

Steuerhinterziehung

1. Objektiver Tatbestand

Mit Busse wird bestraft, wer bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 208 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn sich ein steuerbarer Tatbestand verwirklicht hat, eine Steuersumme geschuldet ist, deren vollständige Veranlagung jedoch vom Steuerpflichtigen schuldhaft verhindert wird. Objektives Tatbestandsmerkmal ist die Steuerverkürzung. Eine richtige Einschätzung ist im ordentlichen Verfahren nicht mehr möglich, weil die entsprechenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt sind.

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist in objektiver Hinsicht also 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 ungerichtfertiger Steuererlass erwirkt wird.

Eine rechtskräftige Veranlagung ist dann unvollständig, wenn der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und in den Beilagen (Hilfsblätter) 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, wenn er nicht weiss, ob diese steuerlich von Bedeutung sind.

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.

2. Subjektiver Tatbestand

2.1. Begriff

In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig eine Verkürzung des gesetzlichen Steueranspruchs bewirkt hat. Für die Erhebung einer Hinterziehungsbusse ist ein Verschulden des Steuerpflichtigen vorausgesetzt. Ob ein Verschulden vorliegt, beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen.

Ist der Täter eine natürliche Person, so ist sowohl die vorsätzlich wie auch die fahrlässig bewirkte Steuerhinterziehung strafbar.

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).

2.2. Vorsatz und Eventualvorsatz

2.2.1. Vorsatz

Vorsätzlich handelt gemäss Art. 18 Abs. 2 StGB, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt. Steht mit hinreichender Sicherheit fest, dass sich der Steuerpflichtige der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gegenüber den Steuerbehörden gemachten Angaben bewusst war, kann der Wille zur Steuerhinterziehung vorausgesetzt werden; die Vermutung, welche vom Wissen auf den Willen schliesst, ist allerdings entkräftbar (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 175 N. 42 mit Hinweisen).

Vorsatz ist nicht allein deshalb auszuschliessen, weil die Steuerbehörde die Unrichtigkeit der Deklaration mit Leichtigkeit entdecken konnte. Der Steuerpflichtige kann nämlich damit rechnen, dass die Steuerbehörden auf seine Angaben abstellen, ohne diese näher zu überprüfen.

2.2.2. Eventualvorsatz

Eventualvorsatz liegt dagegen vor, wenn der Täter die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraussieht, aber doch ernsthaft für möglich hält und die Erfüllung des Tatbestands für den Fall, dass sie eintreten sollte, auch will bzw. zumindest in Kauf nimmt.

Eventualvorsatz ist anzunehmen, wenn die Verhältnisse so liegen, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen vernünftigerweise nur mit der Absicht der Erwirkung einer gesetzeswidrigen Steuerersparnis erklärt werden kann. Dies ist gemäss konstanter Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn ein erheblicher Betrag, der vom Pflichtigen unmöglich übersehen werden konnte, nicht in dessen Steuererklärung erscheint (Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, Seite 270 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 175 N.47).

So wurde Eventualvorsatz bejaht, bei Nebenerwerbseinkünften im Umfang eines Viertels bis Drittels der Haupterwerbseinkünfte, welche nicht deklariert wurden (Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Oktober 1993, zitiert in: Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 175 N. 47). Gleiches gilt für einen Fall, bei dem Einkünfte von über Fr. 20 000 nicht deklariert wurden (BGE vom 6.2.1970, publiziert in: ASA 39, Seite 258 ff.) oder ein Bauhandwerker Einkommen aus einem Baukonsortium nicht deklarierte (ASA 39, Seite 428 ff.).

2.3. Fahrlässigkeit

Die Frage der Verletzung der subjektiven Sorgfaltspflicht wird unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Täters geprüft. Zu diesen zählen etwa Bildung, geistige Fähigkeiten und berufliche Erfahrung. Geboten ist das Verhalten eines - als Referenzperson gedachten - besonnenen und umsichtigen, in die gleiche Lage versetzten Menschen mit identischen Kenntnissen und Fähigkeiten, wie der Täter.

Ist der Steuerpflichtige über seine Pflichten und Rechte im Unklaren, so hat er sich darüber Gewissheit zu verschaffen oder wenigstens der Behörde von seinem Zweifel Kenntnis zu geben. Diese Pflicht trifft auch den unbeholfenen Steuerpflichtigen.

