

Verletzung von Verfahrenspflichten

1. Allgemeines

Wer einer Vorschrift des Steuergesetzes oder einer aufgrund des Steuergesetzes getroffenen Anordnung trotz Mahnung nicht nachkommt, insbesondere

- die Steuererklärung oder die verlangten Beilagen nicht einreicht;
- eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt;
- Pflichten verletzt, die ihm als Erben oder Dritten im Inventarverfahren obliegen, wird mit Busse bestraft.

Der steuerpflichtigen Person ist mit der ersten oder zweiten Mahnung ausdrücklich die Auferlegung einer Ordnungsbusse anzudrohen, sofern sie innert angesetzter Frist ihren Mitwirkungspflichten nicht nachkommt. Sinn und Zweck der Bussenandrohung ist, von der steuerpflichtigen Person die Erfüllung einer gemäss § 155 ff. StG bestehenden Mitwirkungspflicht zu erwirken. Kommt die steuerpflichtige Person ihren Obliegenheiten nach, hat die Steuerbehörde ihr Ziel erreicht. Andernfalls muss sie konsequenterweise die angedrohte Busse aussprechen.

Auch wenn eine steuerpflichtige Person nach Festlegung der Ermessensveranlagung aufgrund einer Verfahrenspflichtverletzung im Einspracheverfahren die notwendigen Unterlagen einreicht, hat sie die Mitwirkungspflicht verletzt und ist daher zu büssen. Zwar kann noch eine ordentliche Veranlagung vorgenommen werden. Die Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht bleibt aber bestehen. Allenfalls kann die nachträgliche Einreichung der Steuererklärung bzw. der Unterlagen bei der Festsetzung der Busse berücksichtigt werden.

Gemäss § 18 Absatz 1 VRG hat ein Entscheid u.a. auch die "erforderlichen Unterschriften" zu enthalten. Davon kann allerdings Abstand genommen werden, wenn es sich gemäss § 18 Absatz 3 VRG nicht um eine Verwaltungsstreitsache handelt. Diesfalls kann "bei einer Vielzahl gleichartiger Entscheide in Form von Computerausdrucken" auf die Unterzeichnung verzichtet werden. Gemäss Fedi/Meyer/Müller, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Thurgau, Basel 2014, § 8 N 28 sind sog. Massenverfügungen gestützt auf § 18 Absatz 3 VRG nicht zu unterzeichnen. Bei Ordnungsbusse im Sinn von § 207 StG handelt es sich um eine Massenverfügung im Sinn von § 18 Abs. 3 VRG, weshalb eine Unterzeichnung der Bussenverfügung **kein** Gültigkeitserfordernis darstellt. Werden sie gleichwohl unterzeichnet, erfolgt dies nur aus Höflichkeitsgründen.

2. Täterschaft

Als Täter kommen natürliche und juristische Personen in Betracht. Eine Bestrafung der handelnden Organe oder Vertreter der juristischen Personen fällt ausser Betracht, da sich § 214 Absatz 3 StG nur auf Teilnahmehandlungen zur Steuerhinterziehung der juristischen Person bezieht.

3. Strafzumessung

Die Busse beträgt bis zu Fr. 1 000, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10 000.

Die Ausführungen zur Strafzumessung bei einer Steuerhinterziehung sind analog anwendbar (vgl. StP 208 Nr. 1).

3.1. Nichteinreichen der Steuererklärung

3.1.1. Tatbestand

Die Steuererklärung wird trotz Mahnung nicht eingereicht.

3.1.2. Zuständigkeit

Veranlagungsexpertin/Veranlagungsexperte.

3.1.3. Busse

Die Strafzumessung hat gemäss der Rechtsprechung der Steuerrekurskommission nach den allgemeinen strafprozessualen Grundsätzen, insbesondere nach dem Verschuldensprinzip, aber auch nach den finanziellen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person zu erfolgen. Die nachstehenden Ansätze können je nach Verschuldenslage in beide Richtungen korrigiert werden.

Die Busse bei erstmaliger Nichtabgabe der Steuererklärung beträgt für:

a) natürliche Personen

einfache Steuer		Busse	
	bis Fr. 150	Fr. 100	
Fr. 151 -	Fr. 1 000	Fr. 150	
Fr. 1 001 -	Fr. 2 500	Fr. 250	
Fr. 2 501 -	Fr. 3 500	Fr. 350	
Fr. 3 501 -	Fr. 4 500	Fr. 550	
Fr. 4 501 -	Fr. 5 500	Fr. 700	
Fr. 5 501 -	Fr. 6 500	Fr. 900	
	ab Fr. 6 501	Fr. 1 000	

b) juristische Personen

steuerbarer Reingewinn		Busse	
	bis Fr. 25 000	Fr. 150	
Fr. 25 001 -	Fr. 50 000	Fr. 250	
Fr. 50 001 -	Fr. 75 000	Fr. 350	
Fr. 75 001 -	Fr. 100 000	Fr. 550	
Fr. 100 001 -	Fr. 125 000	Fr. 750	
	ab Fr. 125 001	Fr. 1 000	

