



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
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

E Steuerbegriffe

**Strafbestimmungen
Mai 2020**

Strafbestimmungen bei den direkten Steuern

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

email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2020)

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG.....	1
2	ARTEN VON STEUERSTRAFTATEN.....	2
2.1	Übertretungen.....	2
2.1.1	Verletzung von Verfahrenspflichten.....	2
2.1.1.1	Begriff.....	2
2.1.1.2	Strafen.....	2
2.1.2	Vollendete Steuerhinterziehung.....	3
2.1.2.1	Begriff und Täterschaft	3
2.1.2.2	Strafen.....	4
2.1.3	Versuchte Steuerhinterziehung.....	4
2.1.3.1	Begriff.....	4
2.1.3.2	Strafen.....	5
2.1.4	Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren.....	5
2.1.4.1	Begriff und Täterschaft	6
2.1.4.2	Strafen.....	6
2.1.5	Steuerhinterziehung durch Ehegatten	7
2.2	Steuervergehen	7
2.2.1	Steuerbetrug.....	7
2.2.1.1	Begriff und Täterschaft	7
2.2.1.2	Strafen.....	8
2.2.1.3	Abgrenzung zur Steuerhinterziehung	8
2.2.2	Veruntreuung der Quellensteuern	8
2.2.2.1	Allgemeines.....	8
2.2.2.2	Veruntreuung im Besonderen.....	9
2.2.2.2.1	Begriff und Täterschaft	9
2.2.2.2.2	Strafen	9
2.3	Steuerstraftaten als Vortat zur Geldwäsche	9
2.4	Straflose Selbstanzeige	10
2.4.1	Individuelle Steueramnestie für natürliche Personen.....	10
2.4.2	Individuelle Steueramnestie für juristische Personen.....	11
2.4.3	Steueramnestie bei Steuervergehen	11
2.5	Anstiftung, Gehilfenschaft und Mitwirkung.....	12
2.5.1	Begriffe.....	12
2.5.2	Steueramnestie für Teilnahmehandlungen	13
2.6	Erbenhaftung.....	13
2.6.1	Tod nach Rechtskraft einer Busse wegen Hinterziehung	14
2.6.2	Entdeckung der Hinterziehung oder Rechtskraft der Strafe nach dem Tod	14

3	ZUSTÄNDIGKEITEN UND VERFAHREN	15
3.1	Übertretungen	15
3.2	Vergehen	15
4	VERJÄHRUNG	16
4.1	Allgemeines	16
4.2	Verfolgungsverjährung	16
4.2.1	Bestimmungen gemäss Steuergesetz	16
4.2.2	Anwendung des StGB bei Steuerwiderhandlungen	16
4.2.3	Lex Mitior	17
4.2.4	Steuerübertretungen	17
4.2.4.1	Verletzung von Verfahrenspflichten	17
4.2.4.2	Versuchte Steuerhinterziehung	17
4.2.4.3	Vollendete Steuerhinterziehung	17
4.2.5	Steuervergehen	17
4.2.6	Fristwahrung	18
4.3	Vollstreckungsverjährung	18
5	BESONDERE UNTERSUCHUNGSMASSNAHMEN DER EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG	20
5.1	Einleitung	20
5.2	Untersuchungen	20
5.2.1	Rechtliche Grundlagen	20
5.2.2	Bedingungen	21
5.2.3	Zwangsmassnahmen	21
5.2.3.1	Hausdurchsuchungen	21
5.2.3.2	Durchsuchung von Papieren	22
5.2.3.3	Beschlagnahme	22
5.2.4	Andere Untersuchungsmittel	23
5.2.4.1	Herausgabe von Akten	23
5.2.4.2	Einholen von Auskünften	23
5.2.4.3	Einvernahmen	23
5.2.5	Wesentliche Rechte des Beschuldigten	24
5.2.5.1	Einholen von Auskünften	24
5.2.5.2	Beschwerde gegen Untersuchungshandlungen	24
5.3	Abschluss der Untersuchung	24
5.3.1	Untersuchungsbericht	24
5.3.2	Weiterverfolgung	25
6	ZUSAMMENFASSUNG	26

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 EINLEITUNG

Die Pflichten der steuerpflichtigen Personen sind vielfältig und dementsprechend sind die Massnahmen, welche die Verwaltung bei mangelnder Pflichterfüllung ergreift, verschieden.

Die **(Steuer)Straftaten** werden in der Einteilung des Schweizer Strafrechts je nach Sanktionen verschieden bezeichnet:

- mit Busse geahndete Taten sind Übertretungen;
- mit Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren oder Geldstrafe belegte Straftaten sind Vergehen; und
- mit Freiheitsstrafe von mehr als 3 Jahre geahndete Straftaten werden als Verbrechen bezeichnet.

Im Strafrecht der direkten Steuern existieren lediglich die Kategorien Übertretungen (Verfahrenspflichtverletzungen und die Steuerhinterziehung) und Vergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern).

Die geringfügigste Verletzung der steuerrechtlichen Pflichten ist die **Nichterfüllung von Verfahrenspflichten**, wie etwa das rechtzeitige Einreichen der Steuererklärung. Sie wird mit Busse bestraft (*siehe Ziffer 2.1.1*).

Schwerer wiegend ist die **Steuerhinterziehung**. Darunter ist jedes pflichtwidrige Tun oder Unterlassen zu verstehen, das zu einer ungenügenden oder Nicht-Besteuerung des tatsächlichen Steuersubstrates (Einkommen, Vermögen) führt. In diesem Fall wird durch die Steuerverwaltung eine Busse verhängt, die in einem nach dem Verschulden bestimmten Verhältnis zur hinterzogenen Steuer steht (*siehe Ziffern 2.1.2 bis 2.1.5*).

Wer mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen, der Steuerbehörde gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden einreicht, macht sich des **Steuerbetrugs** schuldig. Solche Straftaten gelten als Vergehen (*siehe Ziffer 2.2.1*). Die Strafen werden durch den Strafrichter ausgesprochen (*siehe Ziffer 3*).

