünfte aus ausländischen Vorsorgeeinrichtungen (vgl. zum gleichlautenden Recht der direkten Bundessteuer Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 39 zu Art. 22 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, abgekürzt: DBG). Die der Angeklagten zugeflossene Altersrente des amerikanischen Militärs stellt somit in der Schweiz grundsätzlich steuerbares Einkommen dar.

Nach Art. 19 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.933.61, abgekürzt: DBA-USA) können Leistungen der Sozialversicherung und andere öffentliche Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat an eine im andern Vertragsstaat ansässige natürliche Person zahlt, in diesem andern Staat besteuert werden. Diese Leistungen können jedoch auch im erstgenannten Vertragsstaat nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Leistung nicht übersteigen. Bei der fraglichen Rente des amerikanischen Militärs handelt es sich um ein solches öffentliches Ruhegehalt. Die Besteuerung dieser Rente in der Schweiz ist somit zulässig. Die amerikanische Steuerbehörde hat darauf ebenfalls eine Steuer erhoben, die mit US \$ 8'655.60 etwa den zulässigen 15% der Bruttorente von US \$ 50'580.-- entspricht.



Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA bestimmt, dass die Schweiz eine Entlastung gewährt für Einkünfte nach Art. 19 Abs. 4 DBA-USA, die in den Vereinigten Staaten besteuert werden können. Die Entlastung umfasst den Abzug der in den Vereinigten Staaten erhobenen Steuer und eine Befreiung von einem Drittel des Nettobetrags der Einkünfte von der schweizerischen Steuer. Die Nettoeinkünfte der Angeklagten aus der US-Militärrente betragen pro Jahr US \$ 41'924.40. Nach Abzug eines Drittels verbleiben US \$ 27'949.60 zur Besteuerung in der Schweiz. Bei einem mittleren Kurs von Fr. 1,2694 für 1 US \$ (vgl. Kurslisten der Eidgenössischen Steuerverwaltung der Jahre 2002 bis 2005) über die Jahre 2002 bis 2005 ergibt dies steuerbare Einkünfte von jährlich Fr. 35'479.20.

bb) Die Angeklagte bezog seit ihrem Zuzug in die Schweiz am 23. September 2002 eine Ruhegehaltsrente der amerikanischen Militärbehörde in der Höhe von jährlich rund US \$ 50'000.--. Sie unterlag als ausländische Arbeitnehmerin bzw. als Ehefrau eines ausländischen Arbeitnehmers vom 23. September 2002 bis 31. Juli 2005 der Quellensteuer (Art. 105 Abs. 1 StG). Gestützt auf Art. 108 Abs. 3 und Art. 111 StG füllten die Steuerpflichtigen jeweils die ergänzende ordentliche Steuererklärung aus. Dabei hätte die Angeklagte die amerikanische Ruhegehaltsrente, die keinem schweizerischen Abzug an der Quelle unterlag, deklarieren müssen (Art. 111 in Verbindung mit Art. 35 Abs. 1 StG). Ab 1. August 2005 wurde sie ordentlich veranlagt. Die Ruhegehaltsrente wurde unbestrittenermassen weder in den ergänzenden Steuererklärungen 2002 bis 2005 noch in der ordentlichen Steuererklärung 2005 deklariert. Dadurch fielen die Veranlagungen zu tief aus, es resultierten Steuerverkürzungen.

Die ergänzende Steuererklärung für das Jahr 2004, in welcher die Angeklagte ihre Rente hätte deklarieren müssen, wurde nur vom Ehemann und nicht von der Angeklagten unterzeichnet. Nach Art. 164 Abs. 2 StG unterschreiben Ehegatten die Steuererklärung gemeinsam. Ist sie nur von einem Ehegatten unterzeichnet, wird dem nicht unterzeichnenden Ehegatten eine Frist eingeräumt. Nach deren unbenutztem Ablauf wird vertragliche Vertretung unter Ehegatten angenommen. Auch bei Vertretung durch einen Dritten muss der Steuerpflichtige die Steuererklärung persönlich unterzeichnen (Art. 168 Abs. 2 StG). Die rechtliche Wirkung der Unterschrift auf der Steuererklärung ist hinsichtlich des Vorwurfs der Steuerhinterziehung von