- c) bei wiederholter Nichtabgabe der Steuererklärung durch eine natürliche oder juristische Person
- bei der 2. Ermessensveranlagung Faktor 1.5 der obigen Ansätze;
 - bei der 3. Ermessensveranlagung Faktor 2.0 der obigen Ansätze;
 - bei der 4. Ermessensveranlagung Faktor 2.5 der obigen Ansätze;
 - bei der 5. Ermessensveranlagung Faktor 3.0 der obigen Ansätze;
 - bei der 6. Ermessensveranlagung Faktor 3.75 – 4.5 der obigen Ansätze;
 - bei der 7. Ermessensveranlagung Faktor 4.5 – 6.0 der obigen Ansätze;
 - bei der 8. Ermessensveranlagung Faktor 6.0 – 7.5 der obigen Ansätze;
 - ab der 9. Ermessensveranlagung Faktor 7.5 – 10.0 der obigen Ansätze.

3.2. Nichtbefolgen der Mitwirkungs-, Auskunfts-, Melde- oder Bescheinigungspflicht

3.2.1. Tatbestand

Die Mitwirkungs-, Auskunfts-, Melde- oder Bescheinigungspflicht wird nicht befolgt, insbesondere durch:

- Unterlassen einer ordnungsgemässen Buchhaltung;
- Nichtabgabe des Lohnausweises an den Arbeitnehmer;
- unkorrektes Ausfüllen des Lohnausweises durch den Arbeitgeber (z.B. Nichtangabe von Kinderzulagen, Gratifikationen, Dienstaltersgeschenken);
- Unterlassen von vorgeschriebenen Meldungen;
- Nichterfüllen von Beweisaufgaben.

3.2.2. Zuständigkeit

Steuerverwaltung:

- Rechtsabteilung;
- Veranlagungsexpertin/Veranlagungsexperte, wenn Beweisaufgaben nicht erfüllt bzw. Beilagen nicht eingereicht werden.

3.2.3. Busse

Die Bussen sind je nach Bedeutung der geforderten Verfahrenshandlung und dem Verschulden des Steuerpflichtigen festzulegen.

Ein gravierender Fall ist anzunehmen, wenn ein schweres Verschulden vorliegt oder der verletzte Verfahrenspflicht eine besondere Bedeutung für die ordnungsgemässe Besteuerung zukommt.

Die Bussen für das Nichtbefolgen von Mitwirkungspflichten betragen:

Unterlassene Mitwirkungspflicht	Busse
Regelfall (z.B. Nichtabgabe Lohnausweis, Einzelbeleg etc.)	Fr. 100
Unterlassen einer ordnungsgemässen Buchführung	Fr. 500

Im Wiederholungsfall ist die Busse zu verdoppeln. Eine wiederkehrende Büssung ist nur dann unzulässig, wenn der Gebüsste der verlangten Mitwirkungspflicht gar nicht nachkommen kann.

4. Verjährung

Mit dem Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB vom 26.9.2014, welches am 1.1.2017 in Kraft getreten ist, beträgt die Verjährungsfrist drei Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt worden sind (Art. 58 Abs. 1 StHG). Die Verjährung tritt dabei gestützt auf Artikel 58 Absatz 3 StHG nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen worden ist.

Die neuen Verjährungsbestimmungen finden gestützt auf Artikel 72s Absatz 2 StHG direkt Anwendung, auch wenn das kantonale Steuergesetz noch nicht an die Gesetzesnovelle angepasst worden ist.

Für noch nicht beurteilte Verfahrenspflichtsverletzungen, welche bis zum 31.12.2016 begangen worden sind, gelten die neuen Verjährungsbestimmungen, sofern sie sich als milderes Recht als dasjenige in jenen Steuerperioden geltende Recht erweisen (Art. 78f StHG; sog. lex-mitior-Regel).

5. Erbenhaftung

Erben haften nicht für Bussen aufgrund einer Verletzung von Verfahrenspflichten durch den Erblasser.

6. Einspracheverfahren

Gemäss Steuerrekurskommission stellt die Busse bei Verfahrenspflichtverletzungen eine Strafe im Sinne der Europäischen Menschenrechtskonvention (Art. 6 Ziff. 1) dar. Somit sind die Verfahrensgarantien gemäss EMRK auch auf das Ordnungsbussenverfahren nach § 207 StG vollumfänglich anzuwenden.