

**Kantonale direkte Steuern. Art. 6 EMRK. Art. 127 Abs. 2 BV. Art 91 Abs. 1, Art. 92 Abs. 4 VRPV. Art. 186 Abs. 1, Art. 188 Abs. 3 i.V.m. Art. 209 StG. Nachsteuerverfahren. Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten. Die Kompetenz zur Verfolgung und Bestrafung von Verletzungen von Verfahrenspflichten (und Steuerhinterziehung) liegt bei den Steuer(justiz-)behörden aller Stufen. Die (zu Recht) fehlende Zustellung der Strafverfügung des Amtes für Steuern Uri an die Staatsanwaltschaft vermag den Eintritt der Rechtskraft nicht zu hindern. Bei der Busse wegen Verletzung von steuerrechtlichen Verfahrenspflichten handelt es sich um eine Ordnungsbusse, die jedoch eine eigentliche Strafe und nicht bloss eine disziplinarische Massnahme darstellt. Die strafprozessualen Garantien der EMRK (vorab Art. 6 EMRK) sind zu beachten. Der Veranlagungsbehörde stehen im Nachsteuerverfahren die gleichen Befugnisse zu wie im Veranlagungsverfahren. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist Art. 6 EMRK nicht auf die Nachsteuer anwendbar. Diese stellt keine Strafsanktion dar. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung der zu wenig veranlagten Steuer. Es stellt ein rein fiskalrechtliches Verfahren dar. Die Vorinstanz hat das Nachsteuer- und das Hinterziehungsverfahren getrennt. Die Garantien von Art. 6 EMRK, namentlich das Aussageverweigerungsrecht, finden auf das Nachsteuerverfahren keine Anwendung. Zuzufolge der nachträglichen Trennung der zwei hängigen Verfahren können sich die strafprozessualen Grundsätze nicht mehr auf das Nachsteuerverfahren auswirken. Der Beschwerdeführer wurde im Nachsteuerverfahren zu Recht angehalten, seiner Pflicht zur Selbstdeklaration bzw. zur Nachreichung der gewünschten Belege nachzukommen. Er kann sich im Nachsteuerverfahren nicht auf das Aussageverweigerungsrecht berufen.**

Obergericht, 22. Januar 2010, OG V 08 53

(Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten ab, soweit darauf einzutreten war, BGE 2C\_175/2010 vom 21.07.2010.)

## **Sachverhalt**

A.

Mit Verfügung vom 25. Februar 2008 wurde X und Y durch das Amt für Steuern Uri gestützt auf Art. 209 StG infolge Verletzung der Verfahrenspflichten eine Ordnungsbusse in Höhe von Fr. 500.-- auferlegt. Die sowohl von X als auch Y gemeinsam dagegen erhobene Einsprache vom 25. März 2008 wurde mit separaten Entscheiden vom 26. September 2008 in dem Sinne gutgeheissen, als die Ordnungsbusse von insgesamt Fr. 500.-- gemäss den individuellen Steuerfaktoren auf X und Y aufgeteilt wurde, wobei der Anteil von X Fr. 480.--, jener von Y Fr. 20.-- betrug. Materiell wurden die Einsprachen abgewiesen. X und Y wurde je ein separater Einspracheentscheid zugestellt.

B.

Gegen die beiden separaten Einspracheentscheide vom 26. September 2008 erhoben X und Y am 21. Oktober 2008 mit gemeinsamer Rechtsschrift Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Obergericht des Kantons Uri (Verwaltungsrechtliche Abteilung) und beantragten die Aufhebung der beiden Einspracheentscheide vom 26. September 2008 und der Bussenverfügung vom 25. Februar 2008, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse für sämtliche Instanzen.

Auf die Begründung dieser Anträge wird - soweit erforderlich - in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Aus den Erwägungen:**

5. Der Beschwerdeführer rügt u.a. die Verletzung von Art. 92 Abs. 4 VRPV. Er macht dazu im Wesentlichen geltend, dass die Bussenverfügung vom 25. Februar 2008 nicht, wie in Art. 92 Abs. 4 VRPV vorgesehen, der Staatsanwaltschaft zugestellt worden und damit nicht in Rechtskraft erwachsen sei.