Fahrlässig kommt seiner Mitwirkungspflicht in der Regel nicht nach, wer die Wegleitung zur Steuererklärung nicht beachtet. Ob der Steuerpflichtige blindlings unterzeichnet hat, was der Steuerberater an seiner Stelle deklariert hat, oder ob er die Wegleitung konsultiert hat, spielt hierbei keine Rolle, denn das Studium der Wegleitung ist ihm jedenfalls zumutbar (TVR 1993 Nr. 19).

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, diese zu verhindern.

3.3. Juristische Personen als Täter

Gemäss § 214 StG können auch juristische Personen wegen vollendeter und versuchter Steuerhinterziehung bestraft werden.

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

3.4. Verantwortlichkeit bei Beauftragung eines Treuhänders

Grundsätzlich gilt, dass ein Steuerpflichtiger für das richtige Ausfüllen seiner Steuererklärung selbst verantwortlich ist. Zu entscheiden ist, welches Mass an Sorgfalt beim Ausfüllen der Steuererklärung verlangt werden darf.

Nach Praxis des Verwaltungsgerichts sind an das Mass der gebotenen Sorgfalt grundsätzlich hohe Anforderungen zu stellen. Weiter ist vom Grundsatz auszugehen, dass der Steuerpflichtige nicht von seiner Verantwortung für die korrekte Erfüllung der Deklarations- und Mitwirkungspflicht entbunden ist, wenn er die Steuererklärung einem Vertreter übergibt, so dass ihm auch dessen Unterlassungen anzulasten sind.

Nur ausnahmsweise kann der Pflichtige von seiner Verantwortlichkeit für einen Fehler in der Deklaration entbunden werden, wenn er die Einhaltung seiner Sorgfaltspflicht in Auswahl, Instruktion und Überwachung des Treuhänders nachweisen kann. Vermag er diesen Nachweis nicht zu erbringen, hat er für die Verfehlungen seines Vertreters einzustehen. Dies gilt sowohl für Verfahrensverletzungen wie auch materielles Fehlverhalten des (gesetzlichen oder gewillkürten) Vertreters. Das Bundesgericht hat an die Haftung in einer strengen Auslegung nicht nur auf Vertreter, sondern auch auf Hilfspersonen ausgedehnt.

4. Strafzumessung

4.1. Begriff und Voraussetzungen

Die Strafzumessung muss zu einer verhältnismässigen Strafe führen. Sie wird gemäss dem Verschulden des Täters vorgenommen, nachdem die Art des Verschuldens des Täters feststeht.

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

Der Grundsatz des Verschuldensprinzips bei der Strafzumessung wird indessen relativiert durch die für die vollendete Steuerhinterziehung vorgesehene Regelstrafe im Umfang des Einfachen der hinterzogenen Steuer. Dieses Regelstrafmass soll Anwendung finden bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe (Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, Art. 56 StHG N. 38 mit Verweisen). Gemäss § 208 Abs. 2 StG darf vom Regelstrafmass nur bei „leichtem“ Verschulden nach unten abgewichen werden.

Zum Verschulden gehört die gesamte Motivation der strafbaren Handlung, wie dies Artikel 63 StGB mit seinem ausdrücklichen Hinweis auf die Beweggründe deutlich erkennen lässt. Diese Bestimmung schreibt zudem vor, dass bei der Strafzumessung auch das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse des Täters zu berücksichtigen sind. Nach Artikel 48 Ziffer 2 StGB muss die Busse dem Verschulden des Täters angemessen sein, und sie ist nach seinen (finanziellen) 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.

Als grobe Regel sollte das Regelmass greifen dürfen, wenn Vorsatz vorliegt und es gleichzeitig an Strafminderungs- und Straferhöhungsgründen fehlt (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 235 N. 90). Das Regelstrafmass darf aber auch bei vorsätzlicher Tatbegehung nur den Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach Verschuldensprinzip bilden (BGE 114 Ib 27; Sieber, StHG, Art. 56 N. 38a). Dabei sind nebst der Schwere der Verfehlung und der Vorwerfbarkeit der Verhaltensweise des Täters namentlich dessen persönliche Verhältnisse bezogen auf den Zeitpunkt der Entscheidung zu berücksichtigen, nach denen sich seine Strafempfindlichkeit beurteilt (Sieber, StHG, Art. 56 N. 38a). Deshalb kommt dem Regelstrafmass bei der Strafzumessung keine wesentliche Bedeutung zu (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 175 N. 85).

