

## **Weisungen StG - NSt, Inventar, Steuerstrafrecht**



## Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkungen		Vorbemerkungen
§ 174 - 178	Nr. 1	Nachsteuern
§ 174	Nr. 1	Voraussetzungen
§ 175	Nr. 1	Zuständigkeit
§ 176	Nr. 1	Einleitung
§ 177	Nr. 1	Verwirkung
§ 178	Nr. 1	Untersuchung und Entscheid
§ 178a	Nr. 1	Vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben
§ 182 - 188	Nr. 1	Inventar
§ 182	Nr. 1	Inventarpflicht
§ 183	Nr. 1	Gegenstand
§ 184	Nr. 1	Behörden
§ 185 - 188	Nr. 1	Verfahren
§ 185	Nr. 1	Sicherung der Inventaraufnahme
§ 186	Nr. 1	Mitwirkungspflichten
§ 187	Nr. 1	Auskunfts- und Bescheinigungspflicht
§ 188	Nr. 1	Mitteilung und Kontrolle
§ 208 - 229	Nr. 1	Steuerstrafrecht
§ 208 - 210	Nr. 1	Verletzung von Verfahrenspflichten
§ 208	Nr. 1	Tatbestand
§ 209	Nr. 1	Verfahren
§ 210	Nr. 1	Verjährung und Bezug
§ 211 - 224	Nr. 1	Steuerhinterziehung
§ 211	Nr. 1	Vollendete Steuerhinterziehung
§ 211	Nr. 2	Straflose Selbstanzeige
§ 212	Nr. 1	Versuchte Steuerhinterziehung
§ 213	Nr. 1	Anstiftung/ Gehilfenschaft/ Mitwirkung
§ 214	Nr. 1	Verheimlichung / Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren
§ 216	Nr. 1	Verheiratete
§ 217	Nr. 1	Juristische Personen
§ 218	Nr. 1	Zuständigkeit
§ 219	Nr. 1	Einleitung Verfahren

§ 220	Nr. 1	Untersuchung
§ 221	Nr. 1	Entscheid
§ 222	Nr. 1	Rechtsmittel
§ 223	Nr. 1	Verjährung der Strafverfolgung
§ 224	Nr. 1	Bezug
§ 225 - 229	Nr. 1	Steuervergehen
§ 225	Nr. 1	Steuerbetrug
§ 226	Nr. 1	Veruntreuung von Quellensteuern
§ 227	Nr. 1	Verhältnis zum Strafgesetzbuch
§ 228	Nr. 1	Verfahren
§ 229	Nr. 1	Verjährung der Strafverfolgung

# Sachregister

## A

Anstiftung, § 213 Nr. 1

Auskunfts- und Bescheinigungspflicht, § 187 Nr. 1

## B

Behörden, § 184 Nr. 1

Beiseiteschaffung von Nachlasswerten, § 214 Nr. 1

Bezug im Steuerstrafverfahren, § 224 Nr. 1

Bussenentscheid, § 221 Nr. 1

## E

Ehegatten, § 216 Nr. 1

Einvernahme der angeschuldigten Person, § 220 Nr. 1

Entscheid, § 221 Nr. 1

Eröffnung, § 221 Nr. 1

## G

Gehilfenschaft, § 213 Nr. 1

## I

Inventar, § 182 - 188 Nr. 1

Inventarpflicht, § 182 Nr. 1

## K

Kosten, § 221 Nr. 1

## M

Mitteilung und Kontrolle, § 188 Nr. 1

Mitwirkung, § 213 Nr. 1

Mitwirkungspflichten, § 186 Nr. 1

**N**

Nachsteuern, § 174 - 178 Nr. 1

**O**

Ordentliches Verfahren, § 175 Nr. 1

**R**

Rechtliches Gehör, § 220 Nr. 1

Rechtsmittel, § 222 Nr. 1

**S**

Selbstanzeige, strafbar, § 211 Nr. 1

Selbstanzeige, straflos, § 211 Nr. 2

Sicherung der Inventaraufnahme, § 185 Nr. 1

Siegelung, § 185 Nr. 1

Sinn und Zweck eines Inventars, § 183 Nr. 1

Steuerbetrug, § 225 Nr. 1

Steuerhinterziehung, § 211 - 224 Nr. 1

Steuerhinterziehung, Juristische Personen, § 217 Nr. 1

Steuerstrafrecht, § 208 - 229 Nr. 1

Steuervergehen, § 225 - 229 Nr. 1

Straflose Selbstanzeige, § 211 Nr. 2

Strafzumessung, § 208 Nr. 1

**T**

Tatbestand, § 208 Nr. 1

Teilungsbehörde, § 184 Nr. 1

**U**

Unterbrechung der Verjährung im Steuerstrafverfahren, § 223 Nr. 1

Untersuchung im Steuerstrafverfahren, § 220 Nr. 1

Untersuchung und Entscheid, § 178 Nr. 1

**V**

Vereinfachtes Verfahren, § 175 Nr. 1

Verfahren, § 228 Nr. 1; § 185 - 188 Nr. 1; § 209 Nr. 1

Verfahrenspflichten, § 208 Nr. 1

Verhältnis zum Schweizerischen Strafgesetzbuch, § 227 Nr. 1  
Verheimlichung von Nachlasswerten, § 214 Nr. 1  
Verjährung bei der Strafverfolgung, § 223 Nr. 1; § 229 Nr. 1  
Verjährung bei versuchter Steuerhinterziehung, § 223 Nr. 1  
Verjährung und Bezug, § 210 Nr. 1  
Verjährungstabellen für die vollendete Steuerhinterziehung, § 223 Nr. 1  
Verletzung von Verfahrenspflichten, § 208 - 210 Nr. 1  
Verschulden, § 208 Nr. 1  
Versuchte Steuerhinterziehung, § 212 Nr. 1  
Veruntreuung von Quellensteuern, § 226 Nr. 1  
Verwirkung, § 177 Nr. 1  
Vollendete Steuerhinterziehung, § 211 Nr. 1  
Voraussetzungen, § 174 Nr. 1

## **Z**

Zeugeneinvernahme, § 220 Nr. 1  
Zuständigkeit, § 175 Nr. 1  
Zuständigkeit im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung, § 218 Nr. 1  
Zustimmungserklärung, § 178 Nr. 1





# Vorbemerkungen

## 1. Totalrevision des Steuergesetzes

Nach dem Vorbild der direkten Bundessteuer und den Vorgaben des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung sind die Nachsteuern, das Inventar und das Steuerstrafrecht grundlegend neu geregelt worden. Die Voraussetzungen der Nachsteuer einerseits und der Steuerstrafen andererseits sind neu formuliert. Die Erhebung einer Nachsteuer wird nun als Revision zu Ungunsten einer steuerpflichtigen Person betrachtet und demnach zusammen mit der Revision zugunsten der Steuerpflichtigen dem Titel der Änderung rechtskräftiger Entscheide zugeordnet (§§ 168 ff. StG). Für das Steuerstrafrecht wurde dagegen ein eigener Titel geschaffen (§§ 208 ff. StG). Die gesonderte Regelung von Nachsteuer- und Steuerstrafrecht nach der Totalrevision führt indessen nicht ohne weiteres auch zu einer Trennung des Nachsteuerverfahrens vom Strafverfahren.

