STRK.2016.115

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 30. März 2017

Mitwirkende	Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), Jacqueline Landmann, lic. iur. David Levin, Simon Leuenberger, Dr. Peter Rickli und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Bussenverfügung vom 10. November 2015 (Bussenverfügung)

Sachverhalt

A. Der Rekurrent, X, führte für die Gesellschaft B AG die Buchhaltung und erstellte deren Steuererklärung. Anlässlich einer Revision für die Steuerperiode 2012 stellte die Steuerverwaltung fest, dass private Pensionskasseneinkäufe der Gesellschafter falsch verbucht und die Lohnausweise der Gesellschafter falsch ausgestellt waren. Sowohl die Gesellschaft als auch die Gesellschafter wurden wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung zu einer Busse verurteilt. Mit Bussenverfügung vom 10. November 2015 auferlegte die Steuerverwaltung auch dem Rekurrenten eine Busse in Höhe von CHF 5‘000.00. Zur Begründung führte sie an, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstifte, Hilfe leiste oder als Vertreter oder Vertreterin der steuerpflichtigen Person an einer solchen mitwirke, werde ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person mit Busse bestraft.

B. Mit Schreiben vom 7. Dezember 2015 bzw. 29. Januar 2016 erhob der Rekurrent Einsprache gegen diese Verfügung. Er führte zur Begründung an, er habe nicht vorsätzlich gehandelt. Es sei ihm ein Fehler unterlaufen, das könne höchstens als fahrlässige Handlung qualifiziert werden.

Mit Entscheid vom 8. Juli 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, es liege eine schwere Sorgfaltspflichtverletzung vor. Der Rekurrent habe somit eventualvorsätzlich gehandelt. Daher sei die Busse zu Recht verfügt worden.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 10. August 2016. Der Rekurrent beantragt die Aufhebung der Bussenverfügung sowie des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung. Er macht geltend, er habe nicht vorsätzlich gehandelt.

In ihrer Vernehmlassung vom 29. September 2016 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2017 hielten beide Parteien an ihren Standpunkten fest.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Juli 2016 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 10. August 2016 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Juli 2016 sowie die Bussenverfügung 10. November 2015 aufzuheben.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten zu Recht eine Busse wegen vorsätzlicher Mitwirkung bei einer Steuerhinterziehung auferlegt hat und gegebenenfalls, ob die Höhe der Busse korrekt ermittelt worden ist.

3. Gemäss § 211 StG bzw. Art. 177 DBG wird mit Busse bestraft, wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter oder Vertreterin der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person. Die Busse beträgt bis zu CHF 10‘000.00, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 50‘000.00.

4. a) Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent inhaltlich falsche Lohnausweise ausgestellt hat. Ebenfalls unbestritten ist, dass dies bei der betroffenen Gesellschaft und den betroffenen Gesellschaftern zu einer Unterbesteuerung geführt hat, welche mittels Nach- und Strafsteuern korrigiert wurde. Zwischen den Parteien umstritten ist hingegen, ob der Rekurrent vorsätzlich gehandelt hat.

   b) Eine Tat wird dann vorsätzlich begangen, wenn sie mit Wissen und Willen ausgeführt wird. Davon wird auch der Eventualvorsatz umfasst. Dieser liegt vor, wenn der Täter den Eintritt des Erfolgs für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt, sich mit ihm abfindet, selbst wenn er unerwünscht ist (vgl. BGE 133 IV 1, E. 4.1.). Davon zu unterscheiden ist die Fahrlässigkeit. Fahrlässig begeht ein Verbrechen oder ein Vergehen, 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. Der bewusst fahrlässig handelnde Täter weiss um das Risiko der Tatbestandsverwirklichung, vertraut aber aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintreten werde (vgl. 136 IV 76, E. 2.3.1 mit weiteren Hinweisen).

c) Die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und bewusster Fahrlässigkeit erweist sich regelmässig als schwierig. Sowohl der eventualvorsätzlich als auch der bewusst fahrlässig Handelnde weiss um die Möglichkeit bzw. das Risiko der Tatbestandsverwirklichung. Hingegen unterscheiden sich diese beiden Handlungsarten im Willensmoment. Indem der eventualvorsätzlich handelnde Täter mit dem Eintritt des möglichen Taterfolgs rechnet, nimmt er ihn in Kauf. Der bewusst fahrlässig handelnde Täter ist sich zwar des Risikos bewusst, vertraut jedoch darauf, dass der Taterfolg nicht eintreten wird (vgl. BGE 133 IV 1 E. 4.1.).

5. a) Die Steuerverwaltung führt an, in den Jahren 2008 und 2009 sei die Verbuchung der Pensionskasseneinzahlungen noch korrekt vorgenommen worden. Erst im Jahr 2010 sei es zu der Falschdeklaration gekommen, welche für sie erst nach Einsicht in die Kontodetail-Blätter ersichtlich gewesen sei. Damit sei offensichtlich, dass der Rekurrent diese Änderung bewusst vorgenommen habe. Zudem sei unwahrscheinlich, dass der Fehler vom Rekurrenten nicht entdeckt worden sei, da dieser in jeder Steuerperiode die Geschäftsbuchhaltung, die Lohnausweise und die privaten Steuererklärungen der Gesellschafter erstellte. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung läge überdies die Schlussfolgerung, es liege Eventualvorsatz vor, umso näher, je grösser die Wahrscheinlichkeit der Tatverwirklichung sei und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiege. Dass der Rekurrent nicht direkt an der aus der Falschdeklaration entstandenen Unterbesteuerung profitiert habe, ändere nichts an diesem Ergebnis. Das Interesse des Rekurrenten, seinen Klienten möglichst tiefe Steuern zu verschaffen, sei ausreichend. Die Erzielung eines eigenen Vorteils sei ohnehin nicht Tatbestandsmerkmal.