entscheidender Bedeutung. Mit seiner Unterschrift bestätigt der Steuerpflichtige die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben. Die Unterzeichnung des Formulars erbringt den Beweis der Authentizität der Steuererklärung, weshalb darauf besonderes Gewicht zu legen ist. Daraus ergibt sich, dass aufgrund einer nicht unterzeichneten Steuererklärung keine Veranlagung erfolgen darf. Eine Ausnahme stellt die Ermessensveranlagung dar, wofür es vorliegend aber keine Anhaltspunkte gibt (VRKE I/1 vom 2. März 1995 in Sachen J.E., S. 7). Den Akten ist nicht zu entnehmen, dass die Angeklagte von der Veranlagungsbehörde aufgefordert worden ist, die ergänzende Steuererklärung zu unterzeichnen. Ohne diese Aufforderung kann nicht von einer Vertretung durch den Ehemann ausgegangen werden. Trotzdem wurde die Angeklagte zusammen mit ihrem Ehemann für das Jahr 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 76'300.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Die Veranlagung ist deshalb aber nicht nichtig, sondern lediglich anfechtbar. Sie wurde daher unangefochten rechtskräftig. Für eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung fehlt es jedoch am subjektiven Tatbestand. Ohne ihre Unterschrift hat sie keine Verantwortung für die unvollständige Steuererklärung übernommen. Ihre Unterlassung kann mangels Mahnung auch nicht als Steuerwiderhandlung qualifiziert werden.

cc) Bezüglich der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2004 ist die Angeklagte daher vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freizusprechen.

Die Steuererklärungen 2002, 2003 und 2005 hat die Angeklagte hingegen unterzeichnet. Mit ihrer Unterschrift hat sie die Richtigkeit der sie betreffenden Angaben bestätigt. Bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern 2002, 2003 und 2005 ist der Tatbestand der Steuerhinterziehung deshalb in objektiver Hinsicht 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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 36 ff. zu Art. 175 DBG). Vorsätzlich handelt gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Eventualvorsätzlich handelt, 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 53 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.

Die Anklagebehörde hat auf Ersuchen der Angeklagten am 15. Juni 2009 eine persönliche Anhörung durchgeführt. Die Angeklagte machte dabei geltend, dass sie die Militärrente in den Jahren 2002 bis 2005 in den USA versteuert habe. Sie habe nicht gewusst, dass diese Rente aufgrund des DBA-USA auch in der Schweiz steuerbar sei. Im Strafbescheid fehlen Angaben zum subjektiven Tatbestand. Der Strafbescheid ist diesbezüglich unvollständig. Daraus geht nicht hervor, ob der Angeklagten eine vorsätzliche oder fahrlässige Tatbegehung zur Last gelegt wird. Für die Strafzumessung ist dies jedoch von entscheidender Bedeutung (vgl. nachfolgend E. 4). Die Angeklagte macht geltend, sie habe die Rechtslage bezüglich der Besteuerung der amerikanischen Rente in der Schweiz nicht gekannt. Sie habe die Rente bereits in den USA versteuert und gedacht, dass alles vollkommen getrennt von der Schweiz sei.

bb) Mit ihrer Unterschrift unter die Steuererklärungen 2002, 2003 und 2005 hat die Angeklagte die Richtigkeit der sie betreffenden Angaben bestätigt. Aufgrund ihrer Aussagen ist jedoch davon auszugehen, dass sie nicht vorsätzlich, sondern fahrlässig gehandelt hat. Aus dem Umstand, dass sie die Steuerangelegenheiten in Zusammenarbeit mit einer Treuhandfirma erledigt hat, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die dem Steuerpflichtigen auferlegte Sorgfaltspflicht bei der Erfüllung seiner Verfahrenspflichten wird durch die Bestellung eines Vertreters nicht abgeschwächt. Der Vertretene hat vielmehr bei der Auswahl, Instruktion sowie Überwachung und Überprüfung des Vertreters die gebotene Sorgfalt walten zu lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 72 zur Art. 175 DBG; B. Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Bern 1992, S. 237). Auch eine allenfalls falsche Auskunft eines Steuerberaters vermag sie daher nicht zu entlasten. Im Zweifelsfall hätte sie sämtliche Einkünfte, darunter auch