Die grossen Praxisänderungen im Nachsteuer- und Steuerstrafwesen liegen nun schon einige Jahre zurück (vgl. LGVE 1989 II Nr. 18 ff.). Die neuen Systeme haben sich in der täglichen Anwendung der Steuerbehörden und in der Rechtsprechung etabliert und bewährt. Die formell grosse Änderung im Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, welche die Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes mit sich bringt, wird sich in ihren Auswirkungen in der täglichen Anwendung dagegen in Grenzen halten.

Mit der Totalrevision des Steuergesetzes wurden auch das Grundstückgewinn- und das Handänderungssteuergesetz geändert. Beide Gesetze verweisen für das Nachsteuer- und Steuerstrafrecht auf die Bestimmungen des Steuergesetzes (§§ 38a Abs. 1 und 39 Abs. 1 GGStG; §§ 12b Abs. 1 und 14 Abs. 1 HStG).

## 2. Verhältnis zum Bundesrecht

Die Grundlage für die Neuregelung der Nachsteuern, des Inventars und des Steuerstrafrechts befindet sich in Art. 53 ff. StHG. Das materielle Recht wurde dort weitgehend vereinheitlicht; wesentliche Unterschiede zwischen den Kantonen bestehen allerdings noch, was das Verfahren betrifft. Das StHG lehnt sich stark an bei Art. 151 ff. und Art. 174 ff. DBG. In diesen Weisungen wird deshalb da und dort (z.B. in bezug auf die Verjährung) auch auf die Bundesregelung hingewiesen. Vielerorts kann auch das KS EStV 1995/96 Nr. 21 vom 7. April 1995 herangezogen werden.



## Nachsteuern

Die Erhebung von Nachsteuern ist zusammen mit der Revision, die immer zugunsten der Steuerpflichtigen lautet, und der Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen unter dem Titel der Änderung rechtskräftiger Entscheide in den §§ 174 - 178 StG geregelt. Damit wird einerseits ausgedrückt, dass den Nachsteuern jeder strafrechtliche Charakter abgeht. Unbeachtlich ist also, ob einer nachsteuerpflichtigen Person ein Verschulden anzulasten ist oder nicht. Andererseits ist die Nachsteuererhebung nichts anderes als eine Revision, die zuungunsten der steuerpflichtigen Person lautet (VGE vom 9. März 2000 i.S. P., E. 2b a.E.).

Die Bestimmungen des Steuergesetzes über die Nachsteuern gelten noch für weitere Steuern. Sowohl das Grundstücksgewinn- wie auch das Handänderungssteuergesetz verweisen für die Nachsteuern auf das Steuergesetz (§ 38a Abs. 1 GGStG und § 12b Abs. 1 HStG)



# Voraussetzungen

## 1. Allgemeines

Die Nachsteuer wird nach § 174 Abs. 1 StG erhoben, wenn die Veranlagung einer steuerpflichtigen Person zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, weil

- a. der zuständigen Steuerbehörde Tatsachen oder Beweismittel bei Erlass der Veranlagungsverfügung oder des Beschwerdeentscheides nicht bekannt waren oder
- b. durch ein Verbrechen oder Vergehen auf die Tätigkeit der Steuerbehörde eingewirkt wurde.

In diesem Fall ist die nicht erhobene Steuer samt Zins nachzufordern. Der Zins beginnt jeweils am 1. Januar nach dem Jahr zu laufen, für das eine Nachsteuer erhoben wird.

Die oben in Buchstabe a erwähnten Tatsachen müssen für die steuerliche Beurteilung erheblich sein. Es kann sich z.B. um eine Erbschaft handeln, von welcher die steuerpflichtige Person erst nach erfolgter Veranlagung Kenntnis erhält. Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt wurde, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Die Veranlagungsbehörde darf annehmen, dass die steuerpflichtige Person richtig deklariert und wahrheitsgemäss Auskunft erteilt. Ausser bei klaren entsprechenden Hinweisen ist der Sachverhalt von der veranlagenden Behörde nicht nach allen Richtungen auszuforschen (StR 55, 287).

## 2. Bewertung

Wo eine Deklaration vollständig und genau war und die Bewertung einzelner Bestandteile von der Steuerbehörde anerkannt wurde, kann wie bisher keine Nachsteuer erhoben werden (§ 174 Abs. 2 StG). In einem solchen Fall liegt nämlich keine neue Tatsache vor. Hat eine steuerpflichtige Person z.B. Angaben über den Wert eines Vermögensgegenstandes oder die Höhe einer geschäftsmässig begründeten Abschreibung gemacht, hat sie ein subjektives Werturteil abgegeben. Später kann eine solche Veranlagung nur dann erneut überprüft und korrigiert werden, wenn sich herausstellt, dass die steuerpflichtige Person unrichtige oder unvollständige Angaben über die Grundlagen der Bewertung gemacht hatte.

### **3. Überversteuerungen**

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens wird die Veranlagung für die Nachsteuerperiode wieder eröffnet, so dass nicht nur zu geringe, sondern auch zu hohe Besteuerungen eines solchen Zeitabschnitts korrigiert werden können. Verrechnungen von zu tiefen und zu hohen Besteuerungen können nur jeweils innerhalb der gleichen Steuerperiode (siehe § 53 und § 96 StG) geltend gemacht werden (§ 174 Abs. 3 StG).

### **4. Auflösung einer juristischen Person**

§ 174 Abs. 4 StG sieht die Haftung der an einer liquidierten juristischen Person Beteiligten vor.

# Zuständigkeit

## 1. Ordentliches Verfahren

Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist nach § 175 Abs. 1 StG die Dienststelle Steuern des Kantons. Innerhalb der Dienststelle Steuern bleibt die Zuständigkeit für das gesamte Nachsteuerverfahren grundsätzlich bei der Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen. Sie leitet die Verfahren ein, führt Untersuchungen durch und erlässt Entscheide in Nachsteuersachen. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der veranlagten Nachsteuern.

Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Luzerner Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Nachsteuern nach DBG.

## 2. Delegation

Aus verfahrensökonomischen Gründen sieht § 175 Abs. 2 StG vor, dass die Dienststelle Steuern des Kantons bestimmen kann, inwieweit die Durchführung des Nachsteuerverfahrens an die Veranlagungsbehörde delegiert werden soll. Damit besteht die Möglichkeit, das gesamte Nachsteuerverfahren an die Veranlagungsbehörde zu delegieren.