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.

4.2 Beispiel aus der Praxis

Wenn eine steuerpflichtige Person Renteneinkünfte von einem Sozialversicherungsträger 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 der steuerpflichtigen Person verlassen. Bei der Strafzumessung ist das Fehlverhalten der Behörde jedoch gebührend zu berücksichtigen.

5. Selbstanzeige

Zeigt der Fehlbare die Steuerhinterziehung an, bevor die Steuerbehörde davon Kenntnis hat, wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt (§ 208 Abs. 3 StG). Für das Vorliegen einer Selbstanzeige und für die Gewährung der im Gesetz vorgesehenen Strafreduktion müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Die entsprechende Meldung muss vom Steuerpflichtigen beziehungsweise seinem Vertreter an die Steuerbehörden ergangen sein;
- Die Meldung muss die Angaben enthalten, dass der Steuerpflichtige bisher nicht oder unvollständig versteuert hat; die Meldung muss hinsichtlich der hinterzogenen Faktoren umfassend und vorbehaltlos sein und konkrete Angaben über die unversteuerten Werte enthalten;
- Blosser Teil-Anzeigen rechtfertigen in aller Regel als Irreführung der Steuerbehörde keine Ermässigung der Strafe und sind nicht als Selbstanzeige entgegen zu nehmen;
- Die Selbstanzeige muss bei den Steuerbehörden eintreffen, bevor diese von der Steuerhinterziehung Kenntnis haben;
- Die Anzeige muss „von sich aus“, das heisst aus eigenem Antrieb des Steuerpflichtigen erstattet worden sein, wobei es auf die Motive des Selbstanzeigers nicht ankommt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 175 N. 114 ff).

Aus eigenem Antrieb erstattet gilt eine Anzeige gemäss Rechtsprechung, wenn der Steuerpflichtige nicht unter dem Druck einer unmittelbaren und konkreten Entdeckungsgefahr gehandelt hat (RB ZH 1985 Nr. 71). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Entdeckung der Hinterziehung durch die Steuerbehörde oder durch andere Behörden drohte. Eine derartige konkrete Entdeckungsgefahr ist etwa dann zu bejahen, wenn dem Steuerpflichtigen im offenen Veranlagungsverfahren eine Auflage gemacht wurde, die in einem Zusammenhang mit den unversteuerten Positionen steht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 175 N. 119).

Kann der Steuerpflichtige in guten Treuen davon ausgehen, dass die Behörden noch nicht um die Hinterziehung wissen, ist seine Anzeige nicht verspätet im Sinne des Gesetzes.

6. Erbenhaftung

Die Haftung der Erben ergibt sich aus § 15 StG, der die Steuernachfolge regelt. Danach treten die Erben grundsätzlich in die Rechte und Pflichten des verstorbenen

Steuerpflichtigen ein. Die Erben haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern und Nachsteuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge. 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.

Mit Wirkung ab dem 1. März 2005 wurden Art. 179 DBG bzw. Art. 57 Abs. 3 StHG aufgehoben. Damit entfällt die Erbenhaftung vollständig. Dies gilt auch für bereits ausgefallte Bussen. Diese können auch nicht mehr verrechnungsweise geltend gemacht werden. Entsprechende Eintragungen im Betreibungsregister werden auf Antrag der betroffenen Person gelöscht. Der bestehende § 213 StG ist somit bundesrechtswidrig. Die Erben haften demnach nicht mehr persönlich für gegenüber dem Erblasser ausgefallte Bussen.

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. Die Erben werden diesfalls ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Erblassers mit Busse bestraft. Ihre solidarische Haftung für die vom Erblasser hinterzogene Steuer bleibt bestehen und ist in diesem Fall weiterhin unbeschränkt (vgl. Art. 56 Abs. 4 StHG).

7. Hinterziehung von Quellensteuern

Der Tatbestand der 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

8.1. Begriff und Voraussetzungen

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 sinngemäss nach den Bestimmungen von § 153 StG und § 221 Abs. 2 StG.

8.2. 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
....	
2004	2014
2005	2015
2006	2016