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 2.2.2*). Auch diese Straftat ist ein Vergehen.

Wer Steuern hinterzieht, hat nicht nur Strafen zu erwarten, sondern hat auch die hinterzogene Steuer nachzuzahlen.¹

Täter von Steuerwiderhandlungen sind grundsätzlich nur natürliche Personen. Einzig für die Hinterziehung der Gewinnsteuer und für die Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung bestimmt das Gesetz als Ausnahme von diesem Grundsatz, dass auch eine juristische Person Täterin sein kann.

Die Zuständigkeit für die Steuerstrafverfahren liegt grundsätzlich bei den kantonalen Steuerverwaltungen und bei den kantonalen Strafbehörden (*siehe Ziffer 3*).

¹ Vgl. dazu den Artikel «Nachbesteuerung» aus dem [Dossier Steuerinformationen](#), Register E.

2 ARTEN VON STEUERSTRAFTATEN

2.1 Übertretungen

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 2.1.1*);
- die vollendete Steuerhinterziehung (*siehe Ziffer 2.1.2*);
- die versuchte Steuerhinterziehung (*siehe Ziffer 2.1.3*);
- die Verheimlichung oder das Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren (*siehe Ziffer 2.1.4*).

2.1.1 Verletzung von Verfahrenspflichten

2.1.1.1 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 \(StHG\)](#) 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.

2.1.1.2 Strafen

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

- bis zu CHF 1'000 im Normalfall;
- bis zu CHF 10'000 in schweren Fällen oder bei Rückfall ([Art. 174 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 55 StHG](#)).

Der Strafzweck besteht im sogenannten Verwaltungszwang. Die Steuerpflichtigen sollen präventiv (infolge der abstrakten Strafdrohung) oder repressiv (infolge der konkreten Bestrafung) angehalten werden, ihre Pflichten zu erfüllen, damit die Steuerbehörde die Veranlagung durchführen kann. Als Folge davon kann (erneut) bestraft werden, wer auf weitere Mahnung hin die gesetzlichen Pflichten weiterhin nicht erfüllt, bspw. nach wie vor keine Steuererklärung einreicht.

2.1.2 Vollendete Steuerhinterziehung

2.1.2.1 Begriff und Täterschaft

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. in den Beilagen);
- als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt (*siehe Ziffer 2.2.2*);
- (mittels falscher Angaben) eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt.

Gemäss dem [Kreisschreiben Nr. 21](#) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 7. April 1995 über das Nachsteuer- und Steuerstrafrecht nach dem DBG 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 Umfang entrichtet. Das kann beispielsweise geschehen, indem der Steuerpflichtige keine, unvollständige oder falsche Angaben in der Steuererklärung und den Beilagen macht.
- **Verletzung einer dem Steuerpflichtigen obliegenden Pflicht:** Die Pflichten der Steuerpflichtigen sind in den [Art. 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.

Entscheidend ist der Umstand, dass die Steuerhinterziehung ein sogenanntes «Sonderdelikt» ist: Nur die steuerpflichtige Person selber kann Täterin sein und ihre Steuern hinterziehen. Wer für eine andere Person Steuern hinterzieht, kann lediglich als Teilnehmer bei der Hinterziehung in Frage kommen (*siehe Ziffer 2.5.*).

2.1.2.2 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](#) sowie [Art. 53 StHG](#)). Es handelt sich hierbei um eine **Regelstrafe**, die zur Anwendung kommt, wenn die Tat vorsätzlich begangen wurde und keine besonderen Strafmilderungs- oder Strafverschärfungsgründe vorliegen. Die hinterzogene Steuer ist durch die verfahrensführende Behörde zu beweisen. Sie kann deshalb tiefer ausfallen als die im Verwaltungsverfahren festgelegte Nachsteuer.

Ein Abweichen von dieser Regelstrafe erfolgt **je nach Verschulden** des Täters: Bei leichtem Verschulden und/oder bei Vorliegen strafmildernder Umstände kann die Busse bis auf ein **Drittel** der hinterzogenen Steuer ermässigt und bei schwerem Verschulden und/oder bei Vorliegen straf erhöhender Umstände 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 vom 21. Dezember 1937 \(StGB\)](#) die gesamte Motivation der strafbaren Handlung.

Schweres Verschulden liegt etwa vor bei Rückfall, bei mehreren Widerhandlungen 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 zeigt.

Verschuldensmildernd sind z.B. leichte Fahrlässigkeit oder das kooperative Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Feststellung des vollständigen Sachverhaltes.

Im Falle einer **Selbstanzeige** wird dem Steuerpflichtigen keine Busse auferlegt, sofern er den Steuerbehörden zum ersten Mal unversteuerte Elemente meldet (*siehe Ziffer 2.4*).

2.1.3 Versuchte Steuerhinterziehung

2.1.3.1 Begriff

Es liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor, wenn die Steuerbehörde vor Rechtskraft der definitiven Veranlagung 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 kantonalen 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 kumulative Bedingungen erfüllen:

- Die steuerpflichtige Person muss **vorsätzlich** gehandelt haben, um eine tiefere oder den Wegfall der Besteuerung zu erreichen. Im Gegensatz zur vollendeten Steuerhinterziehung muss somit mindestens ein Eventualvorsatz vorliegen. Fahrlässigkeit reicht nicht aus.
- Der Versuch muss **vor Inkrafttreten der definitiven Veranlagung**, eines Beschwerde- oder Rekursentscheids oder eines Entscheids über Steuerrückerstattung oder -erlass entdeckt werden. Das heisst, der Täter hat alles nach seiner Vorstellung Nötige unternommen, um den Erfolg zu erreichen ([Art. 22 StGB](#)).
- 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.

2.1.3.2 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 zu verhängen 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 2.1.2.2*). Durch eine Individualisierung der Strafe wird den Tat- und Täterumständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens, Rechnung getragen.

2.1.4 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](#) sowie die [Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer vom 16. November 1994 \[InvV\]](#)).

