



**STEUERINFORMATIONEN**

**INFORMATIONS FISCALES**

**INFORMAZIONI FISCALI**

**INFURMAZIUNS FISCALAS**

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK  
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI  
Union des autorités fiscales suisses

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI  
Associazione autorità fiscali svizzere

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS  
Associazioni da las autoridades fiscalas svizras

**E Steuerbegriffe**

**Strafbestimmungen  
Mai 2015**

# Die Strafbestimmungen bei den direkten Steuern

---

**(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2015)**

**Autor:**

Team Dokumentation  
und Steuerinformation  
Eidg. Steuerverwaltung

**Auteur:**

Team documentation  
et information fiscale  
Administration fédérale  
des contributions

**Autore:**

Team documentazione  
e informazione fiscale  
Amministrazione federale  
delle contribuzioni

**Autur:**

Team documentaziun  
e informaziun fiscalas  
Administraziun federala  
da taglia

Eigerstrasse 65  
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68

Fax ++41 (0)31 324 92 50

e-mail: [ist@estv.admin.ch](mailto:ist@estv.admin.ch)

Internet: [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)



## INHALTSVERZEICHNIS

<b>1</b>	<b>DIE AHNDUNG VON WIDERHANDLUNGEN AUF DEM GEBIET DER DIREKTEN STEUERN.....</b>	<b>1</b>
1.1	<b>Allgemeines.....</b>	<b>1</b>
1.2	<b>Steuerübertretungen .....</b>	<b>2</b>
1.2.1	Die Verletzung von Verfahrenspflichten.....	2
1.2.1.1	Begriff.....	2
1.2.1.2	Strafen.....	2
1.2.2	Die vollendete Steuerhinterziehung.....	3
1.2.2.1	Begriff.....	3
1.2.2.2	Strafen.....	4
1.2.3	Die versuchte Steuerhinterziehung .....	5
1.2.3.1	Begriff.....	5
1.2.3.2	Strafen.....	5
1.2.4	Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren.....	6
1.2.4.1	Begriff.....	6
1.2.4.2	Strafen.....	7
1.2.5	Steuerhinterziehung durch Ehegatten .....	7
1.3	<b>Steuervergehen .....</b>	<b>7</b>
1.3.1	Steuerbetrug.....	7
1.3.1.1	Begriff.....	7
1.3.1.2	Strafen.....	8
1.3.2	Veruntreuung der Quellensteuern .....	9
1.3.2.1	Allgemeines.....	9
1.3.2.2	Die Veruntreuung im Besonderen .....	9
1.3.2.2.1	Begriff .....	9
1.3.2.2.2	Strafen .....	9
1.4	<b>Steuerstraftaten als Vortat zur Geldwäsche .....</b>	<b>10</b>
1.5	<b>Straflose Selbstanzeige .....</b>	<b>10</b>
1.5.1	Individuelle Steueramnestie für natürliche Personen.....	10
1.5.2	Steueramnestie für juristische Personen.....	11
1.5.3	Steueramnestie bei Steuerbetrug .....	11
1.6	<b>Anstiftung, Gehilfenschaft und Mitwirkung.....</b>	<b>12</b>
1.6.1	Begriffe.....	12
1.6.2	Steueramnestie für Teilnahmehandlungen .....	13
1.7	<b>Erbenhaftung.....</b>	<b>13</b>
1.7.1	Tod nach Rechtskraft einer Busse wegen Hinterziehung .....	14
1.7.2	Bei Entdeckung der Hinterziehung oder Rechtskraft erst nach dem Tod .....	14
1.7.3	Steueramnestie bei Erbfällen .....	14
<b>2</b>	<b>DIE NACHSTEUERN .....</b>	<b>15</b>

2.1	Allgemeines .....	15
2.2	Verfahren .....	15
2.3	Verzugszinsen .....	16
3	<b>VERJÄHRUNG UND VERWIRKUNG .....</b>	<b>17</b>
3.1	Allgemeines .....	17
3.2	<b>Verfolgungsverjährung.....</b>	<b>18</b>
3.2.1	Bestimmungen gemäss Steuergesetz .....	18
3.2.2	Anwendung der Normen des StGB bei Steuerwiderhandlungen .....	18
3.2.3	Lex Mitior .....	18
3.2.4	Anpassungen des DBG und des StHG .....	19
3.2.5	Steuerübertretungen .....	19
3.2.5.1	Verletzung von Verfahrenspflichten .....	19
3.2.5.2	Versuchte Steuerhinterziehung .....	19
3.2.5.3	Vollendete Steuerhinterziehung .....	20
3.2.6	Steuervergehen .....	20
3.3	<b>Befristung des Nachsteuerverfahrens.....</b>	<b>21</b>
3.4	<b>Vollstreckungsverjährung .....</b>	<b>21</b>
4	<b>BESONDERE UNTERSUCHUNGSMASSNAHMEN DER EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG .....</b>	<b>22</b>
4.1	Einleitung .....	22
4.2	<b>Untersuchungen .....</b>	<b>22</b>
4.2.1	Rechtliche Grundlagen.....	22
4.2.2	Bedingungen .....	23
4.2.3	Zwangsmassnahmen.....	23
4.2.3.1	Hausdurchsuchungen.....	23
4.2.3.2	Durchsuchung von Papieren .....	24
4.2.3.3	Beschlagnahme .....	24
4.2.4	Andere Untersuchungsmittel .....	24
4.2.4.1	Herausgabe von Akten .....	24
4.2.4.2	Einholen von Auskünften .....	25
4.2.4.3	Einvernahmen .....	25
4.2.5	Wesentliche Rechte des Beschuldigten.....	25
4.2.5.1	Einholen von Auskünften .....	25
4.2.5.2	Beschwerde gegen Untersuchungshandlungen.....	26
4.3	<b>Abschluss der Untersuchung .....</b>	<b>26</b>
4.3.1	Untersuchungsbericht .....	26
4.3.2	Weiterverfolgung.....	26
5	<b>ZUSAMMENFASSUNG.....</b>	<b>27</b>

**Abkürzungen**

ASA	=	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ASU	=	Abteilung für Strafsachen und Untersuchung der Eidgenössischen Steuerverwaltung
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	=	direkte Bundessteuer
ESTV	=	Eidgenössische Steuerverwaltung
StGB	=	Schweizerisches Strafgesetzbuch
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
VStrR	=	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht

# 1 DIE AHNDUNG VON WIDERHANDLUNGEN AUF DEM GEBIET DER DIREKTEN STEUERN

## 1.1 Allgemeines

Die Erfahrung lehrt, dass die Durchsetzbarkeit von Steuergesetzen weitgehend von der Kontrolle, welche die Verwaltung über die Erfüllung der Steuerpflichten ausübt, abhängt. In manchen Fällen genügen jedoch Kontrollen allein nicht. Nur die Androhung von Sanktionen kann bewirken, dass die Steuerpflichten ernst genommen werden.

Die Steuerpflichten sind vielfältig und dementsprechend sind die Massnahmen, welche die Verwaltung bei mangelnder Pflichterfüllung ergreift, verschieden.

Vorerst geht es um die **Erfüllung von Verfahrenspflichten**, wie etwa das rechtzeitige Einreichen der Steuererklärung. Wer solche missachtet, verfällt einer Ordnungsbusse (*siehe Ziffer 1.2.1*).

Schwerer wiegend ist die **Steuerhinterziehung**. Darunter ist jedes pflichtwidrige Tun oder Unterlassen zu verstehen, das zu einer ungenügenden Besteuerung des tatsächlichen Steuersubstrates (Einkommen, Vermögen) führt.

Handelt es sich um eine Steuerhinterziehung, so wird durch die Steuerverwaltung eine Busse verhängt, die in einem bestimmten Verhältnis zur hinterzogenen Steuer steht (*siehe Ziffer 1.2.2*).

### **Bemerkung:**

*Die Benennung der verschiedenen monetären Strafen ist in den kantonalen Steuergesetzen nicht einheitlich und kann zu Verwechslungen führen.<sup>1</sup>*

*Daher werden in diesem Artikel die folgenden Bezeichnungen verwendet: (Steuer-)Busse ist die Strafe für eine Verfahrenspflichtverletzung und für die Steuerhinterziehung. Sie wird durch die Verwaltung verhängt. Geldstrafe ist die Sanktion für Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern).*

Wer mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen, der Steuerbehörde gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden einreicht, macht sich des **Steuerbetrugs** schuldig. Solche Delikte werden mit Geldstrafen oder mit Freiheitsentzug geahndet (*siehe Ziffer 1.3.1*). Diese Strafen werden durch den Strafrichter ausgesprochen.

Als Besonderheit besteht auch eine Strafbestimmung betreffend die Quellensteuern. Wer die Quellensteuern zwar bei der Lohnzahlung in Abzug bringt, aber sie für sich oder einen Dritten verwendet, begeht eine **Veruntreuung von Quellensteuern** (*siehe Ziffer 1.3.2*). Auch diese Straftat wird mit Geldstrafe oder Freiheitsentzug bestraft.

Der Zweck der Strafandrohung wäre bereits erreicht, wenn die Androhung von Strafen allein genügen würde, um das Begehen solcher Delikte zu verhindern. Dort, wo die Drohung aber allein nicht genügt,

---

<sup>1</sup> Das schweizerische Strafrecht unterscheidet nach Grad der Schwere drei Arten von Delikten: zunächst die Übertretungen, die mit Busse (manchmal auch mit Haft) geahndet werden; dann die Vergehen, die mit Busse und/oder Gefängnis bestraft werden; und schliesslich die Verbrechen, für die Zuchthaus angedroht wird.

müssen die Delikte geahndet werden. Die ehrlichen Steuerpflichtigen werden an derartigen Strafen freilich keinen Anstoss nehmen.

Wer Steuern hinterzieht, hat nicht nur Strafen zu erwarten, er hat auch die hinterzogene Steuer nachzuzahlen (*siehe Ziffer 2*).

Täter von Steuerwiderhandlungen sind grundsätzlich nur natürliche Personen. Einzig für die Hinterziehung der Gewinnsteuer kann als Ausnahme von diesem Grundsatz die juristische Person Täterin sein.

