



**Fall-Nr.:** I/1-2010/74  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 02.08.2019  
**Entscheiddatum:** 30.11.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.11.2010**

**Art. 248 Abs. 1 und 3 StG (sGS 811.1). Ein Fussballverein richtete dem Spielertrainer der ersten Mannschaft Spesen aus, welche die tatsächlichen Berufskosten massiv überstiegen und im Vergleich zu den Einkünften im Haupterwerb beträchtlich waren. Der Spielertrainer deklarierte die "Spesen" nicht und machte sich deshalb der Steuerhinterziehung schuldig. Solange das Bussenverfahren mit der hinterzogenen Steuer verknüpft bleibt, wird die Straferhöhung mit der höheren Gesamtbusse über alle Steuerperioden kompensiert. Eine Steuerhinterziehung über mehrere Steuerperioden darf somit höchstens geringfügig strafferhöhend berücksichtigt werden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. November 2010, I/1-2010/74).**

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

in Sachen

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

gegen

A.X., anwesend, Angeschuldigter,

betreffend

Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2004-2006)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- A. u. B. X.-Y. wurden für die Staats- und Gemeindesteuern mit steuerbaren Einkommen von Fr. 53'900.-- (2003), Fr. 50'000.-- (2004), Fr. 41'400.-- (2005) und Fr. 44'900.-- (2006) und jeweils ohne steuerbares Vermögen veranlagt. Die Veranlagungen wurden unangefochten rechtskräftig.

B.- Im Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2007 wurden A. u. B. X.-Y. am 9. Juli 2009 und ein zweites Mal am 5. August 2009 aufgefordert, Bescheinigungen aller Post- und Bankkonti samt Postenauszügen mit Detailangaben zu den Ein- und Ausgängen einzureichen. Aus den Auszügen wurden Gutschriften des FC V. zugunsten von A.X. in der Höhe von Fr. 32'590.-- (2004), Fr. 25'476.-- (2005), Fr. 34'130.-- (2006) und Fr. 28'680.-- (2007) ersichtlich. Am 29. Oktober 2009 eröffnete das kantonale Steueramt für die Steuerjahre 2004 bis und mit 2006 ein Nachsteuerverfahren und hielt fest, die Einkünfte aus der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit von A.X. beim FC V. von Fr. 24'700.-- (2004), Fr. 19'800.-- (2005) und Fr. 28'600.-- (2006) seien steuerlich noch nicht erfasst worden. Nachdem sich A. u. B. X.-Y. nicht hatten vernehmen lassen, wurden sie am 13. November 2009 für 2004 bis 2006 mit Nachsteuern von Fr. 15'635.30 (Kantons- und Gemeindesteuern 2004 bis 2006, davon Zins Fr. 865.15) veranlagt. Die Verfügung wurde unangefochten rechtskräftig.

C.- Die Rechtsabteilung/Strafen des kantonalen Steueramtes leitete am 8. März 2010 gegenüber A.X. gestützt auf die Feststellungen in der Nachsteuerverfügung ein Untersuchungsverfahren wegen nicht deklarerter Einkünfte aus unselbständigem Nebenerwerb als Trainer beim FC V. ein und stellte Bussen in der Höhe von 200% der Nachsteuer ohne Zins in Aussicht. Das Verfahren wurde für die Staats- und Gemeindesteuern am 29. März 2010 mit einem Strafbescheid, mit welchem A.X. unter Auferlegung von Verfahrenskosten von Fr. 500.-- mit Fr. 29'540.-- gebüsst wurde, erledigt. Gegen den Strafbescheid erhob A.X. mit Eingabe vom 27. April 2010 Einsprache beim kantonalen Steueramt.

D.- Am 3. Mai 2010 überwies das kantonale Steueramt die Strafsache der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Der Angeschuldigte nahm keine Einsicht in die Akten und verzichtete auf eine Ergänzung der Einsprache.