Dieses Inventar umfasst das am Todestag vorhandene Vermögen des Erblassers, seines in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter seiner elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder. Es dient dazu, die Veranlagung des Erblassers bis zum Todestag zu erleichtern, und als Grundlage für die allfällige Erbschaftssteuer. Es kann zudem Anhaltspunkte für Steuerhinterziehungen geben. Aus den Feststellungen über das Vermögen ergibt sich beispielsweise 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.

2.1.4.1 Begriff und Täterschaft

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

Unter Verheimlichung versteht man alle Handlungen, die zum Zweck haben, das Nachlassvermögen zum Schein zu mildern, also nicht nur das Verschweigen von Aktiven, sondern auch die Angabe fiktiver Passiven wie beispielsweise das Vortäuschen von Verpflichtungen.

Unter Hinterziehung versteht man das Wegschaffen von Vermögensteilen aus Räumlichkeiten oder anderen Lagerorten (z.B. Tresorschrank), die der Amtsperson für die Inventarisierung zugänglich sind.

Dieses Verheimlichen und das Beiseiteschaffen kann durchaus schon vor, aber auch während der Inventur geschehen.

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

Bei der dBSSt 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.

2.1.4.2 Strafen

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

- bis zu CHF 10'000 im **Normalfall**;
- bis zu CHF 50'000 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 Tatbegehung ([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 2.4*).

2.1.5 Steuerhinterziehung durch Ehegatten²

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.

2.2 Steuervergehen

2.2.1 Steuerbetrug

Steuerbetrug ist als Tätigkeitsdelikt eine von der Steuerhinterziehung (Erfolgsdelikt) ganz grundsätzlich zu unterscheidende Straftat. Er ist eine neben der Steuerhinterziehung bestehende, eigenständige Straftat.

2.2.1.1 Begriff und Täterschaft

Sowohl hinsichtlich der Bundes- als auch der kantonalen und kommunalen Steuern 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. Steuerbetrug ist kein Sonderdelikt und der Täter des Steuerbetrugs muss 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». In Ausweitung des strafrechtlichen Urkundenbegriffes bestimmt das DBG, dass auch Jahresrechnungen (d.h. die Buchhaltung oder Teile davon) als Urkunden gelten.

Es handelt sich bei den im DBG als «Bescheinigungen Dritter» bezeichneten Urkunden vor allem um Bescheinigungen, zu deren Erstellung Drittpersonen nach [Art. 127 DBG](#) und [Art. 43 StHG](#) verpflichtet sind. Dies sind Bescheinigungen der Aktiengesellschaft über die den Mitgliedern der Verwaltung ausgerichteten Entschädigungen, Lohnausweise der Arbeitgeber, Bescheinigungen der Versicherungsgesellschaften sowie der Schuldner aus Forderungsverhältnis und dergleichen.

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

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

² Dasselbe gilt für Personen in eingetragener Partnerschaft.

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 z.B. 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.

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](#)).

2.2.1.2 Strafen

Gemäss allen Steuergesetzen hat der Steuerbetrug den strafrechtlichen Charakter eines Vergehens, da er mit **Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren oder einer Geldstrafe** (max. 360 Tagessätze zu je max. CHF 3'000) geahndet werden kann ([Art. 186 DBG](#) und [Art. 59 StHG](#)). Wird die (Freiheits- oder Geld-) Strafe bedingt ausgesprochen, so kann sie mit einer Busse bis zu CHF 10'000 verbunden werden. Diese Busse ist – wie alle Bussen – in jedem Fall zu bezahlen, dafür ist kein bedingter Strafvollzug möglich.

2.2.1.3 Abgrenzung zur Steuerhinterziehung

Auf nationaler sowie auch auf kantonaler Ebene bleibt die Bestrafung der Hinterziehung als solche (Erfolgdelikt) vorbehalten ([Art. 186 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 59 Abs. 2 StHG](#)). Typischerweise wird ein Steuerbetrug im Rahmen einer geschäftlichen Tätigkeit begangen. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft und wird beispielsweise der Geschäftsführer wegen Steuerbetruges verurteilt, so wird die Gesellschaft selber zudem wegen Hinterziehung der Gewinnsteuern verurteilt. Wird der Steuerbetrug im Rahmen einer Einzelunternehmung begangen und deren Inhaber deswegen verurteilt, so wird derselbe Inhaber wegen Hinterziehung der Einkommenssteuern (selbständige Erwerbstätigkeit) verurteilt. In diesem zweiten Fall treffen die beiden Sanktionen dieselbe Person.

2.2.2 Veruntreuung der Quellensteuern

2.2.2.1 Allgemeines

Der Bund sowie alle Kantone erheben eine Quellensteuer 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 dBSt sowie der Kantons- und Gemeindesteuern (ev. auch der Kirchensteuer) vom Lohn abzieht und der Steuerverwaltung abliefern.

Die Unterlassung des Steuerabzugs an der Quelle, wird beim Bund und in allen Kantonen als Steuerhinterziehung bestraft (*siehe Ziffer 2.1*), während das Einbehalten der abgezogenen Quellensteuer für sich oder für andere als Veruntreuung bestraft wird.

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

2.2.2.2 Veruntreuung im Besonderen

2.2.2.2.1 Begriff und Täterschaft

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](#)).

Auch diese Straftat ist ein Sonderdelikt. **Täter** kann nur sein, wer zum Abzug und zur Ablieferung der Quellensteuer verpflichtet ist. Wer dazu beiträgt, kann wegen Teilnahme strafbar sein. Wie beim Steuerbetrug können – gemäss den Grundsätzen des Schweizer Strafrechts – nur natürliche Personen Täter und somit strafbar sein.

2.2.2.2.2 Strafen

Die Sanktionen sind beim Bund und in den Kantonen einheitlich geregelt und sehen gleiche Strafen vor wie beim Steuerbetrug, nämlich:

- Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren; oder
- Geldstrafe (max. 360 Tagessätze zu je max. CHF 3'000), welche, wenn sie bedingt ausgesprochen wird, mit einer Busse bis CHF 10'000 verbunden werden kann.