## 1.2 Steuerübertretungen

Diese erste allgemeine Kategorie von Straftaten beinhaltet sowohl bei der direkten Bundessteuer (dBSt) wie auch bei den kantonalen und kommunalen Steuern:

- die Verletzung von Verfahrenspflichten (*siehe Ziffer 1.2.1*);
- die vollendete Steuerhinterziehung (*siehe Ziffer 1.2.2*);
- die versuchte Steuerhinterziehung (*siehe Ziffer 1.2.3*);
- die Verheimlichung oder das Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren (*siehe Ziffer 1.2.4*).

### 1.2.1 Die Verletzung von Verfahrenspflichten

#### 1.2.1.1 Begriff

Nach Art. 174 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG)<sup>2</sup> missachten diejenigen Personen Verfahrenspflichten, welche **trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig einer Pflicht nicht nachkommen**, die ihnen nach den Vorschriften des DBG oder des kantonalen Gesetzes bzw. nach einer aufgrund des Gesetzes erlassenen Verordnung oder Verfügung obliegt, insbesondere:

- die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreichen;
- eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllen;
- Pflichten verletzen, die ihnen als Erben oder Dritten im Inventarverfahren obliegen.

#### 1.2.1.2 Strafen

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird auf Bundesebene und in allen Kantonen mit einer Busse bestraft von:

- bis zu 1'000 Franken im Normalfall;

---

<sup>2</sup> Für Einzelheiten zur Steuerharmonisierung siehe den Artikel «Die Steuerharmonisierung» im Dossier Steuerinformationen, Band I, Register F, Ziffer 32.

- bis zu 10'000 Franken in schweren Fällen oder bei Rückfall (Art. 174 Abs. 2 DBG und Art. 55 StHG).

## 1.2.2 Die vollendete Steuerhinterziehung

### 1.2.2.1 Begriff

Vollendete Steuerhinterziehung begeht, wer vorsätzlich oder fahrlässig so handelt, dass er nicht oder nicht vollständig veranlagt wird. Der Steuerhinterziehung wird die Erwirkung einer gesetzeswidrigen Rückerstattung oder eines ungerechtfertigten Erlasses von Steuern gleichgestellt.

Einer vollendeten Hinterziehung bei der dBSt (Art. 175 Abs. 1 DBG) und bei den kantonalen Steuern (Art. 56 Abs. 1 StHG) macht sich schuldig, wer vorsätzlich oder fahrlässig

- bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt (z.B. wenn eine steuerpflichtige Person nicht dafür sorgt, dass sie eine Steuererklärung erhält) oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (z.B. durch fehlende, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung bzw. den Beilagen);
- als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt (*siehe Ziffer 1.3.2*);
- (mittels falscher Angaben) eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt.

Für die Anwendung der Strafbestimmungen des DBG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 21 vom 7. April 1995<sup>3</sup> über das Nachsteuer- und Steuerstrafrecht nach dem DBG erlassen.

Gemäss diesem Kreisschreiben sind für den Tatbestand der **Hinterziehung** folgende Merkmale wesentlich (Art. 175 Abs. 1 DBG):

- **Entzug eines Steuerbetrages:** Durch die Steuerhinterziehung bewirkt der Täter, dass er den geschuldeten Steuerbetrag nicht oder nicht im vollen Umfange entrichtet. Das kann beispielsweise geschehen, indem der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und den Beilagen dazu macht.
- **Verletzung einer dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflicht:** Die Pflichten der Steuerpflichtigen sind in den Artikeln 124 bis 126 DBG geregelt. Unter anderem fordert das Gesetz von den Steuerpflichtigen, dass sie bei der zuständigen Behörde eine Steuererklärung verlangen, falls sie keine solche erhalten haben, dass sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen und dass sie ganz allgemein alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. So müssen sie z.B. auch Tatsachen erwähnen, über deren steuerliche Relevanz sie im Zweifel sind.
- **Schuld des Steuerpflichtigen:** Wegen Hinterziehung ist nur strafbar, wer die zu einer ungenügenden Besteuerung führende Pflichtverletzung schuldhaft, sei es vorsätzlich oder fahrlässig, begeht.

---

<sup>3</sup> Verfügbar auf [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) > Dokumentation > Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben



In der Regel wird bei Nichtangabe von Einkommens- und Vermögensbestandteilen in der Steuererklärung Hinterziehungsabsicht, also Vorsatz, gegeben sein.

In der Praxis sehen die kantonalen Steuerordnungen für die einfache Steuerhinterziehung im Wesentlichen gleich lautende Bestimmungen vor.

### 1.2.2.2 Strafen

Das DGB sowie die kantonalen Steuergesetze bestimmen, dass wer eine einfache Steuerhinterziehung begeht, mit einer Busse entsprechend seinem Verschulden bestraft wird. In der Regel unterliegt er einer **Busse in der Höhe des hinterzogenen Steuerbetrags** (Art. 175 Abs. 2 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG). Ausser der Busse ist natürlich auch der hinterzogene Steuerbetrag (einschliesslich Zinsen) zu bezahlen (Art. 151 bis 153 DBG). Dieser entspricht der Differenz zwischen dem im Hinterziehungsverfahren berechneten Steuerbetrag und demjenigen gemäss der ursprünglichen Veranlagung. Er wird im Nachsteuerverfahren festgesetzt (*siehe Ziffer 2*).

Es handelt sich hierbei um eine Regelstrafe, die zur Anwendung kommt, wenn die Tat vorsätzlich begangen wurde und keine besonderen Strafmilderungs- oder Strafverschärfungsgründe vorliegen.

Ein Abweichen von dieser Regelstrafe erfolgt **je nach Verschulden** des Täters: Bei leichtem Verschulden kann die Busse bis auf ein **Drittel** der hinterzogenen Steuer ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das **Dreifache** der hinterzogenen Steuer erhöht werden (Art. 175 Abs. 2 DBG und Art. 56 Abs. 1 StHG).

Zum Verschulden als Mass der Strafzumessung gehört nach dem Schweizerischen Strafgesetzbuch (StGB) vom 21. Dezember 1937 die gesamte Motivation der strafbaren Handlung:

- **Schweres Verschulden** liegt etwa vor bei Rückfall, bei mehreren Wiederhandlungen während derselben Veranlagungsperiode oder während mehrerer Veranlagungsperioden, bei renitentem Verhalten des Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden, ferner auch dann, wenn der Steuerpflichtige über besondere steuerliche Fachkenntnisse verfügt oder beim Vorgehen keinerlei Skrupel zeigte. In diesen Fällen kann die Busse bis zu einer Höhe vom Dreifachen der hinterzogenen Steuer ausfallen.
- **Verschuldensmildernd** sind z.B. leichte Fahrlässigkeit oder das kooperative Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Feststellung des vollständigen Sachverhaltes. In diesen Fällen kann die Busse auf ein Drittel der hinterzogenen Steuer reduziert werden.

Im Falle einer **Selbstanzeige** wird dem Steuerpflichtigen keine Busse auferlegt, sofern er den Steuerbehörden zum ersten Mal unversteuerte Elemente meldet (*siehe Ziffer 1.5*).

## 1.2.3 Die versuchte Steuerhinterziehung

### 1.2.3.1 Begriff

Es liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor, wenn die Steuerbehörde oder die verantwortliche Behörde vor Rechtskraft der definitiven Veranlagung, einer Beschwerde oder eines Rekurses feststellt, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich gewisse steuerbare Elemente verheimlicht hat, und es dadurch unberechtigterweise zu keiner oder einer unvollständigen Besteuerung gekommen wäre.

Dasselbe gilt für einen Antrag für Rückerstattung oder Steuererlass, wenn der Steuerpflichtige durch Vorspiegeln falscher Tatsachen eine Entscheidung zu seinen Gunsten erwirken will.

Sowohl auf Bundesebene sowie auch auf kantonaler Ebene begeht jemand eine versuchte Steuerhinterziehung, wenn er versucht, sich der Besteuerung zu entziehen (Art. 176 DBG und Art. 56 Abs. 2 StHG).

Eine versuchte Steuerhinterziehung muss folgende Bedingungen erfüllen:

- Der Steuerpflichtige muss **vorsätzlich** gehandelt haben, um eine tiefere oder den Wegfall der Besteuerung zu erreichen. Im Gegensatz zur vollendeten Steuerhinterziehung muss mindestens ein Eventualvorsatz vorliegen. Fahrlässigkeit reicht nicht aus.
- Der Versuch muss **vor Inkrafttreten der definitiven Veranlagung**, einer Beschwerde, eines Rekurses oder eines Entscheides über Steuerrückerstattung oder -erlass stattgefunden haben. Das heisst, der Täter hat alles nach seiner Vorstellung Nötige unternommen, um den Erfolg zu erreichen.
- Der Erfolg ist lediglich deshalb nicht eingetreten, weil die Steuerbehörde vor Eintritt der Rechtskraft eines Entscheides die falsche oder fehlende Deklaration entdeckt und korrigiert hat.

### 1.2.3.2 Strafen

Sowohl das DBG, das StHG als auch die kantonalen Gesetze sehen für die versuchte Steuerhinterziehung eine **Busse** von zwei Dritteln derjenigen Strafe vor, die verhängt worden wäre, wenn die Hinterziehung vollendet gewesen wäre (Art. 176 Abs. 2 DBG und Art 56 Abs. 2 StHG).

Die strafverschärfenden und strafmildernden Umstände müssen bei der Strafzumessung ebenso berücksichtigt werden (*siehe Ziffer 1.2.2.2*). Durch eine Individualisierung der Strafe wird den Tat- und Täterumständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens, Rechnung getragen.

## 1.2.4 Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren

Sämtliche Steuergesetze sehen für den Fall des Todes einer in der Schweiz (Kanton) aufgrund ihres Wohnsitzes oder ihres Aufenthaltes steuerpflichtigen Person vor, dass – wenn anzunehmen ist, dass steuerbares Vermögen vorhanden ist – innerhalb von zwei Wochen nach Eintritt des Todes ein Nachlassinventar aufzunehmen ist (Art. 154 bis 159 DBG und Art. 54 StHG; Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars).