## St.Galler Gerichte

Am 30. November 2010 fand die öffentliche Verhandlung statt. Vor Gericht erklärte der Angeschuldigte auf Befragen, er sei davon ausgegangen, die Einkünfte seien Spesenersatz gewesen. Es habe keinen Lohnausweis und keine AHV- und andere Sozialabzüge gegeben. Das Geld habe er zu einem grossen Teil für Spesen gebraucht. Er habe 5 Mal wöchentlich nach V. fahren, andere Fussballspiele anschauen, das Waschen des Tenüs bezahlen, Fussballschuhe kaufen, Weiterbildungskurse in Magglingen bezahlen und zuhause ein Büro, in welchem er Wochen-, Trainings- und Arbeitspläne erstellt habe, betreiben müssen. Oft sei ihm auch weniger als die Pauschale ausbezahlt worden. Zur Frage, was denn mit dem Hinweis auf Prämien im Vertrag vom 4. Januar 2006 gemeint sei, führte der Angeschuldigte aus, das sei mit einem Bonus vergleichbar. Wie hoch die Punkteprämie gewesen sei, wisse er nicht mehr. Es könnten etwa Fr. 20.-- pro Punkt gewesen sein. Im letzten Jahr habe er keine Prämien mehr erhalten; vorher – als die Mannschaft aufgestiegen sei – schon. In V. sei er stets Spielertrainer gewesen. Vorher habe er als professioneller Fussballer, zuletzt beim FC U., wo er am Schluss auch Assistenztrainer gewesen sei, gearbeitet. Dort habe es einen Lohnausweis gegeben. Im Amateurbereich gebe es oft keine Verträge, sondern blosse Abmachungen mit dem Verein. Er sei im Besitz der zweithöchsten Trainerlizenz und dürfe Mannschaften bis zur Challenge-League trainieren. In der Trainerausbildung sei das Administrative kein Thema. In den oberen Ligen habe sowieso jeder einen Berater. In den unteren Ligen mache es zwar jeder selber, aber im Amateurbereich sollten lediglich die Spesen gedeckt sein. Vom Verein sei er nie darauf hingewiesen worden, dass ein Teil der Spesen steuerbar sei. Er habe neben der Tätigkeit beim FC V. immer zu 100% gearbeitet. Fussball habe er hobbymässig betrieben und Trainings- und Arbeitspläne abends zuhause erstellt. Zur Frage, ob er denn die Höhe der Einkünfte aus seiner Nebenerwerbstätigkeit nicht mit jenen der Ehefrau, die ebenfalls im Nebenerwerb tätig gewesen sei und ihre Einkünfte versteuert habe, verglichen habe, führte der Angeschuldigte aus, seine Frau habe im Gegensatz zu ihm einen Arbeitsvertrag gehabt, einen Lohnausweis erhalten und AHV- und andere Sozialbeiträge leisten müssen. Er sei ausgebildeter ... und habe sich nie mit Steuern befasst. Im Nachhinein sei er schlauer. Aus seiner Tätigkeit als ... habe er in den letzten 3 Jahren im Jahresdurchschnitt etwa Fr. 100'000.--, monatlich rund Fr. 8'500.--, verdient. Er habe 2 schulpflichtige Kinder und keine weiteren Unterhaltsverpflichtungen. Das Haus in N. habe er verkauft und sei nach F. in ein neues



## St.Galler Gerichte

Eigenheim gezogen. Im Schlusswort fügte der Angeschuldigte an, die Busse erscheine ihm relativ hoch. Eine Reduktion auf die Hälfte sei angemessen, weil er schlecht informiert gewesen sei.

E.- Das Urteil wurde am 30. November 2010 dem Angeschuldigten mit Kurzbegründung mündlich verkündet und am folgenden Tag den Parteien schriftlich ohne Begründung mitgeteilt. Die Anklagebehörde verlangte am 3. Dezember 2010 innert der gesetzlichen Frist von 10 Tagen eine ausführliche Begründung.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbescheid des kantonalen Steueramtes vom 29. März 2010 wegen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeschuldigte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache ist rechtzeitig erhoben worden. Die Eingabe vom 27. April 2010 erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 3. Mai 2010 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, die Strafe und weist auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hin. Er ist nach Art. 262 Abs. 2 StG „kurz“ zu begründen, die Begründung muss aber ausreichend sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N 3 zu § 251 StG-ZH). Als Anklageschrift kommt dem Strafbescheid im Wesentlichen die Aufgabe zu, den der Anklage zugrunde liegenden Sachverhalt zu konkretisieren und damit dem Angeschuldigten die für seine Verteidigung erforderlichen Informationen zu vermitteln. Der als Sachverhalt umschriebene konkrete Lebensvorgang ist unter einen der gesetzlichen Straftatbestände zu subsumieren. In die Anklageschrift aufzunehmen



ist deshalb die rechtliche Beurteilung der dem Angeschuldigten zur Last gelegten Handlung mitsamt den anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Erscheint die Rechtslage klar, bedarf es dazu keiner besonderen Erörterung. Sodann sind Ausführungen zum Vorleben und den persönlichen Verhältnissen zu machen; erst damit wird die Ausfällung einer dem Verschulden und der Persönlichkeit des Angeschuldigten angemessenen Sanktion ermöglicht (N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 2005, S. 592 ff.).