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

2.3 Steuerstraftaten als Vortat zur Geldwäsche

Die [Umsetzung der 2012 revidierten Richtlinien](#) der Financial Action Task Force (FATF/GAFI) der OECD machte es unter anderem notwendig, dass gewisse 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 hatte 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 CHF 300'000 betragen.

Erfolgt somit eine Verurteilung wegen Steuerbetrugs (durch ein Strafgericht) und stellt die Steuerbehörde fest, dass infolge dieser Tat in einer Steuerperiode insgesamt Steuern von mehr als CHF 300'000 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 sind am 1. Januar 2016 in Kraft getreten.

2.4 Straflose Selbstanzeige

2.4.1 Individuelle Steueramnestie für natürliche Personen

Seit dem 1. Januar 2010 sind die Bestimmungen zur sogenannten «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 die Nachsteuer mit Verzugszins erhoben, aber die (zuweilen doch recht beträchtliche) Strafe entfällt.

Die straflose Selbstanzeige, welche natürlichen und juristischen Personen offensteht, kann **nur ein einziges Mal** in Anspruch genommen werden.

Es wird auf jegliche strafrechtliche Verfolgung verzichtet, wenn alle der folgenden Bedingungen erfüllt sind ([Art. 175 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 56 Abs. 1^{bis} StHG](#)):

- 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 ein Strafverfahren durchgeführt und die steuerpflichtige Person mit einer (fixen) Busse von einem Fünftel der hinterzogenen Steuer bestraft ([Art. 175 Abs. 4 DBG](#) und [Art. 56 Abs. 1^{ter} StHG](#)).

Mit der straflosen Selbstanzeige gewissermassen «verwandt» ist die vereinfachte Erbenachbesteuerung: Ihr liegt zwar ein Verhalten zugrunde, das wegen des Todesfalls nicht mehr strafrechtlich verfolgt werden kann, deshalb enthält sie keinen Strafverzicht. Ihr Ziel ist aber dasselbe, nämlich die Motivation zur Aufdeckung bisher hinterzogener Einkommen und Vermögen. Bei diesen Verfahren geht es zum vornherein immer und ausschliesslich um die Nachbesteuerung (vgl. dazu den Artikel «Nachbesteuerung» aus dem [Dossier Steuerinformationen](#), Register E).

2.4.2 Individuelle Steueramnestie für juristische Personen

Wie natürliche Personen haben auch juristische Personen die Möglichkeit zu einer Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung ([Art. 181a DBG](#) und [Art 57b StHG](#)). Um von der Steueramnestie profitieren zu können, 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.

2.4.3 Steueramnestie bei Steuervergehen

Wenn im Falle einer Selbstanzeige festgestellt wird, dass für die Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden gebraucht wurden (Steuerbetrug; [Art. 186 DBG](#)), wird auch dafür auf eine strafrechtliche Verfolgung verzichtet ([Art. 186 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 59 Abs. 2^{bis} StHG](#)).

Dasselbe gilt in Fällen der Veruntreuung von Quellensteuern. Die Selbstanzeige für Steuerhinterziehung hat den Verzicht auf die strafrechtliche Verfolgung dieser Straftat zur Folge ([Art. 187 Abs. 2 DBG](#) und [Art 59. Abs. 2^{ter} StHG](#)).

2.5 Anstiftung, Helferschaft und Mitwirkung

2.5.1 Begriffe

Die Teilnahmehandlungen sind von der Haupttat (z.B. 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 begangen worden sein.

Als Teilnehmer und somit als Täter kommen beispielsweise der vertragliche oder gesetzliche Vertreter des Steuerpflichtigen, Angestellte des Steuerpflichtigen und 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** 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 diesem eine Steuerhinterziehung vorschlägt und ihn dazu anhält.
- **Gehilfenschaft** ist gegeben, wenn dem Haupttäter zu den strafbaren Handlungen **vorsätzlich Hilfe geleistet wird** ([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 auf Anordnung des Betriebsinhabers unterlässt, einzelne Rechnungen zu verbuchen. Der Buchhalter stellt zwar fest, dass damit zu tiefe Umsätze und ein zu tiefer Gewinn ausgewiesen werden, er veranlasst aber keine korrekte Verbuchung und erstellt die Steuererklärung auf Grund der falschen Buchhaltungszahlen. Damit leistet er Gehilfenschaft zur Steuerhinterziehung.
- Da die Steuerhinterziehung ein Sonderdelikt ist und somit nur durch den Steuerpflichtigen selbst begangen werden kann, ist **keine Mittäterschaft** möglich. Ein **vertraglicher Vertreter kann somit nicht** als Täter oder Mittäter wegen vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung **bestraft** werden, und zwar auch dann nicht, wenn er alle Handlungen zur Hinterziehung ersinnt, plant und ausführt, und der Steuerpflichtige selber nur die (falsche) Steuererklärung unterzeichnet. Ein solches täterähnliches Verhalten geht über Anstiftung oder Gehilfenschaft hinaus, und eine Mittäterschaft kommt nicht in Frage. Ohne Sonderregelung ginge dieser Vertreter straflos aus.

Der Vertreter soll aber auch in solchen Fällen für die rechtswidrigen Handlungen strafrechtlich belangt werden können. 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 Handlungen unternimmt, welche dazu führen, dass Steuern für jemand anderen hinterzogen werden.

- Bei einer Steuerhinterziehung «mitwirken» kann Helferschaft des Vertreters im Sinne von [Art. 25 StGB](#), aber auch darüber hinausgehende, einer Mittäterschaft gleichkommende Handlungen bedeuten.

Dieses Sonderdelikt kann nur begehen, wer als Steuervertreter tätig ist. Die gesetzliche Vertretung der Ehegatten untereinander gilt dabei nicht als solche Vertretung.

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 2.1.2.1*).

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

Da die direkten Steuern mit [Art. 177 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 56 Abs. 3 StHG](#) eine eigene Regelung für Teilnehmer haben, sind die [Art. 24](#) und [Art. 25 StGB](#) nicht anwendbar.