Dieses Inventar umfasst das für den Todestag geschätzte Vermögen des Erblassers, seines in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter seiner elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder. Dank dieses Inventars kann die Steuerbehörde feststellen, ob Anhaltspunkte für Steuerhinterziehungen vorliegen. Aus den Feststellungen über das Vermögen ergibt sich die Möglichkeit, Schlüsse auf das in den Vorjahren erzielte Einkommen (z.B. Ertrag von Wertpapieren und Forderungen, Mietzinseinnahmen, Renteneinkommen) zu ziehen.

Vor Abschluss des Inventars und ohne Zustimmung der Inventarbehörde dürfen die Erben nicht über Gegenstände des Nachlasses verfügen. Wenn ersichtlich ist, dass kein Vermögen vorhanden ist, muss natürlich auch kein Inventar erstellt werden.

### 1.2.4.1 Begriff

Als **Inventardelikte** bezeichnen die Steuergesetze namentlich die **Verheimlichung** oder die **vorsätzliche Hinterziehung**, d.h. das Beiseiteschaffen, von Erbschaftsgütern.

#### **Bemerkung:**

*Unter Verheimlichung versteht man alle Handlungen, die zum Zweck haben, das Nachlassvermögen zum Schein zu mildern, so beispielsweise das Vortäuschen von Verpflichtungen oder Drittansprüchen.*

*Unter Hinterziehung versteht man das Wegschaffen von Vermögensteilen aus Räumlichkeiten oder anderen Lagerorten (z.B. Tresorschrank), die der Amtsperson für die Inventarisierung zugänglich sind. Diese Verheimlichung oder Beiseiteschaffung kann sich durchaus schon während der Versiegelung abwickeln.*

Der Täter muss in der Absicht handeln, das Erbschaftsgut dem Inventar zu entziehen. Für die Strafbarkeit ist also immer ein vorsätzliches Handeln erforderlich. Blosser Fahrlässigkeit ist nicht strafbar.

Bei der dBSt sowie bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist strafbar, wer Nachlasswerte, zu deren Bekanntgabe er im Inventarverfahren verpflichtet ist, verheimlicht oder beiseite schafft in der Absicht, sie der Inventaraufnahme zu entziehen (Art. 178 Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG).

Als Täter kommen die Erben, die gesetzlichen Erbenvertreter, die Testamentsvollstrecker oder Drittpersonen in Frage. Dritte, die ein gesetzlich geschütztes Berufsgeheimnis zu wahren haben (z.B. Banken, Anwälte oder Notare), sind jedoch nur zur Auskunft an die Erben verpflichtet und können nur wegen Verletzung dieser Pflicht bestraft werden.

### 1.2.4.2 Strafen

Auf Bundesebene sowie auch auf kantonaler Ebene beträgt die Busse für Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Erbschaftsgütern:

- bis zu 10'000 Franken im **Normalfall**;
- bis zu 50'000 Franken in **schweren Fällen** oder bei **Rückfall**.

Der Versuch, Nachlasswerte zu verheimlichen oder beiseite zu schaffen, ist ebenfalls strafbar. Die Strafe kann aber milder ausfallen als bei vollendeter Begehung (Art. 178 Abs. 2 und 3 DBG und Art. 56 Abs. 4 StHG).

Zeigt sich eine Person erstmals selbst an, so wird von einer Strafverfolgung wegen Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren und wegen allfälliger anderer in diesem Zusammenhang begangener Straftaten abgesehen (*siehe Ziffer 1.5*).

### 1.2.5 Steuerhinterziehung durch Ehegatten

Die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, wird nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Widerhandlung im Sinne einer Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung dar (Art. 180 DBG und Art. 57 Abs. 4 StHG). Die Busse darf demzufolge nur dem Ehegatten auferlegt werden, der die Steuerwiderhandlung begangen hat.

## 1.3 Steuervergehen

### 1.3.1 Steuerbetrug

Steuerbetrug ist als Tätigkeitsdelikt eine von der Steuerhinterziehung (Erfolgsdelikt) ganz grundsätzlich zu unterscheidende Straftat. Er ist ein neben der Steuerhinterziehung bestehendes, eigenständiges Delikt.

#### 1.3.1.1 Begriff

Sowie auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene begeht einen Steuerbetrug, wer vorsätzlich zum Zwecke einer Steuerhinterziehung **gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden** wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht (Art. 186 DBG und Art. 59 Abs. 1 StHG).

Die Tat ist vollendet, wenn die gefälschten Urkunden der Steuerverwaltung in Hinterziehungsabsicht eingereicht werden. Der Täter des Steuerbetruges muss damit nicht notwendigerweise auch der Täter der Steuerhinterziehung sein.

Als **Urkunden** gelten nach Art. 110 Abs. 4 StGB «Schriften, die bestimmt und geeignet sind, oder Zeichen, die bestimmt sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen. Die Aufzeichnung auf Bild- und Datenträgern steht der Schriftform gleich, sofern sie demselben Zweck dient.»

- Eine **gefälschte** Urkunde liegt dann vor, wenn der Täter der Urkunde den Anschein gibt, sie stamme von jemandem, von dem sie aber in Wirklichkeit nicht ausgestellt wurde. Dies ist etwa der Fall, wenn eine Unternehmung auf Rechnungsformularen ihres Lieferanten fiktive Rechnungen an sich selbst ausstellt.
- Eine Urkunde ist dann **verfälscht**, wenn der Täter die ausgestellte Urkunde nachträglich unberechtigterweise abändert. Dies ist der Fall, wenn der Täter eine an ihn gerichtete echte Rechnung abändert.
- Eine Urkunde ist **inhaltlich unwahr**, wenn die durch sie bezeugte rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet ist. Wenn z.B. ein Lieferant auf Wunsch des Steuerpflichtigen fiktive Rechnungen ausstellt, sind diese Rechnungen zwar nicht gefälscht, wohl aber inhaltlich unwahr.

Die vorstehend genannten Beispiele sind freilich nur dann illustrativ, wenn man den Urkundencharakter der Rechnung bejaht. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die falsche, verfälschte oder inhaltlich unwahre Rechnung als Buchungsbeleg verwendet wird.

**Bemerkung:**

*In vielen Fällen handelt es sich bei den Urkunden vor allem um Bescheinigungen, zu deren Erstellung Drittpersonen nach Art. 127 DBG und Art. 43 StHG verpflichtet sind, wie Bescheinigungen der Aktiengesellschaft über die den Mitgliedern der Verwaltung ausgerichteten Entschädigungen, Lohnausweise der Arbeitgeber, Bescheinigungen der Versicherungsgesellschaften sowie der Schuldner aus Forderungsverhältnis und dergleichen. Urkunden sind auch die kaufmännische Buchhaltung samt den dazugehörigen Belegen, die Bilanzen und die Erfolgsrechnungen.*

**Steuererklärungen** und deren Beilagen haben hingegen **keinen Urkundencharakter**.

Wie bereits erwähnt, ist im Falle einer Steuerhinterziehung die fahrlässige Tatbegehung strafbar. Steuerbetrug hingegen ist **nur strafbar, wenn vorsätzlich** gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung der Steuerbehörden gebraucht werden (Art. 18 StGB).

### 1.3.1.2 Strafen

Gemäss allen Steuergesetzen auf Bundes- und kantonaler Ebene hat der Steuerbetrug den Charakter eines strafrechtlichen Vergehens, dessen Begehung mit **Freiheitsentzug bis 3 Jahre oder einer Geldstrafe** (max. 360 Tagessätze zu je max. 3'000 Franken) geahndet werden kann (Art. 186 DBG und Art. 59 StHG).

Die Strafen für die dBSst werden dabei durch die zuständigen kantonalen Strafgerichte ausgesprochen (Art. 188 Abs. 1 DBG). Das Verfahren richtet sich nach den Vorschriften der Strafprozessordnung.

Entscheide der letzten kantonalen Instanz können mit der Nichtigkeitsbeschwerde an das Bundesgericht weiter gezogen werden (Art. 188 Abs. 3 DBG und Art. 61 StHG).

Auf nationaler sowie auch auf kantonaler Ebene bleibt die Bestrafung der Hinterziehung als solche vorbehalten (Art. 186 Abs. 2 DBG und Art. 59 Abs. 2 StHG), und diese kommt zu den oben erwähnten Strafen für Steuerbetrug hinzu.

Das bedeutet, dass der Verurteilte zusätzlich zum Freiheitsentzug oder zur Geldstrafe wegen Steuerbetrugs zu einer Busse wegen Hinterziehung verurteilt wird (*siehe Ziffern 1.2.2.2 und 1.2.3.2*). Dessen ungeachtet sind die hinterzogenen Steuerbeträge in jedem Fall nachzuzahlen (*siehe Ziffer 2*).

## 1.3.2 Veruntreuung der Quellensteuern

### 1.3.2.1 Allgemeines

Der Bund sowie alle Kantone erheben eine Quellensteuer<sup>4</sup> auf dem **Einkommen ausländischer Arbeitnehmer**, die nicht im Besitze einer Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) sind. Darunter fallen unter anderem die Arbeitnehmer, die im Besitz einer Aufenthaltsbewilligung (Ausweis B), einer Grenzgängerbewilligung (Ausweis G) oder einer Kurzaufenthaltsbewilligung (Ausweis L) sind oder Asylbewerber mit Ausweis F.

Die Erhebung der Quellensteuer erfolgt derart, dass der Arbeitgeber einen Betrag in der Höhe der vom Arbeitnehmer geschuldeten dBSSt sowie der Kantons- und Gemeindesteuer (ev. auch der Kirchensteuer) vom Lohn abzieht und der Steuerverwaltung abliefern.

Die Verletzung der Quellensteuerpflichten, insbesondere die Unterlassung des Steuerabzugs an der Quelle, wird beim Bund und in allen Kantonen mit den gleichen Bestimmungen geahndet, die bei Verletzung von Verfahrenspflichten, beim Hinterziehungsversuch und bei der Steuerhinterziehung zur Anwendung kommen (*siehe Ziffer 1.2*).