Von dieser Möglichkeit wird zum einen im vereinfachten Verfahren Gebrauch gemacht (s. unten Ziff. 3).

Eine weitere allgemeine Nutzung der Delegationsmöglichkeit ist vorgesehen, wenn beim Tod einer steuerpflichtigen Person im Rahmen der Inventaraufnahme unvollständige Veranlagungen festgestellt werden. In diesen Fällen ist ausschliesslich die Nachsteuer nachzubeziehen, jedoch keine Busse wegen Steuerhinterziehung (für Ehegatten vgl. aber Ziff. 3). Auch diese Fälle können durch die Veranlagungsbehörde erledigt werden (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG §§ 182 - 188 Nr. 1).

Neben den genannten Delegationen von Fallgruppen kann die Dienststelle Steuern des Kantons auch in Einzelfällen das gesamte Verfahren oder Verfahrensabschnitte an die Veranlagungsbehörde delegieren. Dies kann sich etwa aufdrängen, wenn diese Behörde bereits umfangreiche Voruntersuchungen getätigt hat und mit einem Fall bestens vertraut ist. Über solche Delegationen wird von Fall zu Fall entschieden.

### 3. Vereinfachtes Verfahren

Das vereinfachte Verfahren wurde aus verfahrensökonomischen Gründen geschaffen und berücksichtigt die objektive Schwere eines Falls. Es kann dort angewendet werden, wo in der massgebenden Zeit ein Einkommen von nicht mehr als CHF 30'000.– und ein Vermögen von nicht mehr als CHF 600'000.– hinterzogen worden ist oder das hinterzogene Einkommen nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens und das hinterzogene Vermögen nicht mehr als 5% des steuerbaren Vermögens beträgt. Es besteht kein Rechtsanspruch auf die Durchführung des vereinfachten Verfahrens. Ob dieses bei Einhaltung der Voraussetzungen durchgeführt wird, entscheidet die Veranlagungsbehörde.

Wo ein vereinfachtes Verfahren in Frage kommt, werden das hinterzogene steuerbare Einkommen und das hinterzogene steuerbare Vermögen zunächst genau so wie in einem ordentlichen Verfahren ermittelt. Sind in der gesamten massgebenden Nachsteuerperiode die Limiten von CHF 30'000.– und CHF 600'000.– oder 5% des steuerbaren Einkommens und Vermögens nicht überschritten, werden das hinterzogene steuerbare Einkommen und das hinterzogene steuerbare Vermögen um einen Zuschlag von jeweils einem Drittel erhöht. Die auf diese Weise ermittelten steuerbaren Einkommen und Vermögen werden dann in der nächsten noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerperiode aufgerechnet und nachbesteuert. Mit dem Zuschlag um einen Drittel sind Kosten, Zins und eine allfällige Busse abgegolten. Ist die steuerpflichtige Person vor dem Abschluss des vereinfachten Verfahrens verstorben oder liegt eine straflose Selbstanzeige im Sinn von § 211 Abs. 3 StG innerhalb der oben erwähnten Limiten vor, wird ein Zuschlag von einem Zehntel erhoben.

Meldungen der Abteilung juristische Personen über Spesenaufrechnungen, Privatanteile an Fahrzeugkosten, Darlehenszinsen und andere geldwerte Leistungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an ihre Beteiligten gelangen in der Regel erst nach Rechtskraft der massgebenden Veranlagung der natürlichen Personen an die zuständige Veranlagungsbehörde. Ohne ein ordentliches Nachsteuerverfahren einzuleiten, können diese steuerbaren Einkünfte/Vermögenswerte, bis zu den oben erwähnten Limiten in der nächsten noch nicht rechtskräftig veranlagten Steuerperiode (ohne Zuschläge) aufgerechnet werden. In einem allfälligen Einspracheverfahren soll auf die Möglichkeit des Nach- und Steuerstrafverfahrens hingewiesen werden. Wird an der Einsprache festgehalten, ist je nach Situation ein Nach-, eventuell sogar ein Steuerstrafverfahren einzuleiten (§ 176 bzw. § 219 StG).



Folgende Beispiele veranschaulichen das vereinfachte Verfahren:

### Beispiel 1

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	
2005	Bankguthaben	3'500.–	70'000.–	–.–
2006	do.	3'500.–	70'000.–	–.–
2007	do.	4'000.–	80'000.–	4'000.–
2008	do.	4'000.–	80'000.–	4'000.–
2009	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2010	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2011	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2012	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
<b>Steuerhinterziehung total</b>		<b>30'000.–</b>	<b>600'000.–</b>	<b>23'000.–</b>
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000.– und CHF 600'000.– sind eingehalten.				
Zuschlag 1/3		10'000.–	200'000.–	7'666.–
<b>Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2013</b>		<b>40'000.–</b>	<b>800'000.–</b>	<b>30'666.–</b>

### Beispiel 2

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	
2007	Bankguthaben	4'000.–	80'000.–	4'000.–
2008	do.	4'000.–	80'000.–	4'000.–
2009	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2010	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2011	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2012	do.	3'750.–	75'000.–	3'750.–
2013	do.	4'000.–	80'000.–	4'000.–
<b>Steuerhinterziehung total</b>		<b>27'000.–</b>	<b>540'000.–</b>	<b>27'000.–</b>
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000.– und CHF 600'000.– sind eingehalten.				
Zuschlag 1/3		9'000.–	180'000.–	9'000.–
<b>Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2014</b>		<b>36'000.–</b>	<b>720'000.–</b>	<b>36'000.–</b>

**Beispiel 3**

Steuerperiode	Steuerhinterziehung	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen CHF	Vermögen CHF	
2001	Bankguthaben	4'400.–	71'000.–	4'400.–
2002	do.	4'400.–	71'000.–	4'400.–
2003	do.	4'350.–	73'000.–	4'350.–
2004	do.	4'350.–	73'000.–	4'350.–
2005	do.	4'550.–	73'000.–	4'550.–
2006	do.	4'550.–	73'000.–	4'550.–
2007	do.	4'600.–	66'000.–	4'600.–
2008	do.	4'800.–	70'000.–	4'800.–
<b>Steuerhinterziehung total</b>		<b>36'000.–</b>	<b>570'000.–</b>	<b>36'000.–</b>
Die Limiten für das vereinfachte Verfahren von CHF 30'000.– und CHF 600'000.– sind nur in Bezug auf das Vermögen, nicht aber in Bezug auf das Einkommen eingehalten. Im Hinblick auf das steuerbare Einkommen ist nun zu prüfen, ob in den massgebenden Jahren (2001 - 2008) nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens hinterzogen worden ist.				
Steuerhinterziehung 2001 - 2008 Ø		4'500.–		4'500.–
Steuerbares Einkommen 2001 - 2008 Ø		90'000.–		90'000.–
In der massgebenden Zeit wurde demnach nicht mehr als 5% des steuerbaren Einkommens hinterzogen. Das vereinfachte Verfahren kann durchgeführt werden.				
Zuschlag 1/3		12'000.–	190'000.–	12'000.–
<b>Nachbesteuerung in der Steuerperiode 2009</b>		<b>48'000.–</b>	<b>760'000.–</b>	<b>48'000.–</b>