St.Galler Gerichte

die Rente, in der Schweiz deklarieren müssen, wie ihr dies vom Steuersystem der USA bekannt war. Auch wenn die Rente erst mit dem Zuzug in die Schweiz ausgerichtet wurde, wäre es ihr zuzumuten gewesen, sich direkt bei den zuständigen Steuerbehörden nach einer allfälligen Steuerbarkeit zu erkundigen. In pflichtwidriger Unvorsichtigkeit hat sie dies jedoch unterlassen. Es ist ihr jedoch zugute zu halten, dass sie die Angelegenheit nach Entdeckung des Fehlers zumindest für das Steuerjahr 2006 sogleich bereinigt hat.

cc) Damit hat sich die Angeklagte in den Steuerjahren 2002, 2003 und 2005 der fahrlässigen Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG schuldig gemacht.

4.- a) Nach Art. 248 Abs. 3 StG beträgt die Busse in der 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). Die Strafzumessung richtet sich - unter Vorbehalt abweichender Normen im Steuergesetz - nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen (Egloff, a.a.O., N 38 zu § 236; Th. Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St. Gallen 2007, 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 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. Als grobe Regel gilt, dass das Regelmass der einfachen hinterzogenen Steuer greift, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründe fehlt (Hofer, a.a.O., S. 45, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 91 zur Art. 175 DBG, mit Hinweisen). Das steuerbare Einkommen erhöhte sich für das Jahr 2002 um Fr. 35'000.-- von Fr.



74'200.-- auf Fr. 109'200.--. Die auf 100 Tage umgerechnete hinterzogene Steuer dafür beläuft sich auf Fr. 2'050.-- (Tarif für Verheiratete, gemittelter Steuerfuss 260%). Für 2003 stieg das steuerbare Einkommen von Fr. 92'100.-- um Fr. 35'000.-- auf Fr. 127'100.--, was eine hinterzogene Steuer von Fr. 8'039.80 ergibt (Tarif für Verheiratete, gemittelter Steuerfuss 263%). Vom 1. Januar bis 31. Juli 2005 erhöhte sich das steuerbare Einkommen von 77'900.-- um Fr. 35'000.-- auf Fr. 112'900.--. Die auf 210 Tage umgerechnete hinterzogene Steuer macht dafür Fr. 4'472.25 aus (Tarif für Verheiratete, gemittelter Steuerfuss 263%). Vom 1. August bis 31. Dezember 2005 erhöhte sich das steuerbare Einkommen von Fr. 23'600.-- zum Satz von Fr. 72'300 um Fr. 14'500.-- (5/12 von Fr. 35'000.--) auf Fr. 38'100.-- zum Satz von Fr. 107'300.--, woraus eine hinterzogene Steuer von Fr. 3'037.70 resultiert. Die insgesamt hinterzogene Einkommenssteuer (ohne Zinsen) beläuft sich damit auf Fr. 17'599.75.

c) Die Anklagebehörde ging von einer hinterzogenen Steuer von Fr. 25'187.70 aus und bemass die Busse im Strafbescheid in Würdigung "sämtlicher Umstände" und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln mit Fr. 12'590.--, was der Hälfte von Fr. 25'187.70 entspricht. Welche Umstände gemeint sind, ist dem Strafbescheid nicht zu entnehmen. Namentlich wurden die persönlichen Verhältnisse nicht abgeklärt. Auch in diesem Punkt erweist sich der Strafbescheid als mangelhaft. Im Übrigen ist die Bussenhöhe bereits im Strafbescheid – und nicht erst im Gerichtsurteil – nachvollziehbar zu begründen. Zur Selbstanzeige führte die Anklagebehörde im Strafbescheid aus, diese müsse vollständig alle bisher nicht deklarierten Einkünfte und Vermögenswerte einschliessen. Sie dürfe keine neuen Unrichtigkeiten oder Lücken enthalten. Das Schreiben vom 11. Juni 2007 habe die Steuererklärung 2006 betroffen. Darin sei auf die in Position 3.2 der Steuererklärung deklarierte Rente verwiesen worden. Ein Hinweis auf den Rentenzufluss in den Vorjahren fehle. Erst aufgrund der Nachfrage des Steuerkommissärs sei bekannt geworden, dass die Rente bereits seit 2002 ausbezahlt werde.