a) Bei der zugrunde liegenden Bussenverfügung des Amtes für Steuern Uri handelt es sich um eine Strafverfügung einer Verwaltungsbehörde i.S.v. Art. 92 Abs. 4 VRPV. Der umstrittene Art. 92 Abs. 4 VRPV bestimmt, dass alle Strafverfügungen, die nicht im Ordnungsbussenverfahren erledigt werden, auch der Staatsanwaltschaft zuzustellen sind. Diese kann anstelle der Strafverfügung einen Strafbefehl erlassen oder das ordentliche Strafverfahren einleiten. Beabsichtigt sie das zu tun, hat sie diese Absicht der Verwaltungsbehörde, welche die Strafverfügung erlassen hat, und dem Betroffenen innert zehn Tagen mitzuteilen. Andernfalls erwächst die Strafverfügung in Rechtskraft.

b) Betreffend die Verletzung von Verfahrenspflichten (und Steuerhinterziehung) liegt die Kompetenz zur Verfolgung und Bestrafung bei den Steuer(justiz-)behörden aller Stufen, zumal es sich bei den Verfahrenspflichtverletzungen um blosser Übertretungen handelt, für die nur Bussen ausgefällt werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, VB zu §§ 234 - 264 N. 12 f.). Die Ordnungswidrigkeiten werden somit durch die Steuerbehörden im Verwaltungsverfahren beurteilt (Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 20). Art. 1 Abs. 2 VRPV behält abweichende Vorschriften des Bundes und des Kantons ausdrücklich vor. Die (zu Recht) fehlende Zustellung der Strafverfügung des Amtes für Steuern Uri vom 25. Februar 2008 an die Staatsanwaltschaft vermag den Eintritt der Rechtskraft demnach nicht zu hindern.

6. Der Beschwerdeführer will weiter die ihm auferlegte Busse als eigentliche Strafe - und nicht (bloss) als Ordnungsbusse - qualifiziert wissen. Gestützt auf Art. 91 Abs. 1 VRPV macht er geltend, dass in der Bussenverfügung vom 25. Februar 2008 - nach vorheriger Androhung - die "Strafe" ausgefällt worden sei, die der anzuwendende Erlass für den Fall des Ungehorsams vorsehe. Dabei bestreitet er die Qualifikation der ihm auferlegten Busse (lediglich) als "Ordnungsbusse". Zu prüfen ist demnach, ob die Gesetzesbestimmung von Art. 209 StG dem Strafrecht oder dem Disziplinarrecht oder gar beiden gleichzeitig zuzuordnen ist.

a) Art. 91 Abs. 1 VRPV besagt, dass neben der Ersatzvornahme und dem unmittelbaren Zwang die Behörde nach vorheriger Androhung die Strafe ausfällen kann, die der anzuwendende Erlass für den Fall des Ungehorsams vorsieht. Nach Art. 209 StG wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht (lit.a). Die Busse beträgt gemäss Art. 209 Abs. 2 StG bis zu Fr. 1'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10'000.--. Steuerstrafprozessrecht sowie Organisation und Zuständigkeiten der Behörden bleiben Sache der kantonalen Gesetzgebung (Roman Sieber, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N. 4 zu Vorb. Art. 55-58 StHG). Gemäss ernerischem Recht trifft das zuständige Amt, nämlich das Amt für Steuern, nach Abschluss der Untersuchung eine Straf- oder Einstellungsverfügung, die sie der betroffenen Person schriftlich eröffnet (Art. 217 Abs. 1 StG). Die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, über das Veranlagungsverfahren und das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gelten sinngemäss (Art. 217 Abs. 2 StG).

b) Der Steueranspruch des Gemeinwesens sowie der verfassungsmässige Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) lassen sich nur richtig durch- bzw. umsetzen, wenn die am Steuerverfahren beteiligten Personen wahrheitsgetreu und vollständig ihre Mitwirkungspflichten erfüllen. Das Steuerstrafrecht bezweckt daher nicht nur die Aufrechterhaltung der Steuerordnung, sondern dient auch dem Schutz des Steueranspruches des Gemeinwesens (BGE 121 II 264 f. E. 4b, 121 II 282 f. E. 3b; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl., Muri-Bern 2009, VB zu §§ 235 - 241 N. 1; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 234 N. 1).