**Beispiel 4: Aufrechnung im Todesjahr**

Eine Person stirbt am 30. Juni 2009. Für das Vermögen erfolgt eine zusätzliche Umrechnung, wenn die hinterzogenen Werte im Todesjahr erfasst werden (da kein ganzes Steuerjahr). Annahme über die nachzuerfassenden Jahre hat die verstorbene Person CHF 450'000.– Vermögen und CHF 9'000.– Einkommen hinterzogen. Für das vereinfachte Verfahren ergibt sich folgende Nachbesteuerung:

Position	Formel	Vermögen CHF	Einkommen CHF
Hinterzug		450'000.–	9'000.–
1/10 Zuschlag		45'000.–	900.–
<b>Total</b>		<b>495'000.–</b>	<b>9'900.–</b>
Nachzubesteuern	$\frac{495'000 \times 12}{6}$	<b>990'000.–</b>	

Das Verschulden der steuerpflichtigen Person ist im vereinfachten Verfahren nicht Gegenstand der Untersuchung. Mit dem Zuschlag von einem Drittel ist eine Busse pauschal abgegolten, und weitere strafrechtliche Untersuchungen werden auf diese Weise vermieden.

Das vereinfachte Verfahren ist von der Zustimmung der steuerpflichtigen Person abhängig. Reicht die steuerpflichtige Person nach Ablauf der gesetzten Frist keine Zustimmungserklärung ein, wird sie unter Ansetzung einer Nachfrist auf das Versäumnis hingewiesen. Verlangt die steuerpflichtige Person eine Anhörung oder äussert sie sich schriftlich zum Verfahren, gewährt die Veranlagungsbehörde das rechtliche Gehör, d.h. sie hört die steuerpflichtige Person an oder nimmt zu ihrem Schreiben Stellung. Erfolgt daraufhin keine Zustimmungserklärung, wird das Dossier inklusive Sachverhaltsdarstellung an die Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen weitergeleitet. Kommt die steuerpflichtige Person in irgend einem Verfahrensstadium zum Schluss, dass jenes Verfahren den besonderen Verhältnissen ihres Falls nicht gerecht wird, kann sie die Durchführung des ordentlichen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verlangen.

Für hinterzogene Quellensteuern führt die Abteilung Natürliche Personen, Team Quellensteuer ein vereinfachtes Verfahren gegen die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung durch. Der Nachsteuerbetrag wird um einen Zuschlag von einem Drittel erhöht. Mit diesem Zuschlag sind die Verfahrenskosten, die Zinsen sowie eine allfällige Busse pauschal abgegolten. Die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung können mittels Einsprache innert 30 Tagen die Durchführung eines ordentlichen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verlangen.



# Einleitung

## 1. Inhalt und Form

Das Schreiben über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens nennt die von diesem betroffenen Steuerperioden und kurz die Gründe für die Einleitung.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erfolgt schriftlich (§ 176 Abs. 1 StG). Da das Recht, ein Verfahren einzuleiten, verwirkt, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Dieser geht an die steuerpflichtige Person. Ist diese vertreten, geht die Einleitung eingeschrieben an die Vertreterin oder den Vertreter, eine Kopie erhält die steuerpflichtige Person.

Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid (LGVE 1991 II Nr. 22).

Wird nur ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, kann jedoch von vornherein nicht ausgeschlossen werden, dass noch ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet wird, ist die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit einer späteren Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens hinzuweisen.

## 2. Steuerhinterziehung

Häufig ist neben der Nachsteuer eine Busse wegen Steuerhinterziehung zu erheben. In solchen Fällen gilt die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung (oder wegen Steuervergehens) zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens (§ 176 Abs. 2 StG). Dies hat zur Folge, dass auch die Einleitung des Nachsteuerverfahrens zusammen mit der Einleitung des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall an die betroffene Person geht (§ 219 Abs. 2 StG). Daneben wird die Vertreterin oder der Vertreter mit einer Kopie der Einleitung bedient.

## 3. Erbinnen und Erben

Ist ein Verfahren beim Tod einer steuerpflichtigen Person noch nicht eingeleitet oder noch nicht abgeschlossen, wird es gegenüber den Erbinnen und Erben eingeleitet oder fortgesetzt..

## **4. Zustellung des Untersuchungsergebnisses mit der Einleitung**

Gleichzeitig mit der Einleitung des Nachsteuerverfahrens kann auch die Zustellung des Untersuchungsergebnisses erfolgen, wenn die Höhe der nachzubesteuernden Einkommens- und Vermögenswerte bekannt ist.

## **5. Aufbewahrung der Steuerakten**

Ist ein Nachsteuerverfahren eingeleitet, sind die entsprechenden Steuerakten bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens aufzubewahren.

# Verwirkung

## 1. Allgemeines

Die zeitliche Befristung für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens und die Festsetzung der Nachsteuer ist als Verwirkung ausgestaltet. Dies bedeutet, dass das Recht, das Nachsteuerverfahren durchzuführen, allein aufgrund des Zeitablaufs seit der massgebenden Steuerperiode verwirkt.

Besonderes Merkmal der Verwirkung ist, dass diese nicht durch ganz bestimmte Handlungen unterbrochen und verlängert werden kann. Die Verwirkungsfristen sind allein vom Zeitablauf abhängig.

## 2. Verwirkungstabelle

Einleitung im Jahr	Steuerperioden/Steuerjahre	Verwirkung der Steuerfestsetzung
2016	2006 ff.	2021
2017	2007 ff.	2022
2018	2008 ff.	2023

## 3. Stichtag bei juristischen Personen

Massgebender Stichtag für die Beachtung der Verwirkungsfristen ist jeweils der letzte Tag des in Frage stehenden Geschäftsjahres (= Steuerperiode nach § 96 Abs. 2 StG).





# Untersuchung und Entscheid

## 1. Untersuchung

Die Nachsteuer stellt eine Revision zuungunsten der steuerpflichtigen Person dar. Das ordentliche Veranlagungsverfahren wird wieder aufgenommen. Die Verfahrensvorschriften aus der ordentlichen Veranlagung gelangen auch im Nachsteuerverfahren zur Anwendung. So sind insbesondere die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze (§§ 132 - 143 StG), das Veranlagungs- und Einspracheverfahren (§§ 144 - 162 StG) und das Beschwerdeverfahren (§§ 164 - 167 StG) sinngemäss anwendbar, dies immer mit dem Vorbehalt, dass die Bestimmungen über die Nachsteuern keine speziellen Regelungen enthalten (so z.B. für die Verwirkung nach § 177 StG, s. dort).