2.5.2 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 «Individual-Amnestie» (Straflosigkeit) wird gewährt, wenn sich eine Person zum ersten Mal selber anzeigt und sämtliche der folgenden Bedingungen erfüllt sind ([Art. 175 Abs. 3 Bst. a und b DBG](#) und [Art. 56 Abs. 1^{bis} Bst. a und b StHG](#)):

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

Ist dies der Fall, wird von einer Strafverfolgung abgesehen und die Solidarhaftung für die Zahlung der hinterzogenen Steuer entfällt ([Art. 177 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 56 Abs. 3^{bis} StHG](#)).

2.6 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 aufgrund 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.

2.6.1 Tod nach Rechtskraft einer Busse wegen Hinterziehung

Ist beim Tod eines Erblassers die Nachsteuer rechtskräftig festgesetzt, aber noch nicht bezahlt, so stellt die Nachsteuer an sich eine Schuld des Erblassers und damit seines Vermögens dar. Wegen der Höchstpersönlichkeit der Strafen (also auch einer Busse) darf sie nicht auf die Erben überwält werden. Eine rechtskräftige Busse, die vom Verstorbenen noch nicht bezahlt wurde, behält ihren Strafcharakter und erlischt deshalb mit dem Tod des verurteilten Steuerpflichtigen.

2.6.2 Entdeckung der Hinterziehung oder Rechtskraft der Strafe 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 (vgl. den Artikel «Nachbesteuerung» aus dem [Dossier Steuerinformationen](#), Register E).

Soweit der verstorbene Steuerpflichtige keine Steuererklärungen eingereicht hatte, haben dies seine Erben nachzuholen. Begehen sie dabei eine Verletzung von Verfahrenspflichten oder bewirkten sie eine Steuerhinterziehung, so sind sie wegen Verfahrenspflichtverletzung oder wegen Gehilfenschaft selber strafbar. Die Erben sind nur dann wegen (eigener) Steuerhinterziehung strafbar, wenn sie die auf sie entfallenden Erbanteile und/oder die daraus fliessenden Einkünfte nicht oder nicht vollständig deklarieren.

3 ZUSTÄNDIGKEITEN UND VERFAHREN

3.1 Übertretungen

Nach dem Schweizer Strafrecht gelten Widerhandlungen als Übertretung, wenn sie mit Busse bestraft werden. Im Steuerrecht betrifft das die Verletzung von Verfahrensvorschriften und insbesondere die Steuerhinterziehung. Wie im übrigen Verwaltungsrecht sind in der Schweiz diejenigen Verwaltungen, welche das Verwaltungsrecht anwenden, für die dazugehörige Strafverfolgung zuständig. Konkret bedeutet das, dass die kantonalen Steuerverwaltungen für die Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen Steuerhinterziehung zuständig sind ([Art. 57^{bis} StHG](#)). Das gilt auch für die dBSt: Namentlich die Hinterziehung der dBSt wird durch die kantonalen Steuerverwaltungen verfolgt ([Art. 182 DBG](#)).

Für diese Strafverfahren wenden die kantonalen Steuerverwaltungen dasselbe Verfahren an wie für die Veranlagung ([Art. 182 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 57^{bis} Abs. 3 StHG](#)). Die Betroffenen (Beschuldigten) sind aber – im Gegensatz zum Veranlagungsverfahren – nicht zur Mitwirkung verpflichtet, da die Beschuldigten sich nicht selber belasten müssen (Verbot des Selbstbelastungszwangs, [Art. 6](#) der [Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 \[EMRK\]](#) und [Art. 14 Abs. 3 Bst. g](#) des [internationalen Paktes über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966](#)). Demgegenüber stehen den kantonalen Steuerverwaltungen keine strafrechtlichen Untersuchungsmaßnahmen (z.B. Beschlagnahmungen) zur Verfügung. In komplexen, namentlich interkantonalen und internationalen Fällen von Steuerhinterziehung wird das Ungleichgewicht zwischen Verteidigungsrechten und Untersuchungsmitteln besonders deutlich. Aus diesem Grund kann die ESTV in schweren Fällen die Strafuntersuchungen durchführen (*vgl. Ziffer 5*). Auch in diesen Fällen bleibt aber die Kompetenz für die Verfügung von Bussen bei den kantonalen Steuerverwaltungen. Deren Strafentscheide können bei den kantonalen Gerichten angefochten werden.

3.2 Vergehen

Vergehen sind mit Freiheitsstrafe bedrohte Straftaten. Diese Strafverfahren sind deshalb ausschliesslich in der Zuständigkeit der Staatsanwaltschaften. Die Strafen werden dabei sowohl für die dBSt als auch für die kantonalen und kommunalen direkten Steuern durch die zuständigen kantonalen Strafgerichte ausgesprochen ([Art. 188 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 61 StHG](#)). Das Verfahren richtet sich nach den Vorschriften der Strafprozessordnung.

Entscheide der letzten kantonalen Instanz können mit Beschwerde in Strafsachen an das Bundesgericht weitergezogen werden ([Art. 188 Abs. 3 DBG](#) und [Art. 61 StHG](#)).

4 VERJÄHRUNG

4.1 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 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.

Es 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.

4.2 Verfolgungsverjährung

4.2.1 Bestimmungen gemäss Steuergesetz

Sowohl das DBG als auch das StHG sehen für die Einleitung eines Strafverfahrens eine bestimmte zeitliche Begrenzung vor. Die Straftatbestände und die Verfolgungsverjährung des StHG sind identisch mit denjenigen des DBG. Die Regelungen des StHG sind abschliessend, so dass den Kantonen kein Gestaltungsspielraum mehr verbleibt. Dadurch entsprechen die Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze betreffend Verfolgungsverjährung denjenigen des DBG.

Mit der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Gesetzesänderung ist die Unterscheidung zwischen relativen und absoluten Verfolgungsverjährungsfristen aufgegeben worden. Ebenfalls aufgehoben wurde eine Bestimmung, welche eine Unterbrechung der Verjährungsfrist vorsah. Neu ist analog zum StGB eine nicht unterbrechbare oder verlängerbare Verjährungsfrist vorgesehen. Neu eingefügt wurde [Art. 184 Abs. 2 DBG](#), der vorsieht, dass die Verfolgungsverjährung nicht mehr eintritt, wenn die zuständige kantonale Behörde gemäss [Art. 182 Abs. 1 DBG](#) vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlässt.