b) Ohne Schuldeingeständnis sind für die Abgrenzung zwischen eventualvorsätzlichem und (grob)fahrlässigem Verhalten die Gesamtumstände zu berücksichtigen. Es ist unter anderem zu prüfen, wie gross das Risiko der Tatbestandsverwirklichung aus Sicht des Beschuldigten war, wie schwer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, welche Beweggründe der Beschuldigte hatte und wie die Tat ausgeführt wurde. Je grösser die Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung ist und je

schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, umso eher liegt Eventualvorsatz vor. Es genügt jedoch nicht allein das Wissen des Beschuldigten um den möglichen Taterfolg, es müssen weitere Umstände dazu kommen (vgl. BGE 133 IV 1 E.4.1.). Der Rekurrent verfügt lediglich über eine rudimentäre Ausbildung im Steuer- und Treuhandbereich. Wie der Rekurrent zu Recht anerkennt, hätte er gleichwohl bei einer sorgfältigeren und gewissenhafteren Arbeitsweise die entstandenen Fehler erkennen können und müssen. Er gesteht somit die Sorgfaltspflichtverletzung ein. Allerdings führt er aus, er sei sich der Fehler nicht bewusst gewesen. Erst anlässlich der Buchprüfung habe er sie bemerkt und sei darüber erschrocken. Diese sowohl schriftlich als auch mündlich getätigten Aussagen des Rekurrenten sind glaubwürdig, zumal der Rekurrent in der mündlichen Verhandlung glaubhaft darlegen konnte, wie es zu diesen Fehlern gekommen ist. Im Jahr 2010 wurde ein Systemwechsel in der Verbuchung der Pensionskasseneinkäufe der Gesellschafter vorgenommen. Diese wurden nicht wie bis anhin dem Kontokorrent der Gesellschafter belastet, sondern teilweise dem Lohnaufwand. Der Rekurrent unterliess es in der Folge, diese Einkäufe korrekt in den Lohnausweisen und im Lohnaufwand abzubilden. Er begründet dies damit, dass er beim Ausfertigen der Lohnausweise das Vorjahr als Basisdokument kopierte, ohne dies mit der erforderlichen Gewissenhaftigkeit zu kontrollieren. Auch diese Aussage ist glaubwürdig. Eine Absicht erscheint zudem unwahrscheinlich, da bei höheren Pensionskasseneinkäufen zu erwarten ist, dass die Steuerverwaltung Abklärungen tätigt. Es ist auffallend, wie leicht der Fehler des Rekurrenten zu erkennen war, es gab keinerlei Vertuschungsversuche. Bei einer sorgfältigen Prüfung der Steuererklärung hätte die Steuerverwaltung die Fehler bemerken und korrigieren können. Gegen eine eventualvorsätzliche Tatbegehung spricht somit die tatsächliche Handlungsweise. Auch wenn diese Pflichtverletzung des Rekurrenten bei gehöriger Vorsicht nicht erfolgt wäre, so wiegt sie unter diesen Umständen nicht schwer. Das blosse Vorliegen einer Sorgfaltspflichtverletzung genügt ohnehin nicht, um Eventualvorsatz anzunehmen. Da auch die übrigen Umstände nicht dafür sprechen, dass der Rekurrent eine Steuerhinterziehung zumindest billigend in Kauf genommen hat, ist vorliegend von einer blossen Fahrlässigkeit auszugehen. Damit ist eine Tatbestandsvoraussetzung von § 211 StG bzw. Art. 177 DBG nicht erfüllt, weshalb vorliegend der Einspracheentscheid vom 8. Juli 2016 und die Bussenverfügung 10. November 2015 aufzuheben sind.

b) Auch wenn aufgrund der obenstehenden Erwägung nicht über die Höhe der Busse zu entscheiden ist, sei doch angemerkt, dass auch die Bemessung der Busse nicht nachvollziehbar und falsch erfolgt ist. Zwar hat die Steuerverwaltung den Bussenrahmen korrekt wiedergegeben, doch ist für die Bemessung der Busse nicht

die Höhe der Deliktsumme, sondern das Verschulden entscheidend. Selbst wenn man also davon ausginge, dass der Rekurrent eventualvorsätzlich gehandelt habe, wäre eine Busse, welche sich in der Mitte des Strafrahmens befindet, zu hoch ausgefallen und entsprechend angemessen herabzusetzen gewesen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent mit seiner unsorgfältigen Arbeitsweise eine leichte Sorgfaltspflichtverletzung begangen hat. Das blosse Vorliegen einer leichten Sorgfaltspflichtverletzung genügt jedoch nicht, um von einer vorsätzlichen Tatbegehung auszugehen. Die Berücksichtigung der gesamten Umstände des vorliegenden Falles führen zum Schluss, dass der Rekurrent fahrlässig gehandelt hat. Der Rekurs ist somit gutzuheissen.

7. Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre der Steuerverwaltung Basel-Stadt als unterliegender Partei gemäss § 170 Abs. 1 StG eine Spruchgebühr aufzuerlegen. In Anwendung von § 135 Abs. 1 der baselstädtischen Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 in Verbindung mit dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 wird hiervon aber abgesehen.

Beschluss

://:

1. In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Juli 2016 sowie die Bussenverfügung vom 10. November 2015 aufgehoben.

2. Von der Auferlegung einer Spruchgebühr wird abgesehen.

3. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2017.170 vom 23. April 2018 abgewiesen.