Dies bedeutet insbesondere, dass die steuerpflichtige Person wiederum alle Mitwirkungspflichten aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren treffen. Daraus folgt, dass die steuerpflichtige Person bei Verletzung dieser Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren nach § 208 StG mit einer Ordnungsbusse belegt werden kann. Macht sie im Nachsteuerverfahren keine oder falsche Angaben, kann sie im Hinblick auf die Steuerverkürzung im Nachsteuerverfahren sogar wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung (§§ 211 und 212 StG) gebüsst werden (Agnér/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, S. 441 f.). Bei Verwendung falscher Urkunden ist zudem der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt.

Es kann auch im Nachsteuerverfahren eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nach § 152 Abs. 2 StG vorgenommen werden.

Auch was die Verfahrensrechte der von einem Nachsteuerverfahren betroffenen steuerpflichtigen Person betrifft, kann auf die Bestimmungen über das ordentliche Verfahren verwiesen werden.

Das Nachsteuerverfahren und das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung stellen zwei eigenständige Verfahren dar. Aus verfahrensökonomischen Gründen liegt es oft nahe, die beiden Verfahren zusammen durchzuführen. Sie können aber jederzeit voneinander getrennt und unabhängig geführt werden. Verweigert eine steuerpflichtige Person die Mitwirkung unter Berufung auf ihr Recht zu schweigen (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 1), sind die beiden Verfahren formell zu trennen. Das Strafsteuerverfahren bleibt in der Regel sistiert, bis das Nachsteuerverfahren abgeschlossen ist. Die steuerpflichtige Person kann im Nachsteuerverfahren verlangen, dass die im Hinblick auf die Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren eingereichten Beweismittel für das Strafsteuerverfahren nicht verwertet werden dürfen. Die steuerpflichtige Person ist darauf hinzuweisen.

## 2. Zustimmungserklärung

Nach der Untersuchung wird der steuerpflichtigen Person in der Regel ein Erledigungsvorschlag zur Unterzeichnung zugestellt. Die meisten Nachsteuerverfahren können auf diese Weise durch eine Zustimmungserklärung der Betroffenen erledigt werden, welche formell einem Entscheid im Sinn von § 178 Abs. 2 StG gleichkommt. Dieses Vorgehen dient der Vereinfachung und Beschleunigung der Nachsteuerverfahren.

## 3. Entscheid

Die Untersuchung wird durch einen Entscheid abgeschlossen, der eine Nachsteuer veranlagt oder aber das Nachsteuerverfahren einstellt. Wird ausschliesslich ein Nachsteuerverfahren (ohne Steuerstrafverfahren) durchgeführt, sind grundsätzlich keine Kosten zu erheben (§ 178 Abs. 1 StG; für die Kostenverlegung im Einspracheverfahren vgl. § 157 Abs. 3 StG; für die Kosten im Steuerstrafverfahren vgl. § 211 Abs. 2 StG). Der Nachsteuer-Entscheid kann durch die ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden (s. oben).

# Vereinfachte Nachbesteuerung von Erbinnen und Erben

## 1. Zweck und Geltungsbereich

Nach § 178a Abs. 1 StG haben alle Erbinnen und Erben unabhängig voneinander unter gewissen Voraussetzungen (s. Abs. 1a-c) Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Einkommen und Vermögen. Die Nachsteuer wird für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert (Abs. 2).

Mit der vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen bezweckt der Gesetzgeber, die Motivation zur Offenlegung bisher nicht deklarerter Einkünfte und Vermögenswerte zu fördern, und damit die Steuereinnahmen zu erhöhen. Um in den Genuss der vereinfachten Nachbesteuerung zu kommen, müssen gewisse Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein (s. Abs. 1a-c und Ziffern 3-5 unten). Sie ist ausgeschlossen, wenn die Erbschaft amtlich oder konkursamtlich liquidiert wird (Abs. 3).

Die Privilegierung gilt nur für die von der Erblasserin oder vom Erblasser hinterzogenen Vermögens- und Einkommensbestandteile. Hat nur der überlebende Ehegatte eigene Faktoren hinterzogen, ist eine ordentliche 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen. Haben sowohl der verstorbene wie auch der hinterbliebene Ehegatte je eigene Faktoren nicht korrekt deklariert, wird betreffend der vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren die vereinfachte 3-jährige Nachbesteuerung vorgenommen und betreffend der vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren die ordentliche 10-jährige Nachbesteuerung. Wenn nennenswerte Vermögenswerte im Mit- oder Gesamteigentum der Ehegatten sind, sind diese ohne Nachweis anderer Quoten hälftig aufzuteilen. Sind die vom überlebenden Ehegatten hinterzogenen Faktoren in absoluten Zahlen oder im Verhältnis zu den vom verstorbenen Ehegatten hinterzogenen Faktoren bescheiden, kann die vereinfachte Nacherbenbesteuerung auf allen Faktoren gewährt werden. Der überlebende Ehegatte kann für die von ihm hinterzogenen Faktoren eine Selbstanzeige einreichen. Falls die Bedingungen der straflosen Selbstanzeige erfüllt sind, wird von einer Strafverfolgung abgesehen.

## 2. Antragssteller/in

Alle Erbinnen und Erben können unabhängig voneinander und allenfalls sogar gegen den Willen der andern Miterbinnen und Miterben die vereinfachte Nachbesteuerung beanspruchen (§ 178a Abs. 1 StG). Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird die vereinfachte Nachbesteuerung allen Miterbinnen und Miterben gewährt, auch wenn nur eine Erbin oder ein Erbe sie verlangt hat. Dasselbe gilt, wenn eine mit der

Willensvollstreckung oder Erbschaftsverwaltung beauftragte Person die vereinfachte Nachbesteuerung verlangt (Abs. 4).

### **3. Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt**

Kein Recht auf eine vereinfachte Nachbesteuerung besteht nach §178a Abs. 1a StG, wenn die von der Erblasserin oder vom Erblasser verursachte Unterbesteuerung im Moment des Todesfalles bereits einer kommunalen, kantonalen oder eidgenössischen Steuerbehörde bekannt ist. Wenn beispielsweise die steuerpflichtige Person zu Lebzeit eine Selbstanzeige eingereicht hat, aber vor deren rechtskräftigen Erledigung stirbt, ist die ordentliche, d.h. 10-jährige Nachbesteuerung vorzunehmen.