4.2.2 Anwendung des StGB bei Steuerwiderhandlungen

Gemäss StGB werden die Fristen für Übertretungen um einmal die ordentliche Dauer verlängert. Diese Bestimmungen galten bis zur Anpassung der Bundesgesetze ([Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB](#)). Diese Regelung betraf bei den Steuerdelikten die Verletzung von Verfahrenspflichten, die vollendete oder die versuchte Steuerhinterziehung sowie die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten. Mit der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Gesetzesänderung wurden die Verjährungsfristen im DBG und im StHG angepasst, weshalb [Art. 333 Abs. 6 Bst. a und b StGB](#) seither nicht mehr auf Steuerwiderhandlungen anwendbar ist. Bezüglich des Übergangsrechts vgl. nachfolgende *Ziffer 4.2.3*.

4.2.3 Lex Mitior

Nach dem Grundsatz der lex mitior ist auf einen Täter ein neues, nach der Tatbegehung in Kraft getretenes Recht anwendbar, sofern es für ihn das mildere ist ([Art. 2 Abs. 2 StGB](#)). Dieser Grundsatz gilt sowohl für die Strafverfolgungsverjährung als auch für die Strafvollstreckungsverjährung betreffend Steuerstraftaten ([Art. 389 Abs. 1 StGB](#) i.V.m. [Art. 333 Abs. 1 StGB](#)). Bei der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Revision hat der Gesetzgeber den Grundsatz der lex mitior in [Art. 205f DBG](#) ausdrücklich vorgesehen. Für Steuerstraftaten, die in Steuerperioden vor dem 1. Januar 2017 begangen wurden, und deren Verfahren nach Inkrafttreten dieser neuen Bestimmungen eröffnet wurden, kommen somit jene Bestimmungen zur Anwendung, welche für den Steuerpflichtigen vorteilhafter sind.

4.2.4 Steuerübertretungen

4.2.4.1 Verletzung von Verfahrenspflichten

Sowohl bei der dBSt als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern verjährt das Recht auf Verfolgung einer **Verletzung von Verfahrenspflichten drei 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](#)).

4.2.4.2 Versuchte Steuerhinterziehung

Bei der dBSt und in allen Kantonen und Gemeinden verjährt das Recht auf Strafverfolgung für versuchte Steuerhinterziehung **sechs Jahre** 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](#)).

4.2.4.3 Vollendete Steuerhinterziehung

Im Falle von vollendeter Steuerhinterziehung tritt die **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 ([Art. 184 Abs. 1 Bst. a DBG](#) und [Art. 58 Abs. 2 Bst. a StHG](#)).

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

4.2.5 Steuervergehen

Beim Bund und auch in allen Kantonen verjährt die Strafverfolgung der Steuervergehen (Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern; *siehe Ziffer 2.2*) nach **15 Jahren** ab dem Zeitpunkt, zu dem der Täter die letzte strafbare Tätigkeit ausgeführt hat ([Art. 189 DBG](#) und [Art. 60 StHG](#)).

4.2.6 Fristwahrung

Für die in [Art. 184 DBG](#) und [Art. 58 StHG](#) geregelten Übertretungstatbestände tritt die Verjährung nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde nach [Art. 182 Abs. 1 DBG](#) vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat ([Art. 184 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 58 Abs. 3 StHG](#)). Als solche gilt die Bussenverfügung der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung.

Bei Steuervergehen wird die Verjährungsfrist gewahrt, wenn vor deren Ablauf ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist. Dabei gilt der Strafbefehl nach der [Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 \(StPO\)](#) nur bei Rechtskraft als erstinstanzliches Urteil während bei Einsprache dagegen erst das erstinstanzliche Gerichtsurteil den Eintritt der Verjährung hindert.

4.3 Vollstreckungsverjährung

Mit der Vollstreckungsverjährung wird dem Staat eine Frist gesetzt, innerhalb welcher er seinen Strafanspruch durchsetzen kann. Tritt die Vollstreckungsverjährung ein, verliert der Staat den Anspruch, die im Strafurteil festgesetzte Strafe durchzusetzen. Von der Vollstreckungsverjährung nicht betroffen sind die Verfahrenskosten, da diese nicht Teil der Strafe sind.

Das DBG regelt die Vollstreckungsverjährung nur für die Übertretungstatbestände ([Art. 185 DBG](#)). Für die Steuervergehen sieht es keine entsprechende Bestimmung vor, weshalb die Bestimmungen des StGB gelten ([Art. 333 Abs. 1 StGB](#)).

Die Vollstreckungsverjährung von Übertretungsstrafen ist im StHG nicht geregelt. Die Folgen daraus sind bisher nicht klar, weshalb sich in den kantonalen Steuergesetzen unterschiedliche Regelungen finden. Manche enthalten eigene Vollstreckungsverjährungsfristen, andere verweisen auf die Regelung des DBG und wieder andere wenden die Bezugsfristen für Steuerforderungen an.

Nach [Art. 185 DBG](#) verjährt das Recht zum Bezug von Bussen für Übertretungen **fünf Jahre** nach Eintritt der Rechtskraft der Busse bzw. der Veranlagung.³ Im Gegensatz zur Strafverfolgungsverjährung ist bei der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Revision die Unterteilung in eine relative und eine absolute Verjährungsfrist beibehalten worden. Die Frist der relativen Verjährung kann ruhen oder unterbrochen werden ([Art. 185 Abs. 3 DBG](#)). Die **absolute Verjährung** tritt in jedem Fall **zehn Jahre** nach Ablauf des Jahres ein, in welchem die Steuern rechtskräftig festgesetzt worden sind ([Art. 185 Abs. 4 DBG](#)).

