

> [Steuergericht](#)

### **510 2012 42 Steuerhinterziehung eines Ehegatten**

*Jeder Ehegatte steht zum steuererhebenden Gemeinwesen in einem eigenen Steuerrechtsverhältnis. Im Falle der Steuerhinterziehung wird nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes, sondern aufgrund der höchstpersönlichen Natur der Strafe jeder Ehegatte, der den Hinterziehungstatbestand erfüllt, gesondert mit einer Strafe belegt, die sich nach seinem eigenen Verschulden bemisst. Der Umstand, dass die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Partner kraft Faktorenaddition gemeinsam veranlagt werden, ändert daran nichts.*

#### **In Erwägung:**

- dass die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 24. Juli 2012 gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung betreffend die Nach- und Strafsteuerverfügung zur Staats- und Gemeindesteuer 2007 vom 30. November 2011 unter Wahrung von Frist und Form, Rekurs erhoben hat mit den Begehren, die festgesetzte Busse von 70 % der Nachsteuer sei nur auf die Faktoren der hinterzogenen Steuern zu berechnen, die Sozialabzüge seien bei der Festsetzung der Busse ebenfalls zu berücksichtigen und die Busse sei auf 70 % der Nachsteuer in Höhe von Fr. 300.--, d.h. Fr. 210.-- für den Staat und Fr. 124.-- für die Gemeinde Laufen festzulegen,
- dass das Steuergericht gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig ist, wobei gemäss § 129 Abs. 1 StG Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten bzw. Vize-Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden, weshalb ohne weitere Ausführungen auf den Rekurs eingetreten werden kann,
- dass wenn sich gemäss § 146 Abs. 1 StG aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht

unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit gemäss § 135 Absätze 1 bis 3 als Nachsteuer eingefordert wird [...],

- dass mit der Nachsteuer eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer nachgefordert wird (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 341), damit der vom Fiskus durch die ungerechtfertigte Verkürzung der Steuer erlittene Steuerausfall ausgeglichen werden kann (vgl. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 53 StHG N 3), das Nachsteuerverfahren den Steuerbehörden ermöglicht, unter bestimmten Voraussetzungen auf rechtskräftige Verfügungen und Entscheide zurückzukommen, die Nachsteuer indessen keine vom ursprünglichen Steueranspruch verschiedene Forderung ist, sondern lediglich die "Mehrsteuer" (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 98 Ia 22 vom 26. Januar 1972, E. 2) darstellt, welche sich aufgrund des Nachsteuerverfahrens gegenüber der ursprünglichen Veranlagung ergibt, die Nachsteuer sich somit von den im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhobenen Steuern nur in formeller Hinsicht unterscheidet (vgl. Vallender, a.a.O., Art. 53 StHG N 2), ein Verschulden des Steuerpflichtigen nicht vorausgesetzt wird, die Nachsteuer keinen Strafcharakter besitzt und somit nicht Bestandteil des Steuerstrafrechts ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A. Zürich 2006, § 160 N 8, mit weiteren Hinweisen; Schneider/Merz, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 147 N 2),

- dass Ehegatten, welche i.S.v. § 8 Abs. 1 StG bzw. Art. 3 Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) gemeinsam veranlagt werden, wegen der Identität und Unteilbarkeit des Steuerobjekts auch gemeinsam der Nachsteuerpflicht unterliegen (vgl. Verwaltungsgericht Zürich vom 14. März 1989, RB 1989 N 43, S. 83 f.),

- dass vorliegend in der Steuererklärung 2007 der Rekurrenten vom 7. April 2008 nebst dem Einkommen des Ehemannes lediglich die unselbständige Erwerbstätigkeit der Ehefrau bei der A. AG zu einem Nettolohn in Höhe von Fr. 12'536.-- deklariert wurde, obwohl die Pflichtige im Jahre 2007 zusätzlich bei der B. AG für einen Nettolohn von Fr. 12'680.-- gearbeitet hat,

- dass die Steuerverwaltung den Pflichtigen das nicht deklarierte Einkommen der Ehefrau von Fr. 12'680.-- im Rahmen des Nachsteuerverfahrens zum versteuerten Einkommen in Höhe von Fr. 59'827.-- aufgerechnet hat, was ein Gesamteinkommen von Fr. 69'971.-- ergibt,
- dass die darauf erhobene Einkommenssteuer bei einem Steuersatz von 5.1042570 % Fr. 3'571.50 bzw. nach dem Kinderabzug von Fr. 1'500.-- Fr. 2'071.50 beträgt, davon die bereits erhobene Einkommenssteuer von Fr. 933.60 abzuziehen ist, was richtigerweise eine Nachsteuer exklusiv Verzugszins von Fr. 1'137.90 für die Staatssteuer ergibt,
- dass aus der Berechnung der Nachsteuer ersichtlich ist, dass die Sozialabzüge in Form von Kinderabzügen von der insgesamt geschuldeten Einkommenssteuer und folglich auch von der Nachsteuer als Teil dieser Einkommenssteuer bereits abgezogen worden sind, der Kinderabzug somit entgegen der Ansicht der Vertreterin der Pflichtigen im Rekurs vom 24. Juli 2012 nicht erneut von der Nachsteuer abgezogen werden kann,
- dass in Abgrenzung zur Nachsteuer, deren Zweck es ist, den Staat für den entgangenen Steuerausfall schadlos zu halten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 235 N 18), die Strafsteuer bzw. die Steuerbusse dazu dient, die vom jeweiligen Pflichtigen begangene Steuerhinterziehung zu sanktionieren, eine Steuerhinterziehung vorliegt, wenn sich nach den Vorschriften des Gesetzes ein steuerbarer Tatbestand verwirklicht hat, eine Steuer somit geschuldet ist, deren vollständige Veranlagung jedoch vom Steuerpflichtigen schuldhaft verhindert wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 235 N 1),
- dass die geschilderten divergierenden Funktionen der Nach- und Strafsteuerverfahren es mit sich bringen, dass sich diese Verfahren nach unterschiedlichen Prozessgrundsätzen richten (vgl. Auer, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, S. 2, in: ASA, Bd. 66, S. 1 ff.), die Sanktionierung der Steuerhinterziehung eine echte und reine Kriminalstrafe darstellt, bei deren Verhängung die verfassungsrechtlichen Strafrechtsgrundsätze und die konventionsrechtlichen Verfahrensgarantien von Art. 6 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) zu respektieren sind, (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 235 N 10), der Steuerpflichtige sich insbesondere weigern darf, der Steuerbehörde Informationen zu liefern, welche ihn selbst belasten, es sich demgegenüber bei der Nachsteuer nicht um eine strafrechtliche Sanktion handelt, sodass die Mindestgarantien von Art. 6 EMRK nicht gelten und der Steuerpflichtige angehalten ist seiner

Mitwirkungspflicht nachzukommen (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 Rz. 34),

- dass trotz dieser verschiedenen Prozessgrundsätze die Erhebung einer Nachsteuer und einer allfälligen Strafsanktion grundsätzlich sowohl Gegenstand eines einzigen Verfahrens als auch zweier paralleler Verfahren sein kann (vgl. Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 Rz. 28 mit weiteren Hinweisen; BGE vom 25. April 2003, in: Der Steuerentscheid [StE], 2000, B 97.41 Nr. 15, E. 2), in der bisherigen Praxis das Hinterziehungsverfahren häufig mit dem Nachsteuerverfahren einher gegangen ist (vgl. Schneider/Merz, a.a.O., 147 N 2), wobei einige Kantone das Nachsteuer- und das Steuerhinterziehungsverfahren getrennt durchführen (vgl. Behnisch, Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte erklärt die Mitwirkungspflicht im Steuerhinterziehungsverfahren als EMRK-widrig, S. 858 mit Hinweisen, in: ASA, Bd. 69, S. 855 ff.) und sich angesichts der zuvor beschriebenen unterschiedlichen Prozessgrundsätze im Nach- und Strafsteuerverfahren grundsätzlich eine klare Trennung dieser Verfahren aufdrängt,

- dass bereits die Gesetzssystematik nahelegt, dass dem Harmonisierungsgesetzgeber zwei selbständige Verfahren vorschwebte, indem das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht in zwei unterschiedliche Kapitel - Art. 53 bzw. Art. 55 bis 61 StHG - verwiesen wurden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, VB zu Art. 174-195 N 37),

- dass unabhängig davon, ob die Nach- und Strafsteuern in einem einzigen oder in zwei voneinander getrennten Verfahren festgesetzt werden, zu beachten ist, dass Art. 56 Abs. 1 StHG unter dem Titel „Steuerhinterziehung“ bzw. § 151 StG unter dem Titel „I. Steuerhinterziehung - 1. Vollendetes Delikt“ als Grundsatz festlegen, dass die Steuerbusse auf der Basis der hinterzogenen Steuer, d.h. dem Unterschiedsbetrag zwischen der Steuer, die bei gesetzmässiger Veranlagung geschuldet ist, und jener, die tatsächlich veranlagt worden und in Rechtskraft erwachsen ist, zu berechnen ist, was vorliegend Fr. 1'137.90 entsprechen würde,

- dass jedoch für Ehegatten Art. 57 Abs. 4 StHG unter dem Titel „Besondere Fälle“ bzw. § 159 StG unter dem Titel „V. Besondere Fälle - 3. Bei Ehegatten“ im Sinne von Sonderregelungen klarstellen, dass die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst wird,

- dass Art. 57 Abs. 4 StHG und § 159 StG zum Ausdruck bringen, dass, obwohl die Ehegatten gemeinsam veranlagt und mit der Nachsteuer belegt werden, jeder Ehegatte für sich eine steuerpflichtige Person ist und zum steuererhebenden Gemeinwesen in einem eigenen Steuerrechtsverhältnis steht, Ehemann und Ehefrau somit je einzeln die Sondereigenschaft aufweisen, welche für die Täterschaft von Steuerhinterziehungen vorausgesetzt ist und beim Vorliegen einer Steuerhinterziehung nicht die eheliche Gemeinschaft als Ganzes, sondern aufgrund der höchstpersönlichen Natur der Strafe jeder Ehegatte, der den Hinterziehungstatbestand erfüllt, gesondert mit einer Strafe zu belegen ist, die sich nach seinem eigenen Verschulden bemisst und der Umstand, dass die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Partner kraft Faktorenaddition gemeinsam veranlagt werden, nichts daran ändert, womit ein ungerechtfertigter Steuervorteil letztlich beiden Ehegatten gleichermassen zugute kommt (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 57 StHG N 19a),

- dass die Beschränkung der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit von in intakter Ehe lebenden Ehegatten auf ihre eigenen Steuerfaktoren, denjenigen Ehegatten, dessen Steuerfaktoren nicht hinterzogen wurden, vor Bestrafung wegen Steuerhinterziehung indessen nicht schlechthin befreien, was die in Art. 57 Abs. 4 StHG und in § 159 StG vorgenommenen Verweise auf die in Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. in § 153 StG verankerten Regelungen über die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung verdeutlichen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 240 N 3), der Strafraum für den an der Steuerhinterziehung teilnehmenden Ehegatten sich somit nach Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. § 153 StG bemisst (vgl. Sieber, a.a.O., Art. 57 StHG N 22),

- dass sich die Steuerverwaltung vorliegend weder in der Nach- und Strafsteuerbefreiung Staats- und Gemeindesteuer 2007, im Einsprache-Entscheid noch in ihrer Vernehmlassung über ein allfälliges Mitverschulden des Ehemannes bei der Hinterziehung der Steuerfaktoren seiner Ehefrau geäußert hat, geschweige denn einen Bezug zu den relevanten Bestimmungen von Art. 56 Abs. 3 StHG bzw. § 153 StG hergestellt hat,

- dass somit davon auszugehen ist, dass der Ehemann die Verantwortung für die Steuerhinterziehung der Steuerfaktoren der Ehefrau nicht mitzutragen hat, wobei zu betonen ist, dass nach § 159 StG die Mitunterzeichnung der Steuererklärung für sich alleine keine Widerhandlung nach § 153 StG darstellt, und der Gesetzgeber mit dieser Regelung dem mitwissenden Ehegatten einen Loyalitätskonflikt ersparen will, der unausweichlich wäre, wenn

die eigene Strafbarkeit nur durch Denunziation des Ehepartners vermieden werden könnte (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 240 N 5),

- dass aufgrund des Umstands, dass die Ehegatten nach § 159 StG jeweils nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden dürfen, als Grundlage für die Bemessung der Steuerbusse nicht die hinterzogenen Steuern i.S.v. Art. 56 Abs. 1 StHG und § 151 StG dienen können, also der Differenzbetrag zwischen der Steuer, die bei gesetzmässiger Veranlagung geschuldet ist, und jener, die tatsächlich veranlagt worden ist, da für die Berechnung dieses Differenzbetrages auch die Steuerfaktoren des anderen Ehegatten hineinfliesen,

- dass vielmehr bei Ehegatten die Berechnung der hinterzogenen Steuern mittels der nicht deklarierten Steuerfaktoren, vorliegend also Fr. 10'144.-- (Fr. 69'971.-- minus Fr. 59'827.--), sowie mittels der Grenzsteuersätze zu erfolgen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 180 N 7), welche für die Staatssteuer im Jahre 2007 10.44 % bzw. für die Gemeindesteuer 6.16 % für die Gemeinde Laufen betragen, was hinterzogene Staatssteuern in Höhe von Fr. 1'059.05 (Fr. 10'144.-- x 10.44 %) und hinterzogene Gemeindesteuern von Fr. 624.90 (Fr. 10'144.-- x 6.16 %) ergibt,

- dass die Steuerverwaltung den Pflichtigen angesichts deren angespannten finanziellen Situation die Steuerbusse von 100 % der hinterzogenen Steuern auf 70 % reduziert hat, was vom Steuergericht nicht zu beanstanden ist,

- dass die Steuerbussen folglich, basierend auf die zuvor neu errechneten hinterzogenen Steuern, Fr. 741.35 (1'059.05.-- x 70 %) für die Staatssteuer und Fr. 437.45 (624.90 x 70 %) für die Gemeindesteuer betragen,

- dass dementsprechend der Rekurs teilweise gutzuheissen ist,

- (...)

- (...),

- (...),

Entscheid des Steuergerichts vom 23.11.2012 (510 2012 42)