### **4. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Feststellung der Nachsteuer**

Die Erbinnen und Erben müssen nach § 178a Abs. 1b StG von sich aus alle bisher nicht deklarierten Faktoren offen legen, soweit ihnen diese bekannt sind. Ausserdem müssen sie die Steuerbehörden vorbehaltlos bei der Aufnahme eines vollständigen und genauen Nachlassinventars unterstützen bzw. von sich aus ein solches einreichen. Von den Steuerbehörden verlangte Unterlagen müssen, soweit möglich, vollständig und fristgerecht eingereicht werden. Entdecken die Erbinnen und Erben nach Abschluss des Inventarverfahrens oder des Nachsteuerverfahrens weitere bisher nicht deklarierte Faktoren, ist die vereinfachte Nachbesteuerung auch auf diesen Werten zu gewähren, sofern die übrigen Bedingungen (Mitwirkung, den Steuerbehörden nicht bekannt, Bezahlung der Nachsteuer) erfüllt werden.

### **5. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer**

Die Erbinnen und Erben müssen sich nach § 178a Abs. 1c StG ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Dies bedeutet, dass sie, sofern sie die Nachsteuern nicht oder nicht ganz bezahlen können, von sich aus aktiv mit der Steuerbehörde Kontakt aufnehmen und um eine Stundung oder Ratenzahlung ersuchen müssen. Unterlassen sie dies oder wird trotz Zahlungserleichterungen nicht die ganze Schuld beglichen, wird das Nachsteuerverfahren mit Wirkung für alle Erbinnen und Erben nachträglich auf 10 Jahre ausgedehnt.

## 6. Rechtsfolgen

Die Nachsteuer wird nach § 178a Abs. 2 StG für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden berechnet und samt Verzugszins nachgefordert. Auch bei der vereinfachten Nachbesteuerung ist das Nachsteuerverfahren den Erbsinnen und Erben schriftlich zu eröffnen. Die Verwirkung richtet sich nach § 177 StG.

## 7. Übergangsrecht

Die Bestimmungen über die vereinfachte Nachbesteuerung von Erbsinnen und Erben sind auf alle Todesfälle ab dem 1. Januar 2010 anwendbar. Bei Personen, welche vor 2010 gestorben sind, sind Nachsteuern somit nach altem Recht zu erheben, also für maximal 10 Jahre (§ 258a und § 177 StG).

## 8. Orientierung des Teilungsamtes

Erstatten Erbsinnen und Erben nach Aufnahme des Nachlassinventars eine Selbstanzeige bezüglich bisher nicht deklarerter Werte, ist das Teilungsamt zu orientieren (vgl. auch LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziff. 5).



## Inventar

Alle Erbschaften werden am letzten Wohnsitz der Erblasserin oder des Erblassers inventarisiert. Dieses Vorgehen stützt sich auf steuerrechtliche und erbrechtliche Rechtsgrundlagen.

Steuerrechtlich von Bedeutung sind

- §§ 182 - 188 StG
- § 32 StV
- § 8 Abs. 2d Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SRL Nr. 665)
- Art. 54 StHG
- Art. 154 - 159 DBG
- Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer (InvV; SR 642.113)

Die zivilrechtlichen Grundlagen befinden sich in

- Art. 551 und 553 ZGB
- §§ 72 f. EG ZGB (SRL Nr. 200)
- § 2 Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210)





# Inventarpflicht

## 1. Inventarisationsfälle

In § 182 Abs. 1 StG wird zunächst angeordnet, nach dem Tod einer steuerpflichtigen Person sei stets ein amtliches Inventar aufzunehmen. Genau die gleiche Anordnung trifft Art. 154 Abs. 1 DBG.

Nach kantonalem Steuerrecht wird das Steuerinventar nach den §§ 182 - 188 StG errichtet. Es wird innert zwei Wochen nach dem Tod der steuerpflichtigen Person aufgenommen und umfasst das ganze am Todestag bestehende Vermögen der verstorbenen Person, ihres in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter ihrer elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder (§ 182 Abs. 1 und § 183 Abs. 1 StG, vgl. § 32 StV und Art. 1 Abs. 2a und b InvV). Das Steuerinventar nach kantonalem Recht tritt demnach an die Stelle des Inventars nach Bundesrecht (Art. 1 Abs. 2 InvV).

Die Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer vom 16. November 1994 (InvV) ist nach ausdrücklicher Anordnung von § 32 StV im übrigen sinngemäss anzuwenden. Vorbehalten bleibt § 188 Abs. 2 StG, wonach die Veranlagungsbehörde eigene Erhebungen anstellen und das Inventar berichtigen oder zu diesem Zweck an die Inventarbehörde zurückweisen kann.

## 2. Die steuerpflichtige Person

Der Begriff der Steuerpflicht in diesem Sinn leitet sich primär aus den §§ 8 ff. StG ab (s. dort). Die Steuerpflicht einer Person im Kanton wird begründet durch deren persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit. Die persönliche Zugehörigkeit ergibt sich aus dem Wohnsitz oder dem Aufenthalt im Kanton (§ 8). Aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit kann sich die Inventaraufnahme aus veranlagungsökonomischen Gründen regelmässig auf die Fälle von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundeigentum beschränken, soweit nicht die Amtshilfe zum Zug kommt (siehe LU StB Weisungen StG § 184 Nr. 1 Ziff. 1).

## 3. Frist

Für die Inventaraufnahme wird sowohl in § 182 Abs. 1 StG als auch in Art. 154 Abs. 1 DBG die Frist von zwei Wochen gesetzt. Art. 1 Abs. 2 lit. a InvV hält an dieser Frist fest. § 2 Abs. 1 der Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210) sieht das Erstellen eines Inventars nach Bekanntwerden des Todesfalls vor. Sinn und Zweck des Inventars sprechen für ein möglichst rasches Vorgehen. Die Frist von

zwei Wochen ist einzuhalten, auch wenn es sich um eine Ordnungsvorschrift handelt, deren Missachtung die Rechtmässigkeit des Inventars selbst nicht mindert.

In komplizierten Fällen sollen die Aktiven und Passiven einer verstorbenen Person fristgerecht vorerst summarisch festgestellt werden. Die erforderlichen ergänzenden Erhebungen können nach Anordnung von Sicherungsmassnahmen (§ 185 Abs. 2 StG) durchgeführt werden.

#### **4. Einschränkung der Inventarpflicht**

Die Inventaraufnahme kann unterbleiben, wenn anzunehmen ist, dass kein Vermögen vorhanden ist (§ 182 Abs. 2 StG). Diese Bestimmung ist zurückhaltend anzuwenden und soll sich auf Fälle offenkundiger Vermögenslosigkeit beschränken. Im Zweifel muss ein Inventar erstellt werden. Dies gilt vor allem auch dann, wenn über die Erbschaftssteuerpflicht der Erbinnen und Erben im Zeitpunkt des Todes der steuerpflichtigen Person und über deren Steuerpflicht Unklarheit herrscht.