Der Strafbescheid vom 29. März 2010 bezeichnet den Angeschuldigten sowie seinen damaligen Wohnort, die ihm 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 Begründung wird ausgeführt, die geschilderte Handlung (Nichtdeklaration von Einkünften aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit als Trainer beim FC V. in den Jahren 2004 von Fr. 24'700.--, 2005 von Fr. 19'800.-- und 2006 von Fr. 28'600.--) erfülle den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG. Die Begründungsdichte ist auf dem Hintergrund der im vorangegangenen Nachsteuerverfahren ergangenen Akten genügend. Zur Bemessung der Busse mit Fr. 29'540.-- (200% der Nachsteuer) wird ausgeführt, die Nachsteuer sei auf Fr. 15'635.30 festgesetzt worden. Da die Einkünfte aus der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit trotz klarer Hinweise in den Wegleitungen über drei aufeinanderfolgende Jahre nicht deklariert worden seien, sei von einem schweren Verschulden auszugehen und vom Regelmass abzuweichen. Die Höhe erscheine nach Prüfung der finanziellen und persönlichen Situation als angemessen. Dem Angeschuldigten war es damit möglich, sich aufgrund des Strafbescheids 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 Angeschuldigte bei der Veranlagung der Steuerjahre 2004 bis 2006 eine Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 al. 1 StG begangen hat. 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. Die Bestimmung entspricht im Wortlaut den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 56 Abs. 1 al. 1 des Bundesgesetzes über die



## St.Galler Gerichte

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und deckt sich mit Art. 175 Abs. 1 al. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt: DBG).

a) aa) In objektiver Hinsicht macht sich nach Art. 248 Abs. 1 al. 1 StG strafbar, wer unrichtige (unwahre oder unvollständige) Angaben macht oder Tatsachen verschweigt, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind. Dazu zählt insbesondere die Nichtdeklaration von steuerbaren Leistungen, aber auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 425 f.). Nach der gesetzlichen Umschreibung gilt grundsätzlich jeder Wertzufluss als steuerbares Einkommen (Art. 29 StG), sofern das Steuergesetz nicht selber eine Ausnahme von der Steuerpflicht vorsieht. Die Ausnahmen werden in Art. 37 StG abschliessend aufgezählt. Nach dem Prinzip der Gesamtreineinkommenstheorie, wie es auch der direkten Bundessteuer und den Steuergesetzen anderer Kantone zu Grunde liegt, werden grundsätzlich alle Vermögenswerte, die einer steuerpflichtigen Person während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, gesamthaft als Einkommen besteuert. Es ist daher bei jedem einzelnen Vermögenszufluss zu prüfen, ob dieser einen Vermögenszugang bewirkt oder nicht (Urteil des Bundesgerichts 2P.303/2001 vom 6. September 2002, E. 4.6 mit weiteren Hinweisen).

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 StHG). Der Steuerpflichtige hat die Steuererklärung wahrheitsgetreu und vollständig auszufüllen. Er hat im Sinn der Einkommens- und Vermögensgeneralklausel sämtliche Faktoren von sich aus offenzulegen und die steuerrechtliche Würdigung den Veranlagungsbeamten zu überlassen. Die Steuerbehörde kann die Steuern nur dann nach Massgabe der Gesetze gleichmässig festsetzen und erheben, wenn ihr sämtliche rechtserheblichen Tatsachen bekannt sind, die für die Rechtsentscheidung relevant sind. Selbst eine vom Deklarierenden vertretbare Rechtsauffassung rechtfertigt das Weglassen einer Tatsache nicht (vgl. Th. Hofer, Strafzumessung bei der Hinterziehung direkter Steuern, Zürich/St. Gallen 2007, S. 195).