Die Angeklagte beantragt, die Busse sei auf einen Fünftel zu reduzieren, da eine Selbstanzeige im Sinn von Art. 248 Abs. 5 StG vorliege. Eine Selbstanzeige sei nicht an eine Formvorschrift gebunden. Im Schreiben vom 11. Juni 2007 an das Steueramt der Gemeinde B sei klar und deutlich auf den Zufluss der Militärrente hingewiesen worden. Seit ihrem Zuzug in die Schweiz vom 23. September 2002 habe sie keine



Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Tätigkeit beim amerikanischen Militär ausgewiesen. Daraus ergebe sich eindeutig, dass die Rente als wiederkehrende Leistung bereits seit 2002 geflossen sein müsse. Eine unmissverständliche, umfassende und vorbehaltlose Offenlegung sämtlicher unversteuerter Werte sei damit gegeben. Mit der aktiven Deklaration sei die Steuerhinterziehung den Behörden angezeigt worden, bevor diese davon Kenntnis gehabt hätten. Sie habe reinen Tisch machen wollen.

d) Beim Verschulden ist von einer leichten bis mittleren Fahrlässigkeit auszugehen. Die Angeklagte ist verheiratet. Ihr aktuelles Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit beträgt rund Fr. 25'000.-- im Jahr, jenes ihres Ehemannes Fr. 75'000.--. Hinzu kommt die Rente des amerikanischen Militärs von rund Fr. 50'000.-- (nach Abzug der US-Steuern). Unterhaltsverpflichtungen bestehen keine. Zu prüfen bleibt, das Verhalten der Angeklagten den Strafmilderungsgrund der Selbstanzeige erfüllt.

aa) Die Selbstanzeige stellt einen Strafzumessungsgrund eigener Art dar und ist zugleich ein Spezialfall der aufrichtigen Reue im Sinn von Art. 48 lit. d StGB (Hofer, a.a.O., S. 46 f.). Eine Selbstanzeige nach Art. 248 Abs. 5 StG setzt voraus, dass die entsprechende Meldung von der steuerpflichtigen Person bzw. ihrem Vertreter ergangen ist. Die Anzeige muss aus eigenem Antrieb erfolgt sein, die steuerpflichtige Person darf nicht unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr gehandelt haben. Die Selbstanzeige muss bei den Steuerbehörden eintreffen, bevor diese von der Steuerhinterziehung Kenntnis haben. Sodann muss der Selbstanzeiger die Behörde bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Die Anzeige soll die Angabe enthalten, dass die steuerpflichtige Person bisher nicht oder unvollständig versteuert hat. Das Wort "Selbstanzeige" muss nicht vorkommen. Aus der Erklärung muss aber deutlich zum Ausdruck kommen, dass bis anhin ungenügend versteuert wurde und dies nun korrigiert werden soll (aufrichtige Reue). Es genügt nicht, wenn lediglich ein Anhaltspunkt über bisher nicht oder nur unvollständig versteuerte Positionen geschaffen wird. So ist es ungenügend, wenn in einer späteren Deklaration ohne weiteren Zusatz der bisher verschwiegene Beginn der Erwerbstätigkeit der Ehefrau angegeben, einer späteren Steuererklärung ein unberücksichtigt gebliebener Lohnausweis einer früheren Veranlagung beigelegt oder ein bisher verheimlichtes Sparbuch stillschweigend im Wertschriftenverzeichnis



aufgeführt wird. Die Meldung muss hinsichtlich der hinterzogenen Faktoren umfassend und vorbehaltlos sein sowie konkrete Angaben über die unversteuerten Werte enthalten. Schliesslich muss sich der Steuerpflichtige ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen (St. Galler Steuerbuch StB 248 Nr. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 124 ff. zu Art. 175 DBG mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