Der Bund und alle Kantone sehen im Weiteren für die Veruntreuung von Quellensteuern besondere Strafbestimmungen vor.

### 1.3.2.2 Die Veruntreuung im Besonderen

#### 1.3.2.2.1 Begriff

Eine Veruntreuung von Quellensteuern liegt vor, wenn jemand, der zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist, die Steuer von der steuerbaren Leistung zwar abzieht, jedoch nicht dem Fiskus abliefern, sondern zu seinen oder eines andern Gunsten verwendet (Art. 187 DBG und Art. 59 Abs. 1 StHG).

#### 1.3.2.2.2 Strafen

Die Sanktionen bei Veruntreuung der Quellensteuern sind beim Bund und in den Kantonen einheitlich (Art. 187 DBG und Art. 59 Abs. 1 StHG).

Alle Steuergesetze sehen gleiche Strafen vor wie beim Steuerbetrug, nämlich:

- Freiheitsentzug bis 3 Jahre; oder
- einer Geldstrafe (max. 360 Tagessätze zu je max. 3'000 Franken).

---

<sup>4</sup> Für Einzelheiten zur Quellensteuer siehe den Artikel «Die Besteuerung an der Quelle» im Dossier Steuerinformationen, Band I, Register E.

Auch hier muss zusätzlich zu der ausgesprochenen Strafe die veruntreute Quellensteuer abgeliefert werden.

## 1.4 Steuerstraftaten als Vortat zur Geldwäsche

Die Umsetzung<sup>5</sup> der 2012 revidierten Richtlinien der GAFI (FATF)<sup>6</sup> machte es unter Anderem notwendig, dass Straftaten betreffend die direkten Steuern als Vortaten zur Geldwäsche gelten. Als Folge davon haben die Finanzintermediäre im Rahmen ihrer Pflichten zur Verhinderung der Geldwäsche zu prüfen, ob finanzielle Mittel auch aus einer solchen Steuerwiderhandlung stammen könnten, und gegebenenfalls eine Meldung wegen Verdachts auf Geldwäsche vorzunehmen.

Der Schweizer Gesetzgeber hat sich entschlossen, keinen separaten Tatbestand der «Steuervortat» zu schaffen. Die hier aufgeführten Steuerstraftaten bleiben also unverändert bestehen. Demgegenüber wurde beschlossen, dass grundsätzlich der Steuerbetrug als Vortat zur Geldwäsche gilt, dies aber nur dann, wenn die im Zusammenhang mit dieser Tat hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als 300'000 Franken betragen.

Für Schweizer Verhältnisse bedeutet das Folgendes: Erfolgt eine Verurteilung wegen Steuerbetruges (durch ein Strafgericht) und stellt die Steuerbehörde fest, dass infolge dieser Tat in einer Steuerperiode insgesamt Steuern von mehr als 300'000 Franken hinterzogen wurden, so hat die Steuerbehörde (oder das Strafgericht, wenn der Steuerbetrag auch ihm bekannt ist) der kantonalen oder der Bundesanwaltschaft allenfalls Anzeige wegen Verdachts auf Geldwäsche zu erstatten. Dies allerdings nur dann, wenn die Umstände dafür sprechen, dass der Täter den hinterzogenen Steuerbetrag vor einer strafrechtlichen Einziehung schützen oder die Herkunft der infolge der Steuerstraftat ersparten Mittel verschleiern wollte.

Diese Bestimmungen treten auf den 1. Januar 2016 in Kraft.

## 1.5 Straflöse Selbstanzeige

### 1.5.1 Individuelle Steueramnestie für natürliche Personen

Seit dem 1. Januar 2010 sind die neuen Bestimmungen zu einer Art «Individual- Steueramnestie» in Kraft. Deren Ziel ist es, Steuerpflichtige zu motivieren, das bisher unversteuert gebliebene Einkommen und Vermögen der Legalität zuzuführen. Personen, welche Einkommenssteuern hinterzogen oder Vermögen nicht deklariert haben, sollen ermutigt werden, den Steuerbehörden die wahren Verhältnisse offen darzulegen. Erfolgt eine Anzeige solcher Umstände freiwillig und spontan, so wird zwar die Nachsteuer mit Verzugszins erhoben, aber die (doch recht beträchtliche) Strafe entfällt. Damit werden Selbstanzeiger gegenüber ehrlichen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Steuern gleich und nicht besser behandelt.

Die straflose Selbstanzeige, welche natürlichen und juristischen Personen offen steht, kann seit dem 1. Januar 2010 **nur einmal** in Anspruch genommen werden.

<sup>5</sup> [www.sif.admin.ch](http://www.sif.admin.ch) > Dokumentation > FinWeb > Regulierungsprojekte > Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen gegen Geldwäscherei

<sup>6</sup> Groupe d'action financière / Financial action task force der OECD

Die vereinfachte Erbenachbesteuerung ist zwar grundsätzlich kein Straffall, aber weil deren Einführung denselben Motiven folgt, wird sie nachfolgend unter *Ziffer 1.7.3* behandelt.

Es wird daher auf jegliche strafrechtliche Verfolgung verzichtet, wenn alle der folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- Die Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt.
- Der Steuerpflichtige unterstützt die Verwaltung vorbehaltlos bei der Festsetzung der Nachsteuer.
- Der Steuerpflichtige bemüht sich ernsthaft um die Bezahlung der Nachsteuer.

Für jede weitere Selbstanzeige und jede Selbstanzeige, welche diese Bedingungen nicht erfüllt, wird die steuerpflichtige Person mit einer (fixen) Busse von einem Fünftel der hinterzogenen Steuer bestraft (Art. 175 Abs. 4 DBG und Art. 56 Abs. 1<sup>ter</sup> StHG).

Die Bestimmungen zur straflosen Selbstanzeige wurden sowohl im DBG wie auch im StHG festgehalten. Da im StHG keine Übergangsfrist festgesetzt worden ist, sind diese Bestimmungen für die Kantons- und Gemeindesteuern seit dem 1. Januar 2010 anwendbar.

## 1.5.2 Steueramnestie für juristische Personen

Wie auch natürliche Personen, haben juristische Personen die Möglichkeit zu einer Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung (Art. 181a DBG und Art 57b StHG). Um von der Steueramnestie zu profitieren müssen dieselben Bedingungen erfüllt sein.

Die straflose Selbstanzeige kann auch eingereicht werden:

- nach einer Änderung der Firma oder einer Verlegung des Sitzes innerhalb der Schweiz;
- nach einer Umwandlung durch die neue juristische Person für die vor der Umwandlung begangenen Steuerhinterziehungen;
- nach einer Absorption oder Abspaltung durch die weiter bestehende juristische Person für die vor der Absorption oder Abspaltung begangenen Steuerhinterziehungen.

Die straflose Selbstanzeige muss von den aktuellen oder früheren Organen oder Vertretern der juristischen Person eingereicht werden. Von einer Strafverfolgung gegen diese Organe oder Vertreter wird abgesehen und ihre Solidarhaftung entfällt.

Für jede weitere Selbstanzeige und jede Selbstanzeige, welche diese Bedingungen nicht erfüllt, wird die juristische Person mit einer (fixen) Busse von einem Fünftel der hinterzogenen Steuer bestraft.

Nach Beendigung der Steuerpflicht einer juristischen Person in der Schweiz kann keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden.

## 1.5.3 Steueramnestie bei Steuerbetrug

Wenn im Falle einer Selbstanzeige festgestellt wird, dass für die Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht wurden, wird auch dafür auf eine strafrechtliche Verfolgung verzichtet (Art. 186 Abs. 3 DBG und Art. 59 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG).



Dasselbe gilt in Fällen von Veruntreuung von Quellensteuern. Die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung hat den Verzicht auf die strafrechtliche Verfolgung dieser Straftat zur Folge (Art. 187 Abs. 2 DBG und Art 59. Abs. 2<sup>ter</sup> StHG).

## 1.6 Anstiftung, Gehilfenschaft und Mitwirkung

### 1.6.1 Begriffe

Die Teilnahmehandlungen sind von der Haupttat (zum Beispiel der vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung) zu unterscheiden. Der Teilnehmer wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen bestraft, d.h. auch wenn der Haupttäter selber nicht bestraft werden kann. Hingegen muss die Haupttat aber begangen worden sein.

Als Teilnehmer und somit als Täter kommen beispielsweise der vertragliche oder gesetzliche Vertreter des Steuerpflichtigen, Angestellte des Steuerpflichtigen, Organe oder Vertreter der steuerpflichtigen juristischen Person in Frage (Art. 177 DBG und Art. 56 Abs. 3 StHG).

Auch **juristische Personen** können bestraft werden, wenn in ihrem Geschäftsbetrieb Teilnahmehandlungen an Steuerhinterziehungen Dritter begangen worden sind (Art. 181 Abs. 2 DBG und Art. 57 Abs. 2 StHG). So würde z.B. die Treuhandunternehmung bestraft, wenn sie ein Mandat übernommen hat und der dafür verantwortliche Mitarbeiter eine Teilnahmehandlung (auch ohne Wissen des Arbeitgebers) begeht.

Es werden drei Arten von Teilnahmehandlungen unterschieden:

- **Anstiftung**  
Anstiftung liegt vor, wenn der Anstifter den Haupttäter vorsätzlich **zur Begehung der Haupttat veranlasst** (Art. 24 StGB), d.h. der Anstifter ruft im Haupttäter den Tatentschluss hervor. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der vertragliche Vertreter eines Steuerpflichtigen diesen zur Steuerhinterziehung anhält.
- **Gehilfenschaft**  
Gehilfenschaft ist gegeben, wenn der Gehilfe dem Haupttäter zu den strafbaren Handlungen **vorsätzlich Hilfe leistet** (Art. 25 StGB). Der Gehilfe leistet dabei einen kausalen Beitrag zur Haupttat; diese wird dadurch gefördert. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Buchhalter einer Unternehmung es unterlässt, auf Anordnung des Betriebsinhabers, einzelne Ausgangsrechnungen zu verbuchen. Der Treuhänder stellt dies zwar fest, veranlasst aber keine korrekte Verbuchung und erstellt die Steuererklärung auf Grund der falschen Buchhaltungszahlen. Beide leisten Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung.
- **Mitwirkung**  
Da die **Steuerhinterziehung ein Sonderdelikt** ist und somit nur durch den Steuerpflichtigen selbst begangen werden kann, ist es **nicht möglich, einen vertraglichen Vertreter** als Täter oder Mittäter wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung **zu bestrafen**. Der Vertreter soll aber auch dann bestraft werden können, wenn er aus eigenem Antrieb für den Vertretenen ohne dessen Wissen die Steuer verkürzt.