c) Wurden früher die Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 209 StG) sowie die infolge einer Steuerhinterziehung (Art. 210 StG) auferlegten Strafsteuern lediglich als Massnahmen des Verwaltungszwanges eingestuft, werden dieselben heute nach h.L. und Rechtsprechung als echte kriminalrechtliche Strafen qualifiziert (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, a.a.O., VB zu §§ 235 - 241 N. 4). Ordnungswidrigkeiten sind dabei die als solche bezeichneten oder die mit einer Ordnungsbusse bedrohten Übertretungen. Das Steuerstrafrecht ist demnach echtes Strafrecht. Die Strafe ist Ersatzzwang (Urs R. Behnisch, a.a.O., S. 18). Diese heute vorherrschende Sicht des strafrechtlichen Charakters legt schon die Systematik des Steuerharmonisierungsrechts nahe, welche die Verletzung von Verfahrenspflichten dem Steuerstrafrecht (sechster Titel des StHG) zuordnet. Die Marginalie "Verletzung von Verfahrenspflichten" ist verwirrend, weil an sich sämtliche Steuerstrafnormen Deklarations- und Offenbarungspflichten unter Schutz stellen. Weil der staatliche Steueranspruch hier nicht verletzt ist, handelt es sich um ein abstraktes Gefährdungsdelikt und einer ausgefallenen Ordnungsbusse kommt Strafcharakter zu. Zudem dient die Busse mit einem Höchstbetrag von immerhin Fr. 10'000.-- der Unrechtsvergeltung und der Vorbeugung. Daher ist sie eine Strafe im gemeinstraftrechtlichen Sinn. Für die Würdigung als echte Strafe spricht sodann die Überlegung, dass die Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten sich keineswegs darin erschöpft, ein der Durchsetzung des Verfahrensrechts dienendes Mittel des Verwaltungszwanges zu sein, wenngleich ihr diese Funktion als blosses Beugemittel ebenfalls zukommen mag (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., § 234 N. 3 m.H.). Die Bestrafung von Verfahrenspflichtverletzungen ist nicht Selbstzweck. Art. 209 StG dient vielmehr der Durchsetzung derjenigen Pflichten, die dem Bürger auferlegt sind, um der Steuerbehörde die wahrheitsgetreue und vollständige Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen zu erlauben. Erfüllt der Steuerpflichtige diese Pflichten nicht, besteht die Gefahr, dass die Steuerbemessungsgrundlagen falsch ermittelt werden und die Steuer verkürzt wird. Die Busse hat repressiven und präventiven Charakter. Dass sie zugleich ein Mittel des Verwaltungszwanges darstellt, ändert daran nichts.

Somit ist belegt, dass es sich bei der vorliegenden Busse um eine Ordnungsbusse handelt, die jedoch eine eigentliche Strafe und nicht bloss eine disziplinarische Massnahme darstellt.

7. Die Qualifikation der dem Beschwerdeführer auferlegten Busse nach Art. 209 StG als echte (kriminalrechtliche) Strafe - auch wenn es sich vorliegend um eine Ordnungswidrigkeit und demnach um eine Ordnungsbusse handelt - führt dazu, dass bei der Umsetzung der steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben die verfassungsmässigen Grundsätze (Art. 127 ff. BV) sowie die strafprozessualen Garantien der EMRK (vorab Art. 6 EMRK) zu beachten sind. Der Beschwerdeführer behauptet diesbezüglich, es sei nicht zulässig gewesen, ihn im Rahmen des Nachsteuerverfahrens zur Herausgabe von Unterlagen zu zwingen, da Art. 6 EMRK besage, dass niemand verpflichtet sei, sich selber zu belasten.

a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine

rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer erhoben (Art. 186 Abs. 1 StG). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich, vielmehr kommt es auf die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde bei der Veranlagung an (BGE 2A.706/2006 vom 01.03.2007 E. 2.1 m.H.; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 345).

Nach Art. 160 Abs. 1 StG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und Steuerpflichtiger grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin arbeiten. Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 163 Abs. 1 StG). Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 161 Abs. 2 StG), dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Demgegenüber prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 167 Abs. 1 StG). Daher soll Art. 209 StG Wahrheit und Vollständigkeit bei der Feststellung des steuerrechtlich relevanten Sachverhaltes gewährleisten. Die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten dürfen nur im Rahmen von Veranlagungs- (einschliesslich Nachsteuer-) sowie Inventarverfahren mit Strafe für den Unterlassungsfall bedroht werden; in Steuerstrafverfahren ist das Mitwirkungsverweigerungsrecht der beschuldigten Person zu beachten, womit ihr keine Verfahrenspflichten auferlegt, geschweige denn bei deren Nichterfüllung Strafen angedroht oder ausgefällt werden dürfen. Der Straftatbestand des Art. 209 StG verliert demzufolge seine Geltungskraft, sobald ein Strafverfahren eingeleitet und der nun mehr beschuldigten Person eröffnet worden ist bzw. - angesichts des Verdachts auf ein Steuerdelikt und seitens der Behörde ins Auge gefassten Untersuchungsmassnahmen - hätte eröffnet werden müssen (Roman Sieber, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I / 2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 8 zu Art. 174 DBG).

b) Der Veranlagungsbehörde stehen im sogenannten Nachsteuerverfahren die gleichen Befugnisse zu wie im Veranlagungsverfahren (Art. 188 Abs. 3 StG). Zwar obliegt in diesem Zusammenhang der Beweis einer unvollständigen Besteuerung den Steuerbehörden. Ergibt sich aber die Überzeugung, dass die entdeckten Elemente nicht versteuert worden sind mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, lässt es sich rechtfertigen, dem Steuerpflichtigen den Gegenbeweis aufzuerlegen (BGE 121 II 284 f. E. 3c/aa, 266 f. E. 4c/aa; BGE 2A.706/2004 vom 08.07. 2005 E. 4, je m.H.).

c) Der sechste Teil des StG über das Steuerstrafrecht ist in zwei Titel unterteilt, wovon sich der Erste der Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung (inkl. Inventarpflichtverletzung) widmet. Der zweite Titel behandelt demgegenüber die Steuervergehen. Während die Verfahrenspflichtverletzungen und Steuerhinterziehungen als blosse Übertretungen durch die Steuerbehörden verfolgt werden, sind im Bereich der Steuervergehen die ordentlichen kantonalen Strafverfolgungsbehörden zuständig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 234 - 264 N. 13). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist Art. 6 EMRK nicht auf die Nachsteuer anwendbar, da diese keine Strafsanktion darstellt. Das Nachsteuerverfahren bezweckt einzig die Nachforderung der zuwenig veranlagten Steuer (BGE 121 II 283 E. 3b, 121 II 265 E. 4b; StR 53/1998 S. 743). Es stellt daher ein rein fiskalrechtliches Verfahren dar, auf welches Art. 6 EMRK eben keine Anwendung findet (BGE 121 II 283 E. 3b; vgl. auch ASA 67 S. 470 E. 4; StE 2000 E 97.41 Nr. 12). Auch wenn die Steuerverwaltung das Nachsteuerverfahren vorerst zusammen mit dem Hinterziehungsverfahren geführt und erst die Vorinstanz die beiden Verfahren denn schliesslich getrennt hat, finden die Garantien von Art. 6 EMRK, namentlich

das Aussageverweigerungsrecht, keine Anwendung. Zuzufolge der nachträglichen Trennung der zwei hängigen Verfahren können sich die strafprozessualen Grundsätze also nicht mehr auf das Nachsteuerverfahren auswirken. Demnach wurde der Beschwerdeführer im Nachsteuerverfahren zu Recht angehalten, seiner Pflicht zur Selbstdeklaration bzw. zur Nachreichung der gewünschten Belege nachzukommen. Der Beschwerdeführer kann sich im vorliegend streitigen Nachsteuerverfahren nicht auf das Aussageverweigerungsrecht berufen. Demnach wurden die Verfahrensrechte des Beschwerdeführers im Nachsteuerverfahren nicht verletzt und die diesbezüglichen Rügen gehen ins Leere. Weil - wie vorgeannt - das nach strafprozessualen Regeln ausgestaltete Nachsteuerverfahren sehr wohl eine Mitwirkungspflicht kennt, können in diesem Verfahren Aufforderungen zur Einreichung von Unterlagen mit der Androhung erlassen werden, bei Nichtbefolgung sei eine Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 209 StG zu gewärtigen. Eine derartige Sanktion verstösst nicht gegen Art. 6 EMRK (Anspruch auf "Fair Trial").

d) Die Strafzumessung nach Art. 209 StG hat im Einzelfall unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgesehenen Rahmens nach allgemein strafrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen, d.h. namentlich nach dem Verschulden des Täters (Art. 47 Abs. 1 StGB). Weil die angedrohten Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen tendenziell niedriger sind, kann die Strafzumessung verstärkt schematisch vorgenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 234 N. 29). Die massliche Festsetzung der durch die Vorinstanz auferlegten Busse wurde vom Beschwerdeführer denn auch nicht bemängelt, weshalb sich weitere Erwägungen diesbezüglich erübrigen.

Gesagtes erhellt, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen ist.