bb) Zusammen mit der Steuererklärung 2006 reichte die Vertreterin der Angeklagten am 11. Juni 2007 ein Schreiben ein (act. 4/7). Darin wird auf Position 3.2 der Steuererklärung 2006 hingewiesen, worin eine Rente der Angeklagten deklariert werde. Es handle sich dabei um Ruhegehalts-Zahlungen des amerikanischen Militärs. Deren Besteuerung werde nach Art. 19 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 1 lit. d DBA-USA vollzogen. Es folgte eine konkrete Berechnung der in der Schweiz steuerbaren Einkünfte. Dem Schreiben beigelegt war ein entsprechender Rentenausweis, worin für das Jahr 2006 eine Brutto-Rente von US \$ 50'580.-- ausgewiesen wurde. Mit diesem Schreiben hat die Angeklagte lediglich Bezug auf die hängige Veranlagung 2006 genommen und die Rente für dieses Jahr deklariert. Das Schreiben war mit dem Betreff "Steuererklärung 2006" versehen, der Rentenausweis betraf das Jahr 2006. Da das Steuerjahr 2006 in jenem Zeitpunkt noch nicht veranlagt war, kann diesbezüglich keine Selbstanzeige vorliegen. Entgegen den Ausführungen der Angeklagten war aus diesem Schreiben keineswegs ersichtlich, dass die US-Rente bereits in den Vorjahren geflossen war. Es wäre durchaus möglich gewesen, dass diese Rente erst ab dem Jahr 2006 ausgerichtet wurde, auch wenn die Angeklagte bereits seit längerer Zeit nicht mehr für die US-Armee tätig war. Es wird zudem mit keiner Silbe erwähnt, dass nicht versteuerte Einkünfte aus den Vorjahren vorhanden sind. Konkrete Angaben zur Höhe der Rente in den Vorjahren wurden ebenfalls nicht gemacht, was für die Angeklagte ein Leichtes gewesen wäre. Mit dem besagten Schreiben sollte hauptsächlich die Berechnung des in der Schweiz steuerbaren Rentenanteils erläutert werden. Folglich wurde damit und mit der erstmaligen Deklaration der Rente im Jahr 2006 lediglich ein Anhaltspunkt geschaffen, dass sie unrichtig besteuert wurde. Es bedurfte der Nachfrage des Steuerkommissärs zum Beginn der Rente, worauf die Vertreterin der Angeklagten erklärte, dass die Rente bereits seit 2002 fliesse und nicht deklariert worden sei. Es liegt somit keine umfassende und vorbehaltlose Selbstanzeige nach Art. 248 Abs. 5 StG vor, welche eine Reduktion der Busse auf einen Fünftel



rechtfertigen würde. Das Verhalten der Angeklagten hat jedoch Züge einer Selbstanzeige, weshalb es im Rahmen der ordentlichen Strafzumessung strafmindernd zu berücksichtigen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 140 zu Art. 175 DBG).

e) In Anbetracht der fahrlässigen Tatbegehung in leichtem bis mittlerem Grad, des strafmindernd zu berücksichtigenden Verhaltens, das zur Aufdeckung der Steuerhinterziehung führte, und der wirtschaftlichen Verhältnisse erscheint eine Busse in der Höhe eines Drittels der hinterzogenen Steuer und damit von Fr. 6'000.-- als angemessen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 400.-- und des Gerichtsverfahrens der Angeklagten zu einem Fünftel aufzuerlegen; vier Fünftel sind vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12).

Eine ausseramtliche Entschädigung wird nur auf Antrag zugesprochen (Art. 98^{ter} VRP in Verbindung mit Art. 263 Abs. 3 des Zivilprozessgesetzes, sGS 941.1). Im vorliegenden Verfahren stellte die Angeklagte keinen solchen Antrag.

Entscheid:

- 1.** X wird vom Vorwurf der Steuerhinterziehung bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2004 freigesprochen.
- 2.** X wird der fahrlässigen Steuerhinterziehung bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2002, 2003 und 2005 schuldig gesprochen und mit einer Busse von Fr. 6'000.-- bestraft.
- 3.** X bezahlt die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 400.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'500.-- zu einem Fünftel; zu vier Fünfteln trägt der Staat die Kosten.