Deshalb wurde eine besondere, auf den vertraglichen Vertreter zugeschnittene Strafnorm als zusätzliches Sonderdelikt aufgenommen (Art. 177 Abs. 1 DBG und Art. 56 Abs. 3 StHG).

Die Strafbestimmung verwendet für die auf Steuervertreter anwendbare Sondernorm die darin verwendeten Begriffe «bewirken» und «mitwirken»:

- Eine Steuerhinterziehung «bewirken» bedeutet, dass der Vertreter aus eigenem Antrieb und ohne Wissen des Vertretenen für diesen die Steuer verkürzt.
- Bei einer Steuerhinterziehung «mitwirken» bedeutet Gehilfenschaft des Vertreters im Sinne von Art. 25 StGB.

Alle Teilnahmehandlungen sind **nur strafbar** – und dies auf eidgenössischer und kantonaler Ebene – **wenn sie vorsätzlich begangen werden**. Dies im Gegensatz zur Steuerhinterziehung, bei welcher der Täter auch bei Fahrlässigkeit bestraft wird (*siehe Ziffer 1.2.2.1*).

Der **Versuch** der Anstiftung bleibt hingegen **straflos**, da die strafbare Haupthandlung in diesem Fall nicht ausgeführt wurde.

Art. 25 StGB bezieht sich auf die **Gehilfenschaft** und sieht vor, dass derjenige, der jemandem zu einem Verbrechen oder zu einem Vergehen vorsätzlich Hilfe leistet, **milder** als der Haupttäter **bestraft** werden kann.

## 1.6.2 Steueramnestie für Teilnahmehandlungen

Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, kann ebenfalls eine Selbstanzeige einreichen und dadurch eine strafrechtliche Verfolgung vermeiden.

Diese Form der Amnestie wird gewährt, wenn sich eine Person zum ersten Mal anzeigt und sämtliche der folgenden Bedingungen erfüllt sind (Art. 175 Abs. 3 Bst. a und b DBG und Art. 56 Abs. 1<sup>bis</sup> Bst. a und b StHG):

- Die Hinterziehung ist keiner Steuerbehörde bekannt.
- Die Person unterstützt die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos.

Wenn dies der Fall ist, wird von einer Strafverfolgung abgesehen und die Solidarhaftung für die Zahlung der hinterzogenen Steuer entfällt (Art. 177 Abs. 3 DBG; Art. 56 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG).

## 1.7 Erbenhaftung

Die Haftung der Erben ergibt sich bei der dSt aus Art. 12 DBG, der die Steuernachfolge regelt. Danach **treten die Erben in die Rechte und Pflichten des verstorbenen Steuerpflichtigen ein**. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge.

Der überlebende Ehegatte haftet mit seinem Erbteil und dem Betrag, den er aufgrund ehelichen Güterrechts vom Vorschlag oder Gesamtgut über den gesetzlichen Anteil hinaus erhält. Der überlebende eingetragene Partner haftet mit seinem Erbteil und dem Betrag, den er auf Grund einer vermögensrechtlichen Regelung erhalten hat.

Wenn ein Erbe die Hinterlassenschaft aber ausschlägt oder sonst wie die Erbeneigenschaft verliert, ist er nicht mehr Rechtsnachfolger des Erblassers und kann entsprechend nicht für Steuerschulden der verstorbenen Person haftbar gemacht werden.

### 1.7.1 Tod nach Rechtskraft einer Busse wegen Hinterziehung

Ist beim Tod eines Erblassers die Nachsteuer rechtskräftig festgesetzt, aber noch nicht bezahlt, so stellt die Nachsteuer eine Schuld des Erblassers dar. Sie ist Bestandteil des Nachlassinventars und damit durch die Erbmasse zu bezahlen. Eine rechtskräftige Busse, die vom Verstorbenen noch nicht bezahlt wurde, behält ihren Strafcharakter und erlischt deshalb mit dem Tod des verurteilten Steuerpflichtigen.

### 1.7.2 Bei Entdeckung der Hinterziehung oder Rechtskraft erst nach dem Tod

Ist das Hinterziehungsverfahren beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht rechtskräftig abgeschlossen, endet das Strafverfahren oder es kann – wenn es noch nicht eröffnet wurde – nicht mehr eingeleitet werden. Nur das Nachsteuerverfahren kann fortgeführt oder eingeleitet werden, um die durch den Verstorbenen geschuldete Steuer festzusetzen und einzufordern.

Soweit der verstorbene Steuerpflichtige keine Steuererklärungen eingereicht hat, haben dies seine Erben nachzuholen. Begehen sie dabei eine Verletzung von Verfahrenspflichten oder eine Steuerhinterziehung, so sind die ordentlichen Bestimmungen des Steuerstrafrechts auf sie selber anwendbar.

Ist beim Tod des Steuerpflichtigen eine Veranlagung noch nicht rechtskräftig geworden, können die Erben allenfalls wegen versuchter Steuerhinterziehung gebüßt werden, falls sie selber in diesem Veranlagungsverfahren vorsätzlich falsche Angaben gemacht haben.

### 1.7.3 Steueramnestie bei Erbfällen

Hat der Erblasser Steuern hinterzogen, so sollen die Erben motiviert werden, das vom Verstorbenen nicht deklarierte Einkommen und Vermögen der Legalität zuzuführen. Zu diesem Zweck werden **Nachsteuern und Verzugszinsen lediglich für die letzten drei Steuerperioden** vor dem Ableben des Steuerpflichtigen erhoben.

Alle Erben haben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn die unter *Ziffer 1.5.1* aufgeführten Bedingungen erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, wird die Nachsteuer für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden nach den Vorschriften über die ordentliche Veranlagung berechnet und samt Verzugszins nachgefordert (Art. 153a Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 53a Abs. 1 und 2 StHG).

Die vereinfachte Nachbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird. Auch der Willensvollstrecker oder der Erbschaftsverwalter kann um eine vereinfachte Nachbesteuerung ersuchen (Art. 153a Abs. 3 und 4 DBG sowie Art. 53a Abs. 3 und 4 StHG).

## 2 DIE NACHSTEUERN

### 2.1 Allgemeines

Nach den Strafbestimmungen der Steuergesetze hat der Steuerhinterzieher dem Fiskus neben den zu entrichtenden Bussen auch die **hinterzogenen Steuerbeträge** – auch früherer Jahre – **nachzahlen**.

Die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung oder Steuervergehen gilt beim Bund und in der Mehrheit der Kantone zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens (Art. 152 Abs. 2 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG).

Aber auch ohne Steuerstrafverfahren kann ein Nachsteuerverfahren eingeleitet werden. Dies ist der Fall, wenn eine Veranlagung ohne Verschulden des Steuerpflichtigen entweder ganz unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist, weil im Zeitpunkt des Erlasses der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides den dafür zuständigen Behörden Tatsachen und/oder Beweismittel nicht bekannt waren oder durch ein Verbrechen oder ein Vergehen auf die Tätigkeit der Veranlagungs- oder Steuerrekursbehörde eingewirkt wurde (Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG).

Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital vollständig und genau angegeben und haben die Steuerbehörden die Bewertung anerkannt, so kann keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war (Art. 151 Abs. 2 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG).

Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt beim Bund und in den Kantonen zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder für die eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 152 DBG und Art. 53 Abs. 2 StHG).

Dieses Recht, eine Nachsteuer festzusetzen, erlischt in allen Fällen fünfzehn Jahre nach der Steuerperiode. Es handelt sich dabei um eine so genannte **Verwirkungsfrist** (siehe Ziffer 3.3).

### 2.2 Verfahren

Nach Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens kann die Verpflichtung seitens des Steuerpflichtigen, die Verwaltung bei der Abklärung der Tatsachen zu unterstützen, mit seinem Recht kollidieren, sich in einem allfälligen späteren Verfahren nicht selber bezichtigen zu müssen. Deswegen wird, wenn bei Einleitung des Verfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird, noch hängig ist, noch von vornherein ausgeschlossen werden kann, die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines solchen Strafverfahrens aufmerksam gemacht (Art. 153 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 53 Abs. 4 StHG). Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG und Art. 57a Abs. 2 StHG).

Wenn bei Tod des Steuerpflichtigen ein Verfahren noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen ist, wird es gegenüber den Erben eingeleitet oder fortgesetzt. Das Nachsteuerverfahren kann für

die letzten zehn Steuerperioden eingeleitet werden. Zur Erinnerung: Bei Selbstanzeige der Erben wird die Nachsteuer für die letzten drei Steuerperioden berechnet (*siehe Ziffer 1.7.3*).

## **2.3 Verzugszinsen**

Für die dBSSt und auch für alle kantonalen und kommunalen Steuern ist die Verzinsung der Nachsteuerforderung vorgeschrieben. In der Nachsteuerbefehl ist der seit der ursprünglichen Fälligkeit aufgelaufene Verzugszins zu dem für die jeweilige Steuerperiode geltenden Satz zu berechnen und einzufordern (Art. 151 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 1 StHG).

## 3 VERJÄHRUNG UND VERWIRKUNG

### 3.1 Allgemeines

Strafverfolgung und Vollstreckung müssen nach einer gewissen Zeit als ausgeschlossen gelten, denn erstens sollen die öffentlichen Interessen (insbesondere Rechtssicherheit und Rechtsfrieden) geschützt werden, und zweitens wird auch die Beweisführung immer schwieriger, je weiter die Tat zurückliegt.

