

ode 1989/90 getrennte Steuererklärungen einzureichen und darin ihr eigenes in der Berechnungsperiode erzieltetes Einkommen anzugeben. Es sind grundsätzlich zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen, die für die ganze Veranlagungsperiode gelten (*Masshardt*, a.a.O., N 6 Abs. 3 zu Art. 13 BdBSt).

3. Die Gründe, die zu einer Zwischenveranlagung führen können, sind in Art. 96 BdBSt abschliessend aufgezählt und dürfen nicht ausdehnend ausgelegt werden (*Beat Jung/Peter Agner*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ergänzungsband zur 2. Auflage des Kommentars von Heinz Masshardt, Zürich 1989, S. 104). Somit gelten als Zwischenveranlagungsgründe nur die Aufnahme oder Aufgabe der Erwerbstätigkeit, der Berufswechsel, der Vermögensanfall von Todes wegen und die Scheidung oder gerichtliche Trennung der Ehe. Wie erwähnt gehört die Heirat nicht dazu, ebensowenig der Zuzug der Ehefrau aus dem Ausland und ihr Neueintritt in die Steuerpflicht in der Schweiz.

StRK 2.10.1992 (Nr. 559)

2116

Nachsteuer- und Bussenverfahren (direkte Bundessteuer; Art. 129 ff. BdBSt). Die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung ist nach objektiven und subjektiven Kriterien zu bestimmen. Voraussetzungen für die Annahme einer strafmildernden Selbstanzeige.

1. Für die Steuerperiode 1987/88 ermittelte die kantonale Steuerverwaltung bei Geldeinkünften Fr. 49'794.-- (1985) und Fr. 53'308.-- (1986) sowie Geldabflüssen (ohne Berücksichtigung minimaler Lebenshaltungskosten) von Fr. 50'926.-- (1985) und Fr. 53'834.-- (1986) für beide Bemessungsjahre zusammen einen Ausgabenüberschuss von Fr. 1'658.--. Für den gleichen Bemessungszeitraum stellte die Veranlagungsbehörde einen Vermögensvorschlag von Fr. 80'744.-- fest (Reinvermögen per 1.1. 1987 von Fr. 691'537.-- abzüglich Reinvermögen per 1.1.1985 von Fr. 610'793.--). Daraus ergab sich für die beiden

Steuerjahre ein Fehlbetrag von Fr. 82'402.--. Im Durchschnitt der beiden Bemessungsjahre 1985/86 ermittelte die Veranlagungsbehörde davon ausgehend und unter Einbezug minimaler Kosten der Lebenshaltung nichtdeklarierte Einkünfte von Fr. 49'000.--. Bei einem deklarierten Einkommen von Fr. 31'400.-- und einem pflichtigen Einkommen von Fr. 65'400.-- belief sich das hinterzogene Einkommen somit jährlich auf Fr. 34'000.--.

2. Sinngemäss, unter Verweisung auf die kantonrechtlichen Bestimmungen, beruft sich der Beschwerdeführer auf die von ihm gemachte "Selbstanzeige". Der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer nennt den Tatbestand der Selbstanzeige nicht ausdrücklich. Es ist aber in Rechtsprechung und Lehre anerkannt, dass sie als sog. Strafmilderungsgrund zu einer Ermässigung der Hinterziehungsbusse bis zu einem Viertel führen kann (vgl. *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, N 17 zu Art. 129).

Selbstanzeige liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine steuerlichen Verfehlungen dem Fiskus spontan zur Kenntnis bringt, d.h. ohne Anlass zur Befürchtung zu haben, dass die Steuerbehörde den Widerhandlungen bereits auf der Spur sei oder diese ohnehin auf anderem Wege, z.B. durch Denunziation, zutage gefördert würden (*Masshardt*, a.a.O., mit Verweis auf ASA 22, 169 ff.).

Von einer Selbstanzeige im dargelegten Sinn kann vorliegend nicht ausgegangen werden. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe sämtliche Verfahrenspflichten erfüllt, ist eine Schutzbehauptung. Tatsache ist, dass die Veranlagungsbehörde bei der Veranlagung des Pflichtigen zu den Steuerjahren 1989/90 und 1991/92 im Periodenvergleich Vermögensvorschläge feststellte, obwohl er in den einzelnen Bemessungsjahren Aufwandüberschüsse auswies. Erst als sie dem Pflichtigen Auflagen zu den festgestellten Unregelmässigkeiten machte (vgl. Schreiben vom 9. September 1991), führte dieser zur Erklärung an, er habe einen privaten Kapitalgewinn erzielt, blieb jedoch für diese Behauptung den Beweis sowohl im Veranlagungsverfahren als auch im daran anschliessenden Rechtsmittelverfahren schuldig.

Fehl geht die Auffassung des Beschwerdeführers, die Deklaration der Vermögensvorschläge sei einer Selbstanzeige gleichzusetzen.