Dabei handelt es sich um die allgemeinen für alle Steuerforderungen geltenden Fristen, wie sie [Art. 121 DBG](#) und [Art. 47 StHG](#) vorsehen. [Art. 185 Abs. 3 DBG](#) bestimmt, dass sich Stillstand und Unterbrechung nach [Art. 120 Abs. 2 und 3 DBG](#) richten.

³ Der Gesetzestext sieht vor, dass die Vollstreckungsverjährung mit Rechtskraft der Veranlagung zu laufen beginnt. Diese Regelung führt allerdings nur dann zu einer sinnvollen Situation, wenn das Veranlagungs- und das Strafverfahren parallel geführt werden. Wird zuerst das Veranlagungsverfahren geführt, beginnt bei Rechtskraft der Veranlagung eine Busse zu verjähren, die noch gar nicht ausgesprochen wurde. Im umgekehrten Fall verlängert sich die Verjährungsfrist über die gesetzlich vorgesehenen Fristen hinaus. Aus diesem Grund ist ein Teil der Lehre der Ansicht, dass anstatt auf die rechtskräftige Veranlagung auf die rechtskräftige Bussenverfügung abgestellt werden müsste (vgl. z.B. Marco Rostetter, «Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten kantonalen Steuern», § 18, N 1043 ff.).

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 oder Aufenthalt hat.

Die Verjährung beginnt neu mit:

- jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zu Kenntnis gebracht wird;
- jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden;
- der Einreichung eines Erlassgesuches;
- der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens.

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.

Da das DBG die Vollstreckungsverjährung für die Steuervergehen nicht regelt, sind die Bestimmungen von [Art. 99 f. StGB](#) anwendbar ([Art. 333 Abs. 1 StGB](#)). Demnach verjähren die für Steuerbetrug und Veruntreuung von Quellensteuern verhängten Freiheitsstrafen in **15 Jahren** und die Geldstrafen und Bussen in **fünf Jahren** ([Art. 99 Abs. 1 Bst. d und e StGB](#)). Das StGB kennt nur eine Vollstreckungsverjährungsfrist, die weder unterbrochen noch verlängert werden kann.

5 BESONDERE UNTERSUCHUNGSMASSNAHMEN DER EIDGENÖSSISCHEN STEUERVERWALTUNG

5.1 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. Für die Nachsteuer kann in solchen Fällen gestützt auf einer sorgfältigen Schätzung (Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen) eine Ermessenseinschätzung vorgenommen werden ([Art. 130 Abs. 2 DBG](#) und [Art. 46 Abs. 3 StHG](#)). Für ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung sind jedoch Beweise notwendig. Die kantonalen Steuerämter verfügen über keine Zwangsmassnahmen, um solchen Situationen zu begegnen, und den tatsächlichen Sachverhalt festzustellen. Für diese Fälle sieht das DBG vor, dass die ESTV besondere Untersuchungsmassnahmen einsetzen kann. Innerhalb der ESTV ist die Abteilung für Strafsachen und Untersuchungen (ASU) für diese Verfahren zuständig. Sie kann auf dem gesamten Territorium der Schweiz handeln und verfügt über die für solche Situationen angemessenen Zwangsmassnahmen.

Ausgangspunkt für solche Untersuchungen sind in aller Regel Informationen der kantonalen Steuerverwaltungen, 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.

5.2 Untersuchungen

5.2.1 Rechtliche Grundlagen

Die besonderen Untersuchungsmassnahmen sind in den [Art. 190 bis 195 DBG](#) sowie in der [Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992](#) geregelt. Diese Massnahmen, ob sie nun gegen die beschuldigten Personen selbst oder gegen Dritte gerichtet sind, unterstehen den [Art. 19 bis 50⁴](#) des [Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht vom 22. März 1974 \(VStrR\)](#), also dem für die Verwaltung vorgesehenen Strafrecht.

In Anbetracht der strafrechtlichen Natur unterstehen diese Massnahmen auch den allgemeinen Regeln des Strafrechts, insbesondere [Art. 6](#) der [Konvention zum Schutze der Menschenrechte und](#)

⁴ Nicht anwendbar ist [Art. 19 Abs. 3 VStrR](#), welcher die vorläufige Festnahme betrifft.

[Grundfreiheiten vom 4. November 1950](#)⁵ (EMRK; Recht auf ein faires Verfahren und Unschuldsvermutung).

Aufgrund der Unschuldsvermutung haben die Ermittler den beschuldigten Personen das Verschulden nachzuweisen. Deshalb sind die Beweise von Amtes wegen zu erheben, unabhängig vom Beweisangebot des Beschuldigten. Die Beweise sind zudem objektiv zu erheben, d.h. es ist den belastenden wie den entlastenden Beweisen in gleichem Masse nachzugehen.

Die ESTV hat in diesen Verfahren ausschliesslich eine Untersuchungskompetenz. Der Entscheid über die Bestrafung und damit der Erlass einer Bussenverfügung liegt bei den kantonalen Steuerverwaltungen.

5.2.2 Bedingungen

Für solche Massnahmen benötigt die ESTV die Ermächtigung der Vorsteherin / des Vorstehers des Eidgenössischen Finanzdepartementes (EFD). Liegt die Ermächtigung vor, so eröffnet die ASU das Strafverfahren und leitet damit die Strafuntersuchung ein.

Jede Untersuchung der ASU muss, wie jede andere Strafuntersuchung, auf einem begründeten Verdacht einer Widerhandlung beruhen. Hinreichend ist ein Tatverdacht, wenn ein Sachverhalt so beschrieben werden kann, dass er einem Straftatbestand zugeordnet werden kann.

[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 EFD vorgenommen werden.

5.2.3 Zwangsmassnahmen

5.2.3.1 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 und vornehmen. Das kann beispielsweise der Fall sein, wenn sich bei einer laufenden Hausdurchsuchung herausstellt, dass sich in einem anderen Gebäude ein weiteres Archiv befindet, das wesentliche Akten enthalten kann.

Eine Durchsuchung ist zulässig, wenn damit gerechnet werden kann, dass sich am fraglichen Ort Gegenstände oder Vermögenswerte, die der Beschlagnahme unterliegen, oder Spuren der verfolgten Widerhandlung befinden.