Aus diesem Grunde verjähren Rechte und Forderungen, d.h. sie werden **durch Zeitablauf entkräftet**. Die Verjährung betrifft nicht nur die Rechte der Steuerpflichtigen gegenüber dem Staat, sondern auch die Rechte des Staates gegenüber den Steuerpflichtigen. Die Verjährungsfristen können nicht verlängert werden, wohl aber ruhen oder unterbrochen werden.

Allerdings ist die Unterbrechung nicht beliebig oft möglich. Die Gesetze sehen nämlich zusätzlich zur ordentlichen (oder **relativen**) Verjährungsfrist meistens auch eine **absolute** Frist vor, damit ein Verfahren zwingend innerhalb einer bestimmten Zeitspanne abgeschlossen wird.

Wenn eine Verjährungsfrist **ruht**, wird die betreffende Zeitspanne auf die Dauer der Verjährungsfrist nicht angerechnet. Die bereits abgelaufene Verjährungszeit bleibt bestehen. Dies ist im Steuerrecht u.a. der Fall während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens, ferner solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist und schliesslich solange der Steuerpflichtige oder ein allfälliger Solidarschuldner in der Schweiz keinen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Wenn eine Verjährungsfrist **unterbrochen** wird, beginnt die Frist von neuem zu laufen. Die bereits abgelaufene Verjährungszeit zählt nicht mehr. Im Steuerrecht wird die Verjährungsfrist insbesondere durch jede Einforderungshandlung sowie durch Einleitung eines Steuerhinterziehungsverfahrens unterbrochen. Die Unterbrechung durch Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Haupttäter wirkt auch gegenüber allfälligen Mittätern.

Im Steuerrecht muss unterschieden werden zwischen der **Verjährung der Strafverfolgung**, d.h. des Rechts, ein Strafverfahren einzuleiten und zum Abschluss zu bringen, und der **Verjährung der Vollstreckung** von Bussen.

Ferner sind die Verjährungsfristen auch je nach Deliktsart unterschiedlich.

Von der Verjährung zu unterscheiden ist die **Verwirkung**. Damit ist die Befristung des Rechts, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, gemeint. Auch die Verwirkung beruht auf Zeitablauf, sie führt jedoch zum **Erlöschen des betreffenden Rechts** (und nicht bloss zum Verlust der Durchsetzbarkeit). Im Gegensatz zur Verjährung können Verwirkungsfristen nicht ruhen und auch nicht unterbrochen werden.

## 3.2 Verfolgungsverjährung

### 3.2.1 Bestimmungen gemäss Steuergesetz

Fast alle Steuergesetze sehen für die Einleitung eines Strafverfahrens eine bestimmte zeitliche Begrenzung vor. In der Regel handelt es sich dabei um eine relative Verjährungsfrist.

Die **relative Verjährung** beginnt meistens mit der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung oder ab Beginn der auf das Steuerdelikt folgenden Steuerperiode zu laufen. Sie wird durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Steuerpflichtigen oder anderen am Delikt beteiligten Personen unterbrochen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Die Frist kann auch ruhen.

Sowohl nach DBG als auch nach den kantonalen Steuergesetzen kann die ordentliche Verjährungsfrist jedoch höchstens um die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden. Mit dieser **absoluten Verjährung** soll verhindert werden, dass sich ein Verfahren beliebig in die Länge ziehen kann. Die Verwaltung ist so gezwungen, das Strafverfahren mit einer rechtskräftigen Verfügung innerhalb dieser Fristen abzuschliessen (Art. 184 DBG sowie Art. 58 und 60 StHG).

Die Fristen der relativen und absoluten Verjährung können je nach Schwere des Delikts variieren. So sind in der Regel verschiedene Verjährungsfristen für Steuerübertretungen und Steuervergehen vorgesehen.

### 3.2.2 Anwendung der Normen des StGB bei Steuerwiderhandlungen

Seit dem 1. Oktober 2002, dem Inkrafttreten der Änderungen im StGB bezüglich der Bestimmungen über die Verfolgungsverjährung, werden die Fristen für Übertretungen um einmal die ordentliche Dauer verlängert. Diese Bestimmungen gelten bis zur Anpassung der Bundesgesetze (Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB). Die Verletzung von Verfahrenspflichten, die vollendete oder die versuchte Steuerrückziehung sowie die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten stellen als solche Übertretungen dar, so dass die Verfolgungsverjährung gemäss den Bestimmungen des StGB angewendet wird.

Des Weiteren tritt die Verjährung nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist.

### 3.2.3 Lex Mitior

Für Fälle, die Steuerperioden vor 2002 betreffen, und deren Verfahren nach Inkrafttreten dieser neuen Bestimmungen eröffnet wurden, kommen jene Bestimmungen zur Anwendung, welche für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sind. Die absolute Verjährungsfrist bei Strafverfolgung beträgt 15 Jahre.

### 3.2.4 Anpassungen des DBG und des StHG

Diese Bestimmungen gelten auch für das DBG und das StHG, obwohl diese Gesetze textlich noch Anderes festhalten. Die entsprechenden Anpassungen des DBG und des StHG sind durch das Bundesparlament beschlossen worden. Der Bundesrat hat das Inkrafttreten auf den 1. Januar 2017 beschlossen. Bis dahin gelten die oben genannten Bestimmungen des StGB. Die Verfolgungsverjährung auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene ist folglich gemäss StGB geregelt.

### 3.2.5 Steuerübertretungen

#### 3.2.5.1 Verletzung von Verfahrenspflichten

Sowohl bei der dBSt als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern verjährt das Recht auf Verfolgung einer **Verletzung von Verfahrenspflichten zwei Jahre** nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in welchem die Verfahrenspflichten verletzt worden sind. Das heisst, dass die Verjährungsfrist mit dem rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zu laufen beginnt (Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 58 Abs. 1 StHG).

Wie bereits vorgängig beschrieben, wird diese relative Verjährungsfrist durch jede Strafverfolgungshandlung unterbrochen und beginnt danach jeweils wieder neu zu laufen.

Insgesamt kann aber die Verjährungsfrist nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer hinausgeschoben werden, sodass die **absolute Verjährung nach drei Jahren** eintritt (Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG).

Die Bestimmungen von Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB haben jedoch gegenüber jenen des DBG und StHG bis zu deren Anpassung Vorrang. Das heisst, dass die relative Verjährungsfrist von zwei Jahren um ihre ordentliche Dauer, d.h. auf vier Jahre, verlängert wird.

#### 3.2.5.2 Versuchte Steuerhinterziehung

Bei der dBSt und in allen Kantonen und Gemeinden verjährt das Recht auf Strafverfolgung für versuchte Steuerhinterziehung **vier Jahre (relative Verjährungsfrist)** nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde (Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 58 Abs. 1 StHG).

Insgesamt kann aber die Verjährungsfrist nicht um mehr als die Hälfte ihrer ursprünglichen Dauer verlängert werden. Die **absolute Verjährung** tritt in diesem Fall nach **sechs Jahren** ein (Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG).

Die Bestimmungen von Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB haben jedoch gegenüber jenen des DBG und StHG bis zu deren Anpassung Vorrang. Das heisst, dass die Frist der relativen Verjährung von vier Jahren um ihre ordentliche Dauer, d.h. auf acht Jahre, verlängert wird.



### 3.2.5.3 Vollendete Steuerhinterziehung

Im Falle von vollendeter Steuerhinterziehung tritt die relative **Verfolgungsverjährung** bei der dBSt und bei den Kantons- und Gemeindesteuern **zehn Jahre** nach Ablauf der Steuerperiode ein, für die der Steuerpflichtige nicht oder nur unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte.

Im Weiteren verjährt die **Strafverfolgung zehn Jahre** (relative Verjährungsfrist) nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden (Art. 184 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 58 Abs. 2 StHG).

Die **absolute Verjährung** tritt nach **fünfzehn Jahren** nach Ende der massgeblichen Steuerperiode ein (Art. 184 Abs. 2 DBG und Art. 58 Abs. 3 StHG).

Die Bestimmungen von Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB haben jedoch gegenüber jenen des DBG und StHG bis zu deren Anpassung Vorrang. Das heisst, dass die Frist der relativen Verjährung von zehn Jahren um ihre ordentliche Dauer, d.h. auf 20 Jahre, verlängert wird. Die Anwendung dieser Bestimmungen hat zur Folge, dass die Strafverfolgung während 20 Jahren nicht verjährt, die Nachsteuer aber schon nach 15 Jahren.

Diese Regelung führt aber dazu, dass für die Übertretungen eine längere Verfolgungsverjährungsfrist (20 Jahre) gilt als für den qualifizierten Straftatbestand der Steuervergehen (15 Jahre). Das Bundesgericht hat am 16. Oktober 2008 bei der Beurteilung eines Zoll- und Mehrwertsteuerdelikts diese Ungereimtheit auf dem Weg der Rechtsprechung für das Zoll- und Mehrwertsteuerrecht korrigiert. Diese Rechtsprechung muss auch für die direkten Steuern Gültigkeit haben.<sup>7</sup>

### 3.2.6 Steuervergehen

Bei der dBSt und auch in allen Kantonen verjährt die Strafverfolgung der Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern; *siehe Ziffer 1.3*) nach **zehn Jahren** ab dem Zeitpunkt, zu dem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat (Art. 189 DBG und Art. 60 StHG).

Auch hier wird die relative Verjährung durch jede Strafverfolgungshandlung gegenüber dem Täter, dem Anstifter oder dem Gehilfen unterbrochen. Die Unterbrechung wirkt gegenüber jeder dieser Personen. Mit jeder Unterbrechung beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen. Sie kann aber insgesamt nicht um mehr als die Hälfte, also fünf Jahre, verlängert werden. Die **absolute Verjährung** tritt also erneut nach **fünfzehn Jahren** ein.

Bei Steuervergehen gelten nicht dieselben Bestimmungen wie bei einer einfachen Übertretung. Art. 333 Abs. 6 Bst. a StGB schreibt vor, dass die Verfolgungsverjährungsfristen für Verbrechen und Vergehen um die Hälfte der ordentlichen Dauer erhöht werden. Die absoluten Verjährungsfristen wie sie das DBG und das StHG festschreiben, sind also gleich lang wie jene des StGB.

---

<sup>7</sup> BGE 134 IV 328

### 3.3 Befristung des Nachsteuerverfahrens

Bei der dBSt und in allen Kantonen erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, **zehn Jahre** nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung fälschlicherweise unterblieben oder unvollständig ausgefallen ist (Art. 152 Abs. 1 DBG und Art. 53 Abs. 2 StHG). Es handelt sich dabei um eine **Verwirkungsfrist**, die nur durch rechtzeitiges Einleiten des Verfahrens gewahrt werden kann.

Das Nachsteuerverfahren muss **fünfzehn Jahre** nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sich die Nachsteuer bezieht, rechtskräftig abgeschlossen sein (Art. 152 Abs. 3 DBG und Art. 53 Abs. 3 StHG). Auch hier handelt es sich um eine Verwirkungsfrist.

Die Bestimmungen des StGB gelten für das ordentliche Nachsteuerverfahren nicht.

### 3.4 Vollstreckungsverjährung

Das Recht zum Bezug von Bussen sowie von Steuerschulden verjährt **fünf Jahre** nach Eintritt der Rechtskraft der Busse bzw. der Veranlagung. Auch diese Frist der relativen Verjährung kann ruhen oder unterbrochen werden. Die **absolute Verjährung** tritt in jedem Fall **zehn Jahre** nach Ablauf des Jahres ein, in welchem die Nachsteuer bzw. die Busse rechtskräftig festgesetzt worden ist.

Dabei handelt es sich um die allgemeinen für alle Steuerforderungen geltenden Fristen, wie sie Art. 121 DBG und Art. 47 StHG vorsehen. In der Tat bestimmt Art. 185 Abs. 2 DBG, dass die in Art. 121 DBG vorgesehene Vollstreckungsverjährungsfrist von 5 Jahren analog auch für Bussen und Nachsteuerforderungen anwendbar ist.

Die Verjährung für das Recht Bussen zu erheben und den Bezug von Nachsteuern beginnt nicht oder steht still:

- während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens;
- solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist;
- solange der Steuerpflichtige nicht verfolgt werden kann, weil er z.B. in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat.

Die Verjährung wird durch jede Einforderungshandlung der Steuer oder der Busse (Zahlungsaufforderung, Betreibungsbegehren, Sicherstellungsverfügung etc.) unterbrochen. Bei Unterbrechung der Verjährung bleibt die gesamte Steuerforderung geschuldet.

## **4 BESONDERE UNTERSUCHUNGSMASSNAHMEN DER EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG**

### **4.1 Einleitung**

Trotz erheblichen Risiken hinterziehen gewisse Steuerpflichtige (natürliche oder juristische Personen) während mehreren Steuerperioden und mit Hilfe raffinierter Mittel grosse Summen. Einige nutzen ungewöhnliche Strukturen aus, um Tatsachen zu verschleiern, andere benutzen falsche oder verfälschte Urkunden oder verteilen ihre Einkommensquellen mittels Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Kantonen und/oder im Ausland.

Auf Basis gewisser Hinweise kann die Steuerbehörde zusätzliche Auskünfte einholen, was aber manchmal erfolglos ist. Renitente Steuerpflichtige beharren auf ihren Standpunkten, was dazu führt, dass die Arbeit der Steuerbehörden in einer Sackgasse enden kann. In solchen Fällen wird eine Ermessenseinschätzung vorgenommen, gestützt auf einer sorgfältigen Schätzung (Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen; Art. 130 Abs. 2 DBG und Art. 46 Abs. 3 StHG). Wenn jedoch die Angaben nicht quantifiziert werden können oder wenn sich der Steuerpflichtige während mehreren Steuerperioden nach Ermessen einschätzen lässt, muss man feststellen, dass die üblichen Besteuerungsmittel nicht mehr ausreichen, um sämtliche steuerbaren Werte dieser Steuerpflichtigen zu erfassen. Die kantonalen Steuerämter verfügen jedoch über keine weiteren Zwangsmassnahmen, um solchen Situationen zu begegnen. Sie können aber eine spezielle Untersuchungsstelle der ESTV anrufen, die auf dem gesamten Territorium der Schweiz handeln kann. Es handelt sich hierbei um die Abteilung für Strafsachen und Untersuchungen (ASU), welche über die für solche Situationen angemessenen Zwangsmassnahmen verfügt.

Um eine Untersuchung gegen einen Steuerpflichtigen einzuleiten, ist eine solche Anfrage nicht zwingend nötig. Tatsächlich informieren interne Stellen der ESTV oder andere Behörden die ASU über verdächtige Sachverhalte, die sie im Rahmen ihrer eigenen Tätigkeit festgestellt haben. Auch Denunziationen von Einzelpersonen können Fakten enthüllen, die den Steuerbehörden bisher nicht bekannt waren. Gestützt auf Informationen aus verschiedenen Quellen führt die ASU auch eigene Recherchen durch.

### **4.2 Untersuchungen**

#### **4.2.1 Rechtliche Grundlagen**

Die besonderen Untersuchungsmassnahmen sind in den Artikeln 190 bis 195 DBG sowie in der Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der ESTV geregelt. Diese Massnahmen, ob sie nun gegen die beschuldigten Personen selbst oder gegen Dritte gerichtet sind, orientieren sich an den Artikeln 19 bis 50 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR). Nicht anwendbar ist Art. 19 Abs. 3 VStrR, welcher die vorläufige Festnahme betrifft.

In Anbetracht der strafrechtlichen Natur unterstehen diese Massnahmen den allgemeinen Regeln des Strafrechts, insbesondere Art. 6 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; Recht auf ein faires Verfahren und Unschuldsvermutung).

Aufgrund dessen haben die besonderen Untersuchungsmassnahmen alle Elemente der in Frage stehenden Widerhandlung zu berücksichtigen, und zwar sowohl die objektiven als auch die subjektiven Tatbestandselemente der Widerhandlung sowie die für eventuelle Bussen massgeblichen Umstände.

Die untersuchenden Beamten der ASU sind verpflichtet, die Beweise von Amtes wegen zu erheben, unabhängig von den Schlussfolgerungen und dem Beweisangebot des Beschuldigten. Die Beweise sind objektiv zu erheben, d.h. es ist den belastenden wie den entlastenden Beweisen in gleichem Masse nachzugehen.

Aufgrund der Unschuldsvermutung haben die Ermittler den beschuldigten Personen das Verschulden nachzuweisen.

## **4.2.2 Bedingungen**

Jede Untersuchung der ASU muss, wie jede Strafuntersuchung, auf einem begründeten Verdacht einer Widerhandlung beruhen. Die Widerhandlung darf nicht von vornherein völlig unvorstellbar, sondern sie muss wahrscheinlich sein.

Art. 190 Abs. 2 DBG umschreibt den Begriff «Schwere Steuerwiderhandlung» nicht näher, sondern begnügt sich damit, Beispiele zu nennen. Gemäss Art. 194 DBG muss es sich um eine Steuerhinterziehung oder um ein Delikt gemäss Art. 175 ff. DBG handeln. Zudem muss es sich im Hinblick auf das Verhältnismässigkeitsprinzip um eine wesentliche Steuerhinterziehung handeln. Diese Art von Untersuchungen dürfen nur aufgrund einer Ermächtigung des Vorstehers oder der Vorsteherin des Eidgenössischen Finanzdepartements vorgenommen werden.

## **4.2.3 Zwangsmassnahmen**

### **4.2.3.1 Hausdurchsuchungen**

Die Durchsuchung von Wohnungen und Personen ist im Art. 48 VStrR geregelt. Jede Durchsuchung benötigt einen schriftlichen Befehl des Direktors der ESTV. Ist jedoch Gefahr im Verzug und kann ein Durchsuchungsbefehl nicht rechtzeitig eingeholt werden, so darf der untersuchende Beamte der ASU von sich aus eine Durchsuchung anordnen oder vornehmen.

Es muss jedoch die Wahrscheinlichkeit bestehen, dass sich Gegenstände oder Vermögenswerte, die der Beschlagnahme unterliegen, oder Spuren der verfolgten Widerhandlung am fraglichen Ort befinden.

Im Übrigen muss jede Durchsuchung gemäss gesetzlicher Regelung im Beisein von bestimmten Personen durchgeführt werden. So muss insbesondere der Inhaber der Räume oder bei seiner Abwesenheit, ein Verwandter oder Hausgenosse beigezogen werden. Im Weiteren ist die von der zuständigen kantonalen Behörde bezeichnete Amtsperson oder, falls der untersuchende Beamte der ASU von sich aus durchsucht, ein Mitglied der Gemeindebehörde oder ein Kantons-, Bezirks- oder Gemeindebeamter beizuziehen. Ist jedoch Gefahr im Verzug oder stimmt der Inhaber der Räume zu, so kann der Beizug von Amtspersonen, Hausgenossen oder Verwandten unterbleiben (Art. 49 Abs. 2 VStrR).

### 4.2.3.2 Durchsuchung von Papieren

Eine Durchsuchung von Papieren ist mit grösster Schonung der Privatgeheimnisse durchzuführen. Insbesondere sollen Papiere nur dann durchsucht werden, wenn anzunehmen ist, dass sich Schriften darunter befinden, die für die Untersuchung von Bedeutung sind (Art. 50 Abs. 1 VStrR). Zu wahren sind bei der Durchsuchung auch das Amtsgeheimnis sowie Geheimnisse, die Geistlichen, Rechtsanwälten, Notaren, Ärzten, Apothekern, Hebammen und ihren beruflichen Gehilfen in ihrem Amt oder Beruf anvertraut wurden (Art. 50 Abs. 2 VStrR). Das **Bankgeheimnis** und das Berufsgeheimnis der Treuhänder und Vermögensverwalter sind **nicht wirksam**.