# Gegenstand

## 1. Sinn und Zweck

Nach Art. 2 InvV liegt der Zweck des Inventars in der Feststellung der zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenstände. Ziel ist die Bestandesaufnahme, also eine Vermögensfeststellung an Ort und Stelle. Die Inventaraufnahme dient vorab der Kontrolle, ob die in § 183 Abs. 1 StG genannten Personen ihren Steuerpflichten nachgekommen sind. Ziel ist eine vollständige und korrekte Versteuerung, so dass bei der Inventaraufnahme nicht nur das Vermögen, sondern auch das Einkommen festzustellen ist (Art. 11 Abs. 1 InvV). Das Inventar dient daneben als Grundlage für die Veranlagung der Erbschaftssteuer.

## 2. Vermögen am Todestag

Im Inventar erfasst wird das am Todestag vorhandene Vermögen der verstorbenen Person, der mit dieser in ungetrennter Ehe lebenden Ehegattin/Ehegatten und der unter ihrer elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder. Das Vermögen besteht aus den privaten und geschäftlichen Aktiven und Passiven. Anzugeben sind auch die Erbgangsschulden und Vermögen Dritter, an welchem den genannten Personen die Nutzniessung zusteht. Massgebend ist jeweils der Vermögenssteuerwert am Todestag, und es ist das Bruttoprinzip zu beachten. Genauen Aufschluss über den Inhalt des Inventars geben insbesondere die Art. 16 - 22 InvV. Insbesondere Art. 16 InvV enthält eine Liste der Informationen, die ein Inventar enthalten muss.

**Beispiel für ein Inventar:****Inventar nach §§ 182 ff. StG und Art. 154 ff. DBG über den Nachlass von**

Name, Vorname

geboren am

Heimatort

Wohnort, Adresse

gestorben am

in

Name, Vorname und Geburtsdatum der Ehegattin oder des Ehegatten

der unter elterlicher Sorge stehenden Kinder

Datum der Eheschliessung

Güterstand

Erbsinnen und Erben

Vermächtnisse

Schenkungen und Vorempfänge

letztwillige Verfügungen und Erbverträge

**Vermögensverzeichnis**

<b>Aktiven</b>	CHF	
Bargeld		
Wertschriften, sonstige Kapitalanlagen		
Postcheckguthaben		
Bankguthaben		
Privatversicherungsansprüche		
Sozialversicherungsansprüche		
Ansprüche aus Güterrecht		
übrige Guthaben		
Hausrat (Versicherungswert)		
Kunstgegenstände (Versicherungswert)		
Fahrzeug		
übrige Mobilien		
Grundeigentum (Steuerwert)		
Geschäftsvermögen		
Übrige		
<b>Total Aktiven</b>		<b>CHF</b>
<b>Passiven</b>	CHF	
Darlehen		
Verpflichtungen aus Güterrecht		
übrige Schuldverpflichtungen		
Grundpfandschulden		
Geschäftsverpflichtungen		
Erbgangsschulden		
Übrige		
<b>Total Passiven</b>		<b>CHF</b>
<b>Vermögen am Todestag</b>		<b>CHF</b>

Unversteuertes Einkommen bzw. Vermögen:

Erzielte die verstorbene Person bisher nicht deklarierte Einkünfte oder besass sie nicht deklarierte Vermögenswerte? Wenn ja, welche? .....

Nutznießungsverträge der verstorbenen Person: .....

Erläuterungen oder Ergänzungen zu einzelnen Positionen: .....

Die Teilungsbehörde hat auf die Verfahrenspflichten und Straffolgen von §§ 186, 187 und 214 StG sowie Art. 157, 158 und 178 DBG aufmerksam gemacht.

Name, Vorname, Geburtsdatum und Unterschrift der anwesenden Personen .....

Datum, Ort

Teilungsbehörde

Verteiler:

- Erbinnen und Erben
- Veranlagungsbehörde
- (weitere, siehe dazu § 188 StG)

### 3. Weitere Tatsachen

Nach § 183 Abs. 2 StG sind in ein Inventar darüber hinaus alle Tatsachen aufzunehmen, die für die Veranlagung der Einkommens-, der Vermögens- und der Erbschaftssteuern von Bedeutung sind. Diese weit gefasste Generalklausel lässt im Rahmen der Inventaraufnahme zahlreiche weitere Erhebungen zu. Diese können z.B. im Hinblick auf das Einkommen im Jahr des Ablebens oder in Vorjahren erfolgen, wenn Anhaltspunkte für eine unvollständige Versteuerung vorhanden sind. Im Hinblick auf die Erbschaftsteuer werden regelmässig die von der verstorbenen Person ausgerichteten Vorempfänge und Schenkungen zu ermitteln sein (siehe dazu § 6 Abs. 1 EStG).

Denkbar ist auch eine Vormerkung von Vermögenswerten Dritter, wenn der Verdacht auf deren Verschiebung oder Zweifel darüber besteht, ob ein Aktivum zum Nachlass gehört.





# Behörden

## 1. Zuständigkeit

Zuständig für die Inventaraufnahme ist nach § 184 Abs. 1 StG die Teilungsbehörde. Sie erstellt auch das Inventar nach den zivilrechtlichen Vorschriften (s. dazu § 2 Abs. 1 der Verordnung über das Verfahren in Erbschaftsfällen (SRL Nr. 210). Errichtet wird ein einziges Inventar, auch wenn sich die Vermögenswerte einer verstorbenen Person an verschiedenen Orten befinden.

In der Regel wird das Inventar durch die Teilungsbehörde am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz der verstorbenen Person erstellt. Fehlt ein solcher, ist es die Behörde am letzten steuerrechtlichen Aufenthalt (§ 8 Abs. 3 StG). Fehlt jede persönliche Zugehörigkeit der verstorbenen Person zur Schweiz, bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit nach der Gemeinde, in der die verstorbene Person steuerbare Werte besessen hat. In Zweifelsfällen ist die Zuständigkeit sowohl innerkantonal als auch interkantonal durch Absprache festzulegen.

Wird am letzten Wohnsitz der steuerpflichtigen Person ein Inventar aufgenommen, haben Behörden anderer Orte, wo jene Person steuerbare Werte besessen hat, also z.B. bei auswärtigem Grundeigentum oder Betriebsstätten, allenfalls Amtshilfe zugunsten der Inventarbehörde des letzten Wohnsitzes zu leisten (§§ 136 f. i.V.m. § 184 Abs. 1 StG; Art. 112 ff. i.V.m. Art. 159 DBG und § 8 Abs. 2d Verordnung über die direkte Bundessteuer).

## 2. Drittinventare

Doppelte Inventarisierungen sollen vermieden werden. Im Hinblick darauf können steuerrechtliche und zivilrechtliche Inventare in der Regel in einem einzigen Dokument verfasst werden.