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. Die Veranlagungsbehörde darf darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige zutreffend deklariert und wahrheitsgemäss Auskünfte erteilt, es sei denn, die Unklarheit oder die Unvollständigkeit sei augenfällig (Sieber, a.a.O., N 6a f. zu Art. 56 StHG).

bb) Der Angeschuldigte deklarierte in den Steuererklärungen 2004 bis und mit 2006 Taggelder der Arbeitslosenversicherung von Fr. 17'400.-- (Januar bis April 2004) sowie Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Tätigkeit als ... bei der L. AG von Fr. 35'833.-- (Mai bis Dezember 2004), Fr. 63'984.-- (2005) und Fr. 71'526.-- (2006). In den Steuererklärungen 2004 und 2005 bezeichnete er sich zudem auch als selbständig erwerbend, ohne allerdings Geschäftsabschlüsse vorzulegen und Einkünfte oder Verluste zu deklarieren. Für das Jahr 2004 gab er noch den FC U. als Arbeitgeber an, obwohl dieses Anstellungsverhältnis – wie dem Lohnausweis für das Jahr 2003 zu entnehmen ist – per 30. Juni 2003 beendet war.

Der Angeschuldigte war in den Jahren 2004 bis 2006 beim FC V. als Spielertrainer tätig. Für die Zeit ab 1. Juli 2006 liegt ein Anstellungsvertrag vom 4. Januar 2006 in den Akten. Danach war er als Trainer im Nebenamt für die in der 1. Liga spielende Mannschaft angestellt. Der Klub verpflichtete sich, ihm monatlich (Juli-November, Februar-Juni) pauschal Fr. 2'700.-- als "Spesen" auszurichten. Im Zusatz zum Anstellungsvertrag wurden neben den monatlichen "Spesenzahlungen" Erfolgsprämien auf Ende Saison von Fr. 8'000.-- (1./2. Platz), Fr. 6'000.-- (3./4. Platz), Fr. 4'000.-- (5.-7. Platz) und Fr. 2'000.-- (8.-10. Platz) sowie von rund 6% des Reingewinns aus den Cup-Spielen bei einer allfälligen Qualifikation für die Hauptrunde des Swisscom-Cups vereinbart. Für die Anstellung vor dem 1. Juli 2006 liegt kein Vertrag vor. Seit dem 27. Februar 2004 zahlte der FC V. dem Angeschuldigten regelmässig als "Spesen" und Prämien bezeichnete Vergütungen aus. Gemäss Bankauszügen betragen die Leistungen Fr. 32'590.-- im Jahr 2004, Fr. 25'476.-- im Jahr 2005 und Fr. 34'130.-- im Jahr 2006. Im Detail setzen sich die Beträge wie folgt zusammen:

27.02.04 Spesen 1'800.--, Schirispenen 1'000.-- 2'800.--



## St.Galler Gerichte

29.03.04 Spesen 1'800.—

29.04.04 Spesen 1'800.--, Juniorenbetreuung 4'000.--,

Vorschuss Schiri 1'400.-- 7'200.—

27.05.04 Spesen 1'800.—

18.06.04 Spesen, Schiriabrechnung 170.-- 10'790.—

30.07.04 Spesen 1'800.—

27.08.04 Spesen 1'800.—

29.09.04 Spesen 1'800.--, -Passivausweise 200.--, -Matchball 100.-- 1'500.—

28.10.04 Spesen 1'800.--, Vergütung Auto 300.--, -Sitzplätze FCZ 440.- 1'660.—

29.11.04 Spesen 1'800.--, -Textildrucke 360.-- 1'440.—

**Total 2004 32'590.—**

28.02.05 Spesen 1'800.-- 1'800.—

31.03.05 Spesen 1'800.--, Kursgeld A-Diplom 375.-- 2'175.—

29.04.05 Spesen 1'800.—

30.05.05 Spesen 1'800.--, -Matchbälle FC U. 200.--, -Sponsor-

lauf 04 144.-- 1'456.—

28.06.05 Spesen 1'800.--, Prämien 4'000.-- und 3'070.--, Diplom 375.-- 9'245.—

28.07.05 Spesen 1'800.—



## St.Galler Gerichte

30.08.05 Spesen 1'800.—

30.09.05 Spesen 1'800.—

28.10.05 Spesen 1'800.—

29.11.05 Spesen 1'800.—

**Total 2005 25'476.—**

27.02.06 Spesen 1'800.—

30.03.06 Spesen 1'800.—

28.04.06 Spesen 1'800.—

30.05.06 Spesen 1'800.—

11.07.06 Spesen 13'530.—

31.07.06 Spesen Juli 06 2'700.—

31.08.06 Spesen 2'700.—

29.09.06 Spesen 2'700.—

31.10.06 Spesen 2'700.—

30.11.06 Spesen 2'700.--, -Matchball Liga 100.-- 2'600.—

**Total 2006 34'130.—**

Die Vorinstanz hat die zusätzlichen steuerbaren Einkünfte anhand dieser Gutschriften ermittelt, wobei sie im Jahr 2004 irrtümlicherweise die Zahlung vom 27. Februar 2004 über Fr. 2'800.-- nicht berücksichtigt hat und dementsprechend von Fr. 29'790.--



## St.Galler Gerichte

ausgegangen ist. Von den Einkünften hat sie pauschale Spesen von Fr. 5'000.-- im Jahr 2004 und von je Fr. 6'000.-- in den Jahren 2005 und 2006 abgezogen.

cc) Nach Art. 30 Abs. 1 StG, der sich im Wortlaut mit Art. 17 Abs. 1 DBG deckt, sind alle Einkünfte aus privat- 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. Darunter fallen in erster Linie der Lohn, aber auch alle Lohnzulagen, ungeachtet der Gründe, aus denen sie ausgerichtet werden. Von praktischer Bedeutung sind unter anderem Spesenvergütungen, welche die effektiven Auslagen des Arbeitnehmers übersteigen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 30 und 32 zu Art. 17 DBG). Übersteigt die Vergütung des Arbeitgebers die effektiv entstandenen Unkosten, ist der übersteigende Teil Lohn. Dies ist insbesondere bei Pauschalspesen der Fall, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ausrichtet. Solche Pauschalspesen sind im vollen Umfang den steuerbaren Einkünften zuzurechnen, sofern sie nicht auf einem von den Veranlagungsbehörden genehmigten Spesenreglement beruhen. Abgezogen werden können selbstverständlich die pauschalen oder nachgewiesenen tatsächlichen Berufskosten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 53 zu Art. 17 DBG).

Der Angeschuldigte bestreitet die Höhe der von der Anklagebehörde zusätzlich besteuerten Nettozuflüsse von Fr. 24'790.-- im Jahr 2004, Fr. 19'476.-- im Jahr 2005 und Fr. 28'130.-- im Jahr 2006 nicht. Sie lassen sich anhand der Kontoauszüge nachvollziehen. Auch wenn einzelne Positionen, wie die Vergütung für die Benutzung eines Privatautos von Fr. 300.-- im Jahr 2004 und die Erstattung eines Kursgeldes und der Kosten eines Diploms von je Fr. 375.-- im Jahr 2005 möglicherweise im Zusammenhang mit der Ausübung des Berufs tatsächlich entstandene Kosten abgelten, wurde den Berufskosten mit jährlichen Pauschalspesen von Fr. 5'000.-- (2004) und Fr. 6'000.-- (2005 und 2006) ohne Nachweis tatsächlicher Auslagen in dieser Höhe grosszügig Rechnung getragen, zumal Art. 39 StG in Verbindung mit Art. 22 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) und Anhang zu Art. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigen bei der direkten Bundessteuer SR 642.118.1, AS 2003 S. 3309, AS 2004 S. 3559, AS 2005 S. 4815) bei einer unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit pauschale Berufskosten von



## St.Galler Gerichte

jährlich lediglich Fr. 2'200.-- vorsehen. Dies gilt insbesondere auch für das Jahr 2004, in welchem eine Vergütung von Fr. 2'800.-- unberücksichtigt geblieben ist.

Dementsprechend ist der Tatbestand von Art. 248 Abs. 1 al. 1 StG in objektiver Hinsicht im Ausmass der von der Vorinstanz berücksichtigten Nettozuflüsse aus der unselbständigen Nebenerwerbstätigkeit des Angeschuldigten in den Jahren 2004 bis 2006 erfüllt.

b) aa) In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand von Art. 248 Abs. 1 al. 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 Schweizerischen Strafgesetzbuches (SR 311.0, abgekürzt: StGB). Der Nachweis der subjektiven Tatbestandselemente obliegt der Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 38/39 zu Art. 175 DBG). Vorsätzlich verübt ein Delikt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Fahrlässige Tatbegehung liegt laut Art. 12 Abs. 3 StGB vor, wenn der Täter die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn er die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (vgl. Sieber, a.a.O., N 33 zu Art. 175 DBG).

bb) Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands hat die Anklagebehörde das Verschulden als schwer bezeichnet, weil der Angeschuldigte in drei aufeinanderfolgenden Jahren Steuern hinterzogen habe. Trotz klarer Hinweise in den Wegleitungen zu den Steuererklärungen seien die Einkünfte aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit als Trainer beim FC V. über 3 Kalenderjahre nicht deklariert worden. Ob sie das Verhalten des Angeschuldigten als vorsätzlich oder als fahrlässig würdigte, geht weder aus dem Schuldspruch noch aus der Begründung hervor. Indem sie vom Regelmass abwich und die Strafe auf 200% der Nachsteuer festsetzte, ging sie wohl von einem vorsätzlichen Handeln aus.

Der Angeschuldigte hält dem entgegen, die Vergütungen seien als Spesenentschädigungen ausgerichtet worden. Der Verein habe weder



Lohnabrechnungen mit Sozialversicherungsabzügen noch Lohnausweise ausgestellt. Er habe sich daher zu diesen Spesenentschädigungen aus steuerlicher Sicht keine weiteren Gedanken gemacht und diese über die gesamte Periode nie angegeben in der Meinung, dies sei rechtens. Es habe nie Anzeichen gegeben, dass er etwas falsch gemacht habe. Dass aus seiner konsequenten Haltung deshalb auf ein schweres Verschulden geschlossen werde, könne er nicht nachvollziehen. In der Hauptverhandlung brachte der Angeschuldigte zudem vor, es seien tatsächlich hohe Kosten entstanden für die Fahrten zwischen N. und V. und zu Spielen der eigenen und fremder Mannschaften, das Büro zuhause, die Administration und die Weiterbildung.

cc) Die Vergütungen, die der Angeschuldigte als Spielertrainer in den Steuerjahren 2004 bis 2006 vom FC V. erhielt, waren im Vergleich zu seinen übrigen deklarierten Erwerbseinkünften beträchtlich (40, 45 und 60% der Einkünfte aus unselbständiger Haupterwerbstätigkeit samt Ersatzeinkünften aus der Arbeitslosenversicherung im Jahr 2004; vgl. zur Bedeutung der Höhe der nicht deklarierten Erwerbseinkünfte Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 51 zu Art. 175 DBG mit Hinweis auf die Rechtsprechung). Der Angeschuldigte war zudem vor seinem Engagement beim FC V. für den FC U. als Spieler und Trainer tätig. Die Vergütung, die er dort erhielt, war zwar rund doppelt so hoch (Fr. 36'620.-- für die Zeit vom 1. Januar bis 30. Juni 2006) wie jene beim FC V. und wurde vom Arbeitgeber mit einem Lohnausweis bestätigt. Trotzdem musste ihm nicht zuletzt aufgrund seiner Berufs- und Branchenerfahrung und seinen im Trainervertrag vereinbarten Pflichten klar sein, dass auch in der 1. Liga insbesondere für Trainer Löhne bezahlt werden und die Zahlungen des FC V. nicht lediglich Spesenersatz darstellten, sondern in erster Linie seine Tätigkeiten für den Verein, vorab als Spielertrainer der 1. Mannschaft, abgelten sollten. Er war nicht nur Trainer, sondern zugleich auch Spieler. Aus seiner früheren Tätigkeit als Profispieler war ihm bekannt, dass diese Löhne steuerbares Einkommen darstellen. Mit dem Verein war zudem die Leistung von Prämien vereinbart, die nach Angaben des Angeschuldigten mit einem Bonus vergleichbar sind. Unter anderem wegen dieser Prämien erhielt der Angeschuldigte in den Jahren 2004 bis und mit 2006 vom FC V. Leistungen, die deutlich über den als Spesen bezeichneten Pauschalen von Fr. 18'000.-- (2004 und 2005) und Fr. 22'500.-- (2006), nämlich bei Fr. 32'590.-- (2004), Fr. 25'476.-- (2005) und Fr. 34'130.-- (2006), lagen. Aufgrund dieser Umstände ist davon auszugehen, dass der Angeschuldigte wusste, dass die Vergütungen des FC V.



seine für die Besteuerung massgebende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch nach Abzug der Kosten in erheblichem Ausmass erhöhte. Damit steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass er sich der Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Daraus ist zu schliessen, dass er willentlich eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz) hat (vgl. BGE 114 Ib 27 E. 3a; Hofer, a.a.O., S. 68 f.).

c) Zusammenfassend steht damit fest, dass der Angeschuldigte mit der Nichtdeklaration der Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Spielertrainer beim FC V. den Tatbestand der vorsätzlichen Steuerhinterziehung gemäss Art. 248 Abs. 1 al. 1 StG erfüllt hat.