Vor jeder Durchsuchung ist dem Inhaber der Papiere wenn immer möglich Gelegenheit zu geben, sich über ihren Inhalt zu äussern. Gegen die Durchsuchung kann Einsprache erhoben werden. Bei einer allfälligen Einsprache werden die Dokumente versiegelt und an einem sicheren Ort verwahrt, bis die Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts (BStGer) über die Zulässigkeit der Durchsuchung befunden hat (Art. 25 Abs. 1 und Art. 50 Abs. 3 VStrR). In der Zwischenzeit dürfen sie nicht eingesehen werden. Es liegt im Zuständigkeitsbereich der ESTV, den Antrag um Entsiegelung der Papiere zu stellen.

Ist die Durchsuchung der Papiere grundsätzlich zulässig, so weist die Beschwerdekammer die Sache an die ESTV mit der Auflage zurück, die Versiegelung aufzuheben und in Zusammenarbeit mit dem Inhaber die Dokumente zu sortieren. Dokumente, welche als Beweismittel benötigt werden könnten, werden beschlagnahmt. Ist ein Geheimnis gemäss Art. 50 Abs. 2 VStrR gefährdet, so nimmt die Beschwerdekammer selbst die Aussortierung vor.

Nur diejenigen Dokumente fallen unter das Anwaltsgeheimnis, welche durch den Anwaltsberuf erlangt werden. Weitere Arbeiten, die der Anwalt ausführt, wie z.B. Verwaltung einer Gesellschaft oder Tätigen von Finanzgeschäften als Treuhänder sowie die Erstellung seiner eigenen Buchhaltung, fallen nicht unter das Anwaltsgeheimnis.

### 4.2.3.3 Beschlagnahme

Die Beschlagnahme kann gegenüber jedem Eigentümer verfügt werden, unabhängig davon, ob diese Person beschuldigt wird. Es ist zwischen der Beweisbeschlagnahme und der Sicherungsbeschlagnahme zu unterscheiden. Mittels Beweisbeschlagnahme werden Beweismittel gesammelt und gesichert, welche der Wahrheitsfindung dienen. Bei der Sicherungsbeschlagnahme werden Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung unterliegen sowie die dem Staate verfallenden Geschenke und andere Zuwendungen mit Beschlagnahme belegt (Art. 46 Abs. 1 VStrR). Bei der Steuerhinterziehung entspricht der widerrechtlich erlangte Gewinn dem hinterzogenen Steuerertrag ohne Busse und die anderen Kosten.

## 4.2.4 Andere Untersuchungsmittel

### 4.2.4.1 Herausgabe von Akten

Aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips kann es angezeigt sein, an Stelle der Durchführung einer formellen Durchsuchung Akten heraus zu verlangen, dies insbesondere gegenüber Banken. Dieses Editionsbegehren geht weniger weit, als eine Durchsuchung. Eine Ermächtigung ist nicht erforderlich.

Des Weiteren unterliegt die Aktenedition den gleichen Bedingungen wie die Durchsuchung von Papieren.

#### **4.2.4.2 Einholen von Auskünften**

Die Beamten der ASU können von allen Personen, die zur Wahrheitsfindung beitragen können, sowohl mündliche als auch schriftliche Auskünfte einholen (Art. 40 VStrR). Dieses Befugnis entspricht derjenigen der Polizei im Stadium der Voruntersuchung. Die einvernommenen Personen erhalten den Status einer Auskunftsperson.

#### **4.2.4.3 Einvernahmen**

Drei Personengruppen können bei der Wahrheitsfindung behilflich sein: der Beschuldigte, der Zeuge und die Auskunftsperson.

Der Beschuldigte ist nicht gehalten, zur Wahrheitsfindung beizutragen. Er ist weder verpflichtet auszusagen, noch Beweismittel einzureichen, noch – im Falle einer allfälligen Aussage – die Wahrheit zu sagen (Art. 39 VStrR).

Der Zeuge hingegen hat unter Hinweis auf die Wahrheitspflicht und die Strafbarkeit von Falschaussagen zu Tatsachen auszusagen, die er direkt oder indirekt gesehen oder gehört hat, ausser es steht ihm ein Zeugnisverweigerungsrecht zu (Art. 41 VStrR). Insbesondere Revisoren und Bankangestellten steht kein Zeugnisverweigerungsrecht zu.

Als Auskunftsperson werden Personen einvernommen, welchen aufgrund ihrer allfälligen Beteiligung an der verfolgten Straftat, aufgrund mangelnder geistiger und psychischer Fähigkeiten, aufgrund ihres Alters oder ihrer Beziehung zum Beschuldigten nicht als Zeugen befragt werden sollen oder können (Art. 40 VStrR).

### **4.2.5 Wesentliche Rechte des Beschuldigten**

#### **4.2.5.1 Einholen von Auskünften**

Die Verteidigungsrechte des Beschuldigten erlauben es ihm, im laufenden Verfahren an Beweisaufnahmen teilzunehmen, Ergänzungen zur Untersuchung zu beantragen und die Akten einzusehen (Art. 35 VStrR).

Er hat namentlich das Recht, der Einvernahme eines Zeugen oder einer Auskunftsperson beizuwohnen und der befragten Person Ergänzungsfragen zu stellen (Art. 41 Abs. 3 VStrR).

Der Beschuldigte kann den Beamten der ASU ferner die Vornahme bestimmter Untersuchungshandlungen, welche ihn entlasten würden, beantragen (Art. 37 Abs. 2 VStrR).

Jede beschuldigte Person ist grundsätzlich dazu berechtigt, die Akten, die in der gegen ihn geführten Untersuchung angelegt wurden, Einsicht zu nehmen, wenn nötig unter Aufsicht. Dieses Recht kann

jedoch bei Vorliegen überwiegender Interessen ganz oder teilweise eingeschränkt werden (Art. 36 VStrR).

#### **4.2.5.2 Beschwerde gegen Untersuchungshandlungen**

Die Untersuchungshandlungen der ASU können mittels Beschwerde gemäss Art. 26 oder 27 VStrR angefochten werden, je nachdem, ob es sich um eine Zwangsmassnahme oder eine sonstige Untersuchungshandlung handelt. Art. 28 VStrR enthält Bestimmungen für beide Beschwerdeverfahren.

### **4.3 Abschluss der Untersuchung**

#### **4.3.1 Untersuchungsbericht**

Nach Abschluss der Untersuchung erstellt die ASU einen Bericht, den sie dem Beschuldigten und den betroffenen kantonalen Verwaltungen für die dSt zustellt (Art. 193 Abs. 1 DBG).

Der Bericht enthält im Wesentlichen die Identität des Beschuldigten, eine Zusammenfassung des Sachverhalts, eine rechtliche Würdigung sowie die Schlussfolgerung der ASU. Kommt die ASU zum Schluss, dass eine Widerhandlung begangen wurde, werden im Bericht ausserdem alle nötigen Umstände für die Festlegung der Strafe vermerkt.

Der Beschuldigte kann sich gegebenenfalls innert dreissig Tagen seit der Zustellung des Berichtes dazu äussern und einen Antrag auf Ergänzung der Untersuchung stellen. Im gleichen Zeitraum steht ihm hierfür das Recht auf vollständige Akteneinsicht zu.

Gegen die Eröffnung des Berichtes und seinen Inhalt ist kein Rechtsmittel gegeben. Die Ablehnung eines Antrags auf Ergänzung der Untersuchung kann im späteren Strafverfahren bei den kantonalen Verwaltungen angefochten werden (Art. 193 Abs. 4 DBG).

Liegen nicht genügend belastende Beweise gegen den Beschuldigten und somit keine Widerhandlung vor, hält der Bericht der ASU fest, dass die Untersuchung eingestellt wurde.

#### **4.3.2 Weiterverfolgung**

Wurde einem Antrag auf ergänzende Untersuchung stattgegeben und ergeben sich daraus keine Änderungen der Ergebnisse, so übermittelt die ASU den Fall der zuständigen kantonalen Verwaltung für die dSt oder der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde, je nachdem ob es sich um eine Steuerhinterziehung oder um ein Steuervergehen handelt (Art. 194 DBG).

Im Nachsteuerverfahren und im Verfahren bei Steuerhinterziehung bleiben die Rechte des Steuerpflichtigen erhalten. Die kantonale Steuerbehörde stellt die dazugehörigen Rechnungen zu, fällt Entscheide über Einsprachen oder Beschwerden und begründet diese, wenn der Steuerpflichtige bei der kantonalen oder eidgenössischen Behörde Rekurs eingereicht hat. Die kantonale Steuerbehörde kann ebenfalls Rekurs einlegen.

## 5 ZUSAMMENFASSUNG

Bei der dBSt zieht jede Einleitung einer Strafverfolgung wegen einer Steuerhinterziehung oder eines Steuervergehens gleichzeitig die Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens nach sich.

Im Fall der Steuerhinterziehung sind sowohl Vorsatz als auch Fahrlässigkeit strafbar. Anstiftung zur Steuerhinterziehung ist nur vorsätzlich strafbar.

Der Steuerbetrug ist realisiert, wenn zum Zweck einer Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht werden. Der Steuerbetrug muss vorsätzlich begangen worden sein.

Die Gehilfenschaft, die Anstiftung und die Mitwirkung (Teilnahmehandlungen) sind ebenfalls nur vorsätzlich möglich.

Täterin kann grundsätzlich nur eine natürliche Person sein. Einzig bei der Hinterziehung von Gewinn- und Kapitalsteuern sowie bei Teilnahmehandlungen durch juristische Personen ist die steuerpflichtige juristische Person selber strafbar.

Eine Selbstanzeige kann vom Täter der Hinterziehung, dem Anstifter, dem Gehilfen, dem Erben und auch den Organen einer juristischen Person eingereicht werden. Der Täter bleibt bei der ersten Selbstanzeige seit dem 1. Januar 2010 straflos, wenn die Selbstanzeige verschiedene Bedingungen erfüllt.

Die ESTV kann besondere Untersuchungsmaßnahmen durchführen. Es handelt sich hierbei um Strafuntersuchungen nach Verwaltungsstrafrecht, welche es erlauben, schwerwiegende Fälle von Steuerhinterziehung zu prüfen und zu verfolgen. In solchen Fällen gilt das steuerliche Bankgeheimnis nicht.

\* \* \* \* \*