⁵ Für die Schweiz ist die Konvention am 28. November 1974 in Kraft getreten.

Der Inhaber der Räume muss über die Durchsuchung informiert oder dazu beigezogen werden. Bei seiner Abwesenheit kann auch ein Verwandter oder ein Hausgenosse anwesend sein. Im Übrigen muss jede Durchsuchung gemäss gesetzlicher Regelung grundsätzlich im Beisein einer Amtsperson stattfinden. Die Amtsperson ist eine neutrale Beobachterin, welche darüber wacht, dass die Durchsuchung im Rahmen ihres Zweckes (Beweissicherung) bleibt. Amtspersonen werden von der zuständigen kantonalen Behörde bezeichnet. Falls der untersuchende Beamte der ASU von sich aus durchsucht, ist 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](#)).

5.2.3.2 Durchsuchung von Papieren

Eine Durchsuchung von Papieren ist mit grösster Schonung der Privatheimnisse 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** ist **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 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 die Dokumente zu sichten. Dafür wird – wie bei einer Durchsuchung der Papiere anlässlich einer Hausdurchsuchung – regelmässig der Inhaber der Papiere beigezogen. Dokumente, welche als Beweismittel benötigt werden könnten, werden dabei beschlagnahmt. Steht ein Geheimnis gemäss [Art. 50 Abs. 2 VStrR](#) in Frage, so ist es die Beschwerdekammer, welche anlässlich des Entsiegelungsverfahrens die Aussortierung vornimmt.

Nur diejenigen Dokumente fallen unter das Anwaltsgeheimnis, welche in Ausübung des Anwaltsberufs 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.

5.2.3.3 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 gesichert, welche der Wahrheitsfindung dienen. Bei der Sicherungsbeschlagnahme werden Gegenstände und andere Vermögenswerte, die voraussichtlich der Einziehung unterliegen sowie die dem Staate verfallenden Ge-

schenke und andere Zuwendungen mit Beschlag belegt ([Art. 46 Abs. 1 VStrR](#)). Darunter fällt typischerweise der durch die Straftat erlangte (und damit rechtswidrige) Erfolg. Bei der Steuerhinterziehung entspricht der widerrechtlich erlangte Gewinn dem hinterzogenen Steuerbetrag, nicht aber die Busse und die Kosten.

5.2.4 Andere Untersuchungsmittel

5.2.4.1 Herausgabe von Akten

Aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips kann es angezeigt sein, an Stelle der Durchführung einer Hausdurchsuchung Akten herauszuverlangen. Dieses Editionsbegehren ist ein weniger weitgehender Eingriff in die Privatsphäre der Betroffenen als eine Hausdurchsuchung. Eine Ermächtigung ist nicht erforderlich. Gleich wie bei der Durchsuchung von Papieren kann der Inhaber der Dokumente auch hier die Versiegelung der Papiere verlangen.

5.2.4.2 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](#)). Diese Befugnis entspricht derjenigen der Polizei im Stadium der Voruntersuchung. Die einvernommenen Personen erhalten den Status einer Auskunftsperson.

5.2.4.3 Einvernahmen

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

Der **Beschuldigte** muss nicht zur Wahrheitsfindung beitragen. 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, welche selber wegen der zu untersuchenden Tat nicht beschuldigt sind, aber als Täter oder Teilnehmer nicht ausgeschlossen werden können ([Art. 40 VStrR](#)). Diese Personen haben keine Zeugnispflicht, und sie können Zeugnisverweigerungsrechte geltend machen.

5.2.5 Wesentliche Rechte des Beschuldigten

5.2.5.1 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, in 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](#)).

5.2.5.2 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.

5.3 Abschluss der Untersuchung

5.3.1 Untersuchungsbericht

Nach Abschluss der Untersuchung erstellt die ASU einen Bericht, den sie dem Beschuldigten und den betroffenen kantonalen Verwaltungen für die dBSt 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 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 einen Beschuldigten vor oder kann keine Widerhandlung bewiesen werden, so hält der Bericht der ASU fest, dass die Untersuchung eingestellt wurde.

5.3.2 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 dBSt oder der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörde, je nachdem ob es sich um eine Steuerhinterziehung oder um ein Steuervergehen handelt ([Art. 194 DBG](#)).

Im kantonalen Verfahren wegen Steuerhinterziehung bleiben die Rechte des Steuerpflichtigen als Beschuldigten erhalten. Die kantonale Steuerbehörde, fällt die Busse aus, fällt Entscheide über Einsprachen oder Beschwerden und ist in den weiteren Rechtsmittelverfahren vor kantonalen oder eidgenössischen Behörden beteiligt. Die kantonale Steuerbehörde kann ebenfalls Rekurs einlegen. An den Verfahren vor Rechtsmittelinstanzen ist die ESTV ebenfalls beteiligt ([Art. 142](#) und [Art. 145 DBG](#)).

6 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.

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

Gehilfenschaft, Anstiftung und Mitwirkung (Teilnahmehandlungen) sind ebenfalls nur bei Vorsatz strafbar.

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, dem Anstifter, dem Gehilfen, dem Erben und auch den Organen einer juristischen Person eingereicht werden. Der Anzeiger bleibt bei der ersten Selbstanzeige seit dem 1. Januar 2010 straflos, wenn die Bedingungen der Selbstanzeige erfüllt sind.

Die Strafverfahren wegen Steuerwiderhandlungen werden grundsätzlich durch die Kantone geführt (Steuerverwaltung resp. Strafgericht). Die ESTV hat in besonderen Fällen eine eigene Kompetenz zur Führung von besonderen Untersuchungsmassnahmen. Die Zuständigkeit umfasst nur die Untersuchung, d.h. der Entscheid über die Bestrafung obliegt nach wie vor der kantonalen Behörde. Diese Strafuntersuchungen werden nach Verwaltungsstrafrecht geführt. Sie erlauben es, schwerwiegende Fälle von Steuerhinterziehung zu prüfen und zu verfolgen. In solchen Fällen gilt das steuerliche Bankgeheimnis nicht.

* * * * *