Nach § 184 Abs. 3 StG wird das Inventar einer Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde oder eines Gerichts auch der Teilungsbehörde zugestellt. Art. 3 Abs. 1 InvV nennt Aufstellungen, welche als Inventar übernommen werden können. Es handelt sich etwa um die Schlussrechnung, die der Beistand oder die Beiständin nach dem Tod einer bevormundeten Person erstellt (Art. 3 Abs. 1 lit. a InvV mit Hinweis auf Art. 425 ZGB) oder um das Sicherungsinventar oder das öffentliche Inventar, das nach dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers aufgenommen wird (Art. 3 Abs. 1 lit. b InvV mit Hinweis auf Art. 553 und 580 ff. ZGB). Denkbar ist auch die Verwendung des Inventars aus der amtlichen Liquidation nach Art. 595 Abs. 2 ZGB. Übernommen werden kann allenfalls auch das Inventar aus der Nacherbeneinsetzung nach Art. 490 Abs. 1 ZGB.

Zu beachten ist dabei stets die Frist von zwei Wochen, welche für die steuerrechtliche Inventaraufnahme auf jeden Fall beachtet werden muss. Zweckmässig ist die Regelung, wonach ein Drittinventar übernommen und nötigenfalls ergänzt werden kann, wenn die Teilungsbehörde feststellt, dass ein von einer Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde oder von einem Gericht angeordnetes Inventar unvollständig ist (§ 184 Abs. 3 StG).

### **3. Information der Steuerbehörden**

Zivilstandsämter sind gehalten, bei einem Todesfall die Teilungsbehörde und das Steueramt am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt der verstorbenen Person zu informieren. Diese Information hat unverzüglich (§ 184 Abs. 4 StG), d.h. innerhalb von acht Tagen nach dem Tod (Art. 7 Abs. 1 und 2 InvV) zu erfolgen.

### **4. Befugnisse der Teilungsbehörde**

In § 184 Abs. 2 StG wird bestimmt, dass die Teilungsbehörde für die Inventaraufnahme über die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Verfahren der ordentlichen Veranlagung verfügt. Gestützt darauf können die Vorschriften über die Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Personen von §§ 144 ff. neben den §§ 186 und 187 StG herangezogen werden.

# Verfahren

## 1. Das Inventarverfahren

Eine detaillierte Regelung zum Inventarverfahren findet sich in der Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer vom 16. November 1994 (InvV) sowie in den §§ 185 ff. StG und Art. 156 ff. DBG. Das Inventarverfahren gliedert sich regelmässig in das Vorbereitungsverfahren, das Ermittlungsverfahren und die Inventaraufnahme selbst. Die Teilungsbehörde hat im Rahmen der Inventaraufnahme die umfassenden Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Verfahren der ordentlichen Veranlagung (§ 184 Abs. 2 StG). Denkbar ist z.B. die Einvernahme von Erbinnen oder Erben.

Das Inventarprotokoll dient zum einen der Einvernahme der anwesenden Erbinnen und Erben oder deren Vertretung und zum anderen der provisorischen Feststellung des Vermögens. Die festgestellten Vermögensgegenstände und Schulden werden im Vermögensverzeichnis aufgelistet. Dieses umfasst ferner sämtliche für die Überprüfung des Inventarergebnisses wesentlichen Akten. Die bei der Inventaraufnahme anwesenden Personen haben sowohl das Vermögensverzeichnis als auch das Inventarprotokoll zu unterzeichnen.

## 2. Rechtsnatur des Verfahrens

Das amtliche Inventar ist weder im Hinblick auf die Erbschaftssteuer noch auf die Einkommens- und Vermögenssteuer verbindlich. Es hat keinen Verfügungscharakter und erwächst nicht in Rechtskraft. Gegen das Inventar ist kein ordentliches Rechtsmittel vorgesehen. Das gleiche gilt für die Siegelung. Als Schriftstück ist das amtliche Inventar eine öffentliche Urkunde.

Pflichtverletzungen, welche mitwirkungspflichtige Personen im Rahmen der Inventaraufnahme begehen, werden nach § 214 StG als Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren oder nach § 208 StG als Verletzung von Verfahrenspflichten geahndet. Im Verhältnis zu § 208 StG stellt § 214 StG einen Spezialtatbestand dar (s. dort).



# Sicherung der Inventaraufnahme

## 1. Allgemeines

Auch für Sicherungsmassnahmen im Hinblick auf die Inventaraufnahme ist die Teilungsbehörde zuständig. Ziel ist die möglichst genaue Bestandesaufnahme am Todestag. Dazu können nach § 185 Abs. 2 StG die notwendigen geeigneten Massnahmen angeordnet werden (s. unten Ziff. 4).

Ein ordentliches Rechtsmittel ist gegen Sicherungsmassnahmen nicht vorgesehen.

## 2. Verfügungsverbot

Nach dem Ableben einer steuerpflichtigen Person gilt bis zur Aufnahme des Inventars grundsätzlich von Gesetzes wegen, also ohne ausdrückliche Anordnung durch eine Behörde, ein Verfügungsverbot in bezug auf das Nachlassvermögen (§ 185 Abs. 1 StG). Dieses Verbot betrifft Erbinnen und Erben ebenso wie Personen, die das Nachlassvermögen verwalten oder verwahren. Gegenstand des Verfügungsverbots bilden alle Aktiven und Passiven, die im Eigentum der verstorbenen Person standen oder mit ihrem Tod fällig werden. Tatsächliche und rechtliche Verfügungen sind unerlaubt. Die Inventarbehörde kann allerdings Ausnahmen bewilligen, z.B. wo ein Betrieb durch die Erbinnen und Erben weitergeführt wird oder wenn der überlebende Ehegatte mit Kindern auf Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts angewiesen ist.

Nach Art. 8 Abs. 1 InvV sind die betroffenen Personen nach Bekanntwerden des Todesfalls durch die Inventarbehörde unverzüglich zu orientieren, dass ohne ausdrückliche Bewilligung der Teilungsbehörde keine Verfügung über das Nachlassvermögen getroffen werden darf, dies unter Hinweis auf die Art. 178 und 174 DBG sowie die §§ 214 und 208 StG.

## 3. Siegelung

Besteht die Gefahr, dass Nachlassvermögen der Inventaraufnahme entzogen wird, kann die Inventarbehörde die Siegelung anordnen (§ 185 Abs. 2 StG, Art. 156 Abs. 2 DBG, Art. 23 ff. InvV). Die Siegelung sichert den Nachlass gegen die tatsächliche Veränderung durch Erbinnen und Erben oder Dritte. Das genaue Vorgehen kann den Bestimmungen der Art. 23 - 35 InvV entnommen werden.

## 4. Weitere Sicherungsmassnahmen

§ 185 Abs. 2 StG lässt zur Sicherung des Inventars weitere Massnahmen wie die Verwahrung oder die Verfügungsbeschränkung zu. Es steht im Ermessen der Teilungsbehörde, nach Bedarf, insbesondere unter Berücksichtigung des Verhaltens der Erbinnen und Erben, in die Vermögensverhältnisse der verstorbenen Person einzugreifen. Denkbar ist z.B. die Anordnung einer Verfügungsbeschränkung zu Lasten einer ganz bestimmten Person.

Zur Sicherung des Erbