

Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in objektiver Hinsicht erfüllt, wenn eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt, eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, ferner, wenn ein Steuerabzug an der Quelle nicht oder nicht vollständig vorgenommen wird oder wenn eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Steuererlass erwirkt wird.

Eine rechtskräftige Veranlagung ist dann unvollständig, wenn der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und den Beilagen dazu gemacht hat oder wenn er im Veranlagungs-, Einsprache- und/oder Beschwerdeverfahren keine, unvollständige oder falsche Auskünfte erteilt hat. Der Steuerpflichtige muss auch Tatsachen erwähnen, über deren steuerliche Relevanz er im Zweifel ist.

Stellt sich nach einer Ermessensveranlagung heraus, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind und dies der Steuerpflichtige gewusst hat oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte wissen müssen und er somit die mangelnde steuerliche Erfassung verschuldet hat, so ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

Ist der Täter eine natürliche Person, so muss sie bei der Hinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig handeln.

Handelt es sich beim Täter um eine juristische Person, dann können Vorsatz oder Fahrlässigkeit nur bei den für die juristische Person handelnden Organen oder Vertretern vorliegen. Eine Bestrafung dieser Organe oder Vertreter nach § 214 Absatz 3 in Verbindung mit § 210 StG kann nur für vorsätzliches Handeln erfolgen, weil § 210 Abs. 1 StG nur die vorsätzlich begangene Teilnahmehandlung strafbar erklärt (vgl. StP 210 Nr. 1).

2. Definition von Vorsatz und Fahrlässigkeit

Vorsatz liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf nimmt.

Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so wird angenommen, dass er auch mit Willen gehandelt hat, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (BGE 114 Ib 29 f).

Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine ihm persönlich obliegende Sorgfaltspflicht verletzt und dadurch eine Steuerverkürzung herbeigeführt hat, die er hätte voraussehen und vermeiden können.

3. Täterschaft

3.1. Natürliche Personen als Täter

Eine natürliche Person ist dann Täter, wenn sie als Steuerpflichtige durch ihr eigenes Handeln den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

3.2. Ehegatten als Täter

Unterliegt ein verheirateter Steuerpflichtiger der gemeinsamen Besteuerung, wird er nur für die Hinterziehung von eigenem Einkommen und Vermögen gebüsst (§ 212 Abs. 1 StG).

Gemäss § 212 Abs. 2 StG steht jedem Ehegatten der Nachweis offen, dass die Hinterziehung seines Einkommens und Vermögens durch den anderen Ehegatten ohne sein Wissen erfolgte oder dass er ausserstande war, die Hinterziehung zu verhindern.

3.3. Juristische Personen als Täter

Gemäss § 214 StG sind juristische Personen für vollendete und versuchte Steuerhinterziehung straffähig.

Die für die juristische Personen handelnden Organe und Vertreter können ausserdem als Teilnehmer nach § 210 StG bestraft werden, wenn sie bei einer Hinterziehung von Steuern dieser juristischen Person vorsätzlich mitgewirkt haben (§ 214 Abs. 3 StG).

4. Strafzumessung

Grundlage für die Bemessung der Busse ist der hinterzogene Steuerbetrag. Der hinterzogene Steuerbetrag entspricht der Differenz zwischen dem im Hinterziehungsverfahren berechneten Steuerbetrag und demjenigen gemäss der ursprünglichen Veranlagung. Er wird im Nachsteuerverfahren festgesetzt.

Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Nach § 208 Abs. 2 StG kann die Busse bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel der hinterzogenen Steuer ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache der hinterzogenen Steuer erhöht werden.

Zum Verschulden als Mass der Strafzumessung gehört die gesamte Motivation der strafbaren Handlung, wie dies Artikel 63 StGB mit seinem ausdrücklichen Hinweis auf die Beweggründe deutlich erkennen lässt. Dieser Artikel schreibt zudem vor, dass bei der Strafzumessung auch das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Schuldigen zu berücksichtigen sind. Nach Artikel 48 Ziffer 2 StGB muss die Busse dem Verschulden des Täters angemessen sein und sie ist nach seinen Verhältnissen festzusetzen. Für die Verhältnisse des Täters sind namentlich von Bedeutung sein Einkommen und sein Vermögen, sein Familienstand und seine Familienpflichten, sein Beruf und sein Erwerb, sein Alter und seine Gesundheit. Diese Vorschrift ist gemäss Artikel 333 Absatz 1 StGB auch im Steuerstrafrecht anzuwenden.

Die Regelstrafe wird dann ausgefällt, wenn die Tat vorsätzlich begangen wurde und keine besonderen Strafmilderungs- oder Strafverschärfungsgründe vorliegen. Schweres Verschulden liegt etwa vor bei Rückfall, bei renitentem Verhalten des Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden, ferner auch dann, wenn der Steuerpflichtige über besondere steuerliche Fachkenntnisse verfügt. Leichtes Verschulden kann dann vorliegen, wenn einer der in Artikel 64 StGB genannten mildernden Umstände (z.B. Handlung in schwerer Bedrängnis) vorliegt. Verschuldensmildernd ist auch das kooperative Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Feststellung des vollständigen Sachverhalts zu werten.

4.1 Beispiel aus der Praxis

Wenn eine steuerpflichtige Person ein sozialversicherungsrechtliches Renteneinkommen nicht deklariert, kann diese sich nicht mit dem Umstand entlasten, dass die Nichtdeklaration für die Veranlagungsbehörde leicht erkennbar gewesen wäre.

Die Veranlagungsbehörde darf sich grundsätzlich auf die Vollständigkeit und Richtigkeit der Deklaration gemäss Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person verlassen. Bei der Strafzumessung ist das Fehlverhalten der Behörde jedoch gebührend zu berücksichtigen.

5. Selbstanzeige

Selbstanzeige ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die Hinterziehung der Steuerbehörde anzeigt, ohne dass er mit der Entdeckung der Hinterziehung durch die Steuerbehörde rechnen muss. Sie muss demnach spontan erfolgen und sämtliche bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile umfassen. Die Busse wird in diesem Fall auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt. Strafschärfungsgründe fallen ausser Betracht. Es wird auch nicht mehr differenziert, ob die Hinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig begangen wurde. Dadurch, dass die Strafe auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer limitiert ist, weiss der zur Selbstanzeige willige Steuerpflichtige, mit welcher Strafe er zu rechnen hat.

6. Erbenhaftung

Die Haftung der Erben ergibt sich aus § 15 StG, der die Steuernachfolge regelt. Danach treten die Erben in die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen ein. Wenn ein Erbe aber ausschlägt oder sonstwie die Erbeneigenschaft verliert, ist er nicht mehr Rechtsnachfolger des Erblassers. Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern und Nachsteuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge (§ 213 StG). Der überlebende Ehegatte haftet mit seinem Erbteil und darüber hinaus noch mit dem Betrag, der den gesetzlichen Anteil nach schweizerischem Recht am Vorschlag oder Gesamtgut übersteigt.

§ 213 StG regelt die Haftung der Erben für rechtskräftig festgesetzte Hinterziehungsbussen des Erblassers. Sie haften ohne Rücksicht auf eigenes Verschulden bis zum Betrag ihres Anteils am Nachlass mit Einschluss der Vorempfänge. Die Haftung für die hinterzogenen Steuerbeträge richtet sich nach § 15 StG.

Ist das Hinterziehungsverfahren beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen oder ist es erst nach dem Tod des Steuerpflichtigen eingeleitet worden, treten die Erben in die steuerrechtliche Stellung des Erblassers ein. Dies hat zur Folge, dass das Hinterziehungsverfahren zwar formell gegen die Erben selber durchgeführt werden muss. Materiell dient es aber der Feststellung der Hinterziehung des Erblassers.

Wenn die Erben sich in diesem Verfahren nichts haben zu Schulden kommen lassen und sie insbesondere das ihnen Zumutbare zur Feststellung der Steuerhinterziehung des Erblassers getan haben, dann können sie nicht bestraft werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn sie im Inventarverfahren alle ihnen obliegenden Pflichten erfüllen oder gar eine ihnen bekannte Hinterziehung des Erblassers spontan anzeigen. In solchen Fällen ist nur die Nachsteuer nach §§ 204 ff. StG geschuldet. Sie machen sich jedoch dann als Täter strafbar (§§ 208 und 209 StG), wenn sie in diesem Verfahren falsche oder unvollständige Angaben gemacht oder die Mitwirkung verweigert haben.

Haben ein oder mehrere Erben noch zu Lebzeiten des Erblassers zu dessen Hinterziehung Beihilfe geleistet, diese bewirkt oder den Erblasser dazu angestiftet, ist darauf § 210 StG (vgl. StP 210 Nr. 1) anwendbar. Ihre solidarische Haftung für die vom Erblasser hinterzogene Steuer ist dann unbeschränkt.

7. Hinterziehung von Quellensteuern

Die Hinterziehung von Quellensteuern besteht darin, dass der zum Steuerabzug Verpflichtete einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. Zu beachten ist bei diesem Tatbestand, dass es keine formelle Veranlagungsverfügung gibt, deren Rechtskraft die Vollendung der Hinterziehung von Quellensteuern nach sich ziehen würde, so dass in jedem Fall eine vollendete Steuerhinterziehung vorliegt. Es handelt sich somit um ein Tätigkeitsdelikt.

8. Verjährung

Die Verfolgungsverjährung tritt zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein, in welcher die in § 208 Absatz 1 StG umschriebenen Handlungen begangen worden sind (relative Verjährung). Deshalb muss das Hinterziehungsverfahren spätestens bis zum Ablauf dieser Frist eingeleitet werden.

Die Verjährung wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder einem allfälligen Teilnehmer im Sinne von § 210 StG unterbrochen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen; sie kann aber insgesamt um nicht mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden. Dies bedeutet, dass spätestens 15 Jahre nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode das Hinterziehungsverfahren rechtskräftig abgeschlossen sein muss (absolute Verjährung, § 219 Abs. 2 StG).

Die Vollstreckungsverjährung von Bussen und hinterzogenen Steuerbeträgen richtet sich nach den sinngemäss anwendbaren Bestimmungen von § 153 StG (§ 221 Abs. 2 StG).

8.1. Übergangsfrist

Für die Steuerjahre bis und mit 1992 ist für die Einleitung eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens § 112 Abs. 1 StG und somit noch die 5 jährige Verjährungsfrist massgebend. Bei Steuerjahren ab 1993, d.h. nach Inkraftsetzung des neuen Steuer-gesetzes, gilt § 219 Abs. 1 Ziffer 3 StG und somit die 10-jährige Verjährungsfrist.

Steuerjahr	Einleitung des Verfahrens bis spätestens
1992	1997
1993	2003
1994	2004
....	
2000	2010
2001	2011
2002	2012