3. Es steht fest, dass der Beschwerdeführer beträchtliche Einkommensbestandteile nicht deklariert hat, denn anders lässt sich das über die Jahre hinweg gestiegene Vermögen des Pflichtigen bei den ausgewiesenen Aufwandüberschüssen nicht erklären. Wie die kantonale Steuerverwaltung in der Vernehmlassung überzeugend darlegt, waren somit für die noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerjahre 1989/90 und 1991/92 die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung erfüllt. Dabei erlaubt die Vermögensveränderung von einem Stichtag zum andern, unter Berücksichtigung des Privataufwandes, den Rückschluss auf das Einkommen des Pflichtigen (vgl. *Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, N 26 zu § 144). Geht man bei der Beurteilung weiter von der grundsätzlichen Steuerbarkeit des Einkommens aus (Art. 21 Abs. 1 BdBSt), so hat der Pflichtige den Nachweis für die behauptete Steuerfreiheit bestimmter Einkommensbestandteile zu erbringen. Das folgt aus dem allgemeinen Grundsatz der Beweislastverteilung im Steuerrecht, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (*Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, 243, mit Hinweisen). Dieser Beweis wurde vorliegend vom Pflichtigen nicht erbracht. Die blosser Behauptung, er habe einen (steuerfreien) privaten Kapitalgewinn erzielt, genügt den Beweisanforderungen nicht. Dann aber darf die Steuerbehörde davon ausgehen, dass ein Vermögenszuwachs aus steuerbaren Einkünften herrührt (*Baur u.a., a.a.O., N 26 zu § 144 und N 16 zu § 133; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., 130*).

Es ergibt sich somit, dass die festgestellten Unregelmässigkeiten nicht durch Selbstanzeige des Pflichtigen aufgedeckt wurden. Die vollständige Deklaration des Vermögens kann als Anhaltspunkt für eine Steuerhinterziehung gewertet werden; als Selbstanzeige gilt sie jedoch nicht (vgl. StE 1989 B 101.9 Nr. 6). Eine beachtliche Selbstanzeige liegt nur dann vor, wenn der Pflichtige von sich aus und durch ausdrückliche Willenserklärung die von ihm bisher hinterzogenen Einkommens- und Vermögenswerte offenlegt. Das trifft aber vorliegend mit Bezug auf den behaupteten privaten Kapitalgewinn gerade nicht zu, wurde dieser

doch erst offenbart, nachdem die Steuerbehörde Unregelmässigkeiten bei der Veranlagung des Pflichtigen aufgedeckt hatte.

4. Gemäss Art. 129 Abs. 1 lit. b BdBSt begeht eine vollendete Steuerhinterziehung und unterliegt einer Busse bis zum Vierfachen des hinterzogenen Steuerbetrages, wer Tatsachen, die für den Bestand oder den Umfang der Steuerpflicht wesentlich sind, verschweigt oder über sie vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige Angaben macht. Innerhalb des gesetzlich festgelegten Rahmens ist die Busse nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen, wobei die Praxis in erster Linie von der objektiven Schwere der Tat, d.h. vom hinterzogenen Steuerbetrag im Verhältnis zum geschuldeten Steuerbetrag, ausgeht und den subjektiven Momenten strafscharfend oder strafmildernd Rechnung trägt (StR 47, 394, mit Hinweis auf BGE 114 Ib 36 ff.).

Auszugehen ist bei der Bussenbemessung somit von der objektiven Schwere der Widerhandlung. Der dafür von der Eidg. Steuerverwaltung aufgestellte Bussenrahmen (Kreisschreiben Nr. 10 der Eidg. Steuerverwaltung vom 9. Dezember 1987; Wegeleitung zur Verfolgung und Ahndung vollendeter Steuerhinterziehung, versuchter Steuerhinterziehung und sonstiger Widerhandlungen, abgedruckt in: ASA 56 322 ff., insbesondere 334 f.) wird vom Bundesgericht als taugliches Instrument betrachtet und anerkannt (vgl. ASA 54, 468). Demnach beträgt die Normalbusse 185 %, wenn der hinterzogene Steuerbetrag 85 % der geschuldeten Steuer ausmacht.

5. Die kantonale Steuerverwaltung vertritt die Auffassung, dass Strafmilderungsgründe im Fall des Beschwerdeführers nicht gegeben seien. Dabei sei zu beachten, dass der Pflichtige in keiner Phase des Verfahrens Einsicht gezeigt und Hand geboten habe, zur Abklärung der einwandfrei nachgewiesenen beträchtlichen Vermögensvorschlüsse beizutragen. Er habe sich stets darauf beschränkt zu behaupten, seine Verfahrenspflichten vollumfänglich erfüllt zu haben und sich sogar auf den Standpunkt gestellt, mit der (vollständigen) Deklaration aller Vermögenswerte eine Selbstanzeige erstattet zu haben. Weiter sei zu beachten, dass die Unregelmässigkeiten nicht allein in einer Periode, sondern in drei Perioden hätten festgestellt werden müssen, was sein Verhalten als renitent erscheinen lasse. Unter diesen Umständen hätte somit weniger Anlass für eine Ermässigung der Busse als vielmehr für eine strafscharfende Erhöhung Anlass bestanden.

Ob sich der Beschwerdeführer gegenüber den Steuerbehörden re-nitent verhalten hat, kann vorliegend offen bleiben, da die kantonale Steuerverwaltung diesen Umstand nicht strafscharfend berücksichtigte. Bei der Bussenbemessung darf aber nicht ausser Acht bleiben, dass der Pflichtige über mehrere Jahre hinweg der Veranlagungsbehörde für die Festsetzung der Steuer massgebliche Einkommensbestandteile verheimlicht hat. Sein Verhalten gegenüber der Veranlagungsbehörde lässt auch eine gewisse Einsichtslosigkeit erkennen. Die ihm von der kantonalen Steuerverwaltung zu Recht gemachten Auflagen blieben in wesentlichen Punkten unerfüllt (z.B. Nichteinreichen von Mietverträgen und Belegen betreffend den behaupteten Kapitalgewinn). Er hat es damit unterlassen, zur Klärung jener rechtserheblichen Tatsachen beizutragen, die nach erfolgter Aufdeckung der Unregelmässigkeiten die rechtmässige Festsetzung der geschuldeten Steuern ermöglicht hätten. Vielmehr blieb er stets dem gleichen Standpunkt verhaftet, er habe die ihm obliegenden Verfahrenspflichten erfüllt und mit der vollständigen Angabe seiner Vermögensverhältnisse einer Selbstanzeige begangen. Dabei fällt auch die Widersprüchlichkeit dieser Argumentation auf. Wer seine Verfahrenspflichten vollständig und richtig erfüllt, braucht keine von ihm begangene Steuerwiderhandlung anzuzeigen. Andererseits wurde bereits vorstehend erörtert, dass die Offenlegung der Vermögensverhältnisse nicht als Selbstanzeige mit Bezug auf verheimlichte Einkommensbestandteile gelten kann.

Die von der kantonalen Steuerverwaltung mit 176 % noch etwas unterhalb der Normalbusse festgesetzte Hinterziehungsbusse gibt zu keinen Beanstandungen Anlass. Dem Gesagten zufolge erweist sich die Höhe der Busse als massvoll und trägt dem Verschulden des Pflichtigen in angemessener Weise Rechnung.

Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet. Das führt zu ihrer Abweisung.

StRK 2.10.1992 (Nr. 560)

Anmerkung: Dieselben Ausführungen in bezug auf die Ermittlung der Nachsteuerzuschläge und Bussen treffen auch auf die Landes- und Gemeindesteuer zu (Art. 110 ff. StG). Wenn eine Selbstanzeige zu be-

jahren ist, hat nach Art. 118 StG die Berechnung von Nachsteuerzuschlägen und Bussen - im Gegensatz zum Recht der direkten Bundessteuer - gänzlich zu unterbleiben.

2117

Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer; Art. 129 Abs. 3 und Art. 131 Abs. 3 BdBSt). Tatbestandsmerkmale; Berechnung der Busse nach objektiven und subjektiven Kriterien.

1. Als Gehilfe macht sich strafbar, wer dem Täter bei der Steuerhinterziehung Hilfe leistet (Art. 129 Abs. 2 BdBSt). Es handelt sich dabei um eine Mitwirkung "in untergeordneter Weise" (BGE 98 IV 85). Eine solche ist nur bei einer vorsätzlich begangenen Haupttat möglich, was vorliegendenfalls zutrifft. Als Hilfeleistung genügt irgend ein kausaler Beitrag, der die Straftat förderte, so dass sich die Tat ohne seine Mitwirkung anders abgespielt hätte. Mithin genügt die blossе Förderung einer Tat, wobei die Hilfeleistung tatsächlich zur Tat beigetragen haben muss (vgl. G. *Stratenwerth*, Schweizerisches Strafrecht AT I, Bern 1982, S. 345). Der Gehilfe muss zudem vorsätzlich gehandelt haben (*U.R. Behnisch*, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991, S. 112). Als Gehilfen kommen insbesondere Treuhänder/Steuerberater in Frage (*H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, 2. Auflage, N 23 zu Art. 129).

2. Unbestrittenermassen hat der Beschwerdeführer seit anfangs 1982 das Kontrollstellmandat der X. AG inne. Er hat zudem die persönlichen Steuererklärungen der Hauptaktionäre erstellt. Ebenso unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die Buchhaltung der X. AG nicht selbst führte; vielmehr wurde und wird diese durch eigene Angestellte der X. AG geführt. Die Frage geht nun dahin, ob der Beschwerdeführer um die aufgedeckten Unregelmässigkeiten und Missstände wusste oder wissen musste. Sowohl als Kontrollstellmandatsträger wie auch als Stellvertreter stand er in einem auftragsrechtlichen Verhältnis zur X. AG und zu den Herren Z.