4.- 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 (vgl. 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).

Ausgangspunkt für die Strafzumessung ist der einfache Betrag der hinterzogenen Steuer und nicht – wovon die Anklagebehörde ausgeht – der Nachsteuer. Dieses Regelmass soll dann greifen, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 91 zu Art. 175 DBG mit Hinweisen). Die Erhöhung des steuerbaren Einkommens (nach Berücksichtigung der Veränderungen beim Selbstbehalt für die Krankheitskosten) im Jahr 2004 um Fr. 24'700.--, im Jahr 2005 um Fr. 19'800.-- und im Jahr 2006 um Fr. 28'600.-- führt unbestrittenermassen zu einer hinterzogenen Steuer



## St.Galler Gerichte

von Fr. 14'770.15 (Nachsteuer ohne Zins, vgl. Nachsteuerverfügung vom 13. November 2009).

Die Anklagebehörde hat die Erhöhung der Busse auf 200% der Nachsteuer damit begründet, der Angeschuldigte habe die Steuern in drei aufeinanderfolgenden Steuerjahren hinterzogen. Zwar ist die Strafzumessung bei der mehrfachen Tatbegehung im Rahmen von Art. 47 StGB in Analogie zu Art. 49 StGB zu beurteilen. Straferhöhend würde sich somit auswirken, wenn während mehreren Steuerperioden systematisch falsch deklariert wurde. Solange jedoch das Bussenverfahren mit der hinterzogenen Steuer verknüpft bleibt, wird die Straferhöhung mit der höheren Gesamtbusse über alle Steuerperioden kompensiert (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 38a zu Art. 56 StHG). Eine Steuerhinterziehung über mehrere Steuerperioden darf somit höchstens marginal strafferhöhend gewertet werden – 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. In der Praxis wird – wie der Strafbescheid vom 29. März 2010 zeigt – das Strafzumessungskriterium der mehrjährigen Steuerhinterziehung in unverhältnismässigem Mass strafferhöhend gewichtet (vgl. Hofer, a.a.O., S. 124 f. mit Hinweisen).

Angesichts des erheblichen Verschuldens des Angeschuldigten und seiner persönlichen Umstände, namentlich des monatlichen Nettoeinkommens von rund Fr. 8'500.-- und seiner Unterhaltsverpflichtungen, erscheint es gerechtfertigt, die Busse auf die Höhe der hinterzogenen Steuer, d.h. auf (gerundet) Fr. 14'700.--, festzusetzen.

5.- Für die Untersuchung wegen Steuerhinterziehung werden gemäss Art. 262 Abs. 1 Satz 2 StG Kosten berechnet. Der Angeschuldigte, der wegen Steuerhinterziehung schuldig zu sprechen ist, hat dementsprechend die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 500.-- zu bezahlen. Mangels besonderer Bestimmungen gelten im Steuerstrafverfahren die Vorschriften über das Rekursverfahren bei der Veranlagung für die Staatssteuer sachgemäss (Art. 269 StG). Folglich hat derjenige die Kosten der gerichtlichen Beurteilung zu tragen, dessen Begehren ganz oder teilweise abgewiesen werden (vgl. Art. 95 Abs. 1 VRP). Die



Einsprache des Angeschuldigten richtete sich gegen die Strafzumessung im Strafbescheid. Der Schuldspruch blieb unbestritten. Die Steuerbusse ist um rund die Hälfte zu reduzieren. Entsprechend dringt der Angeschuldigte mit seinem Begehren um angemessene Reduktion der Busse durch. Bei diesem Ausgang sind die Kosten für die gerichtliche Beurteilung dem Staat aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12).

### **Entscheid:**

1. A.X. wird für die Steuerjahre 2004 bis 2006 der vorsätzlichen

Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und mit einer Busse

von Fr. 14'700.-- bestraft.

2. A.X. bezahlt die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 500.--.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- (Entscheidgebühr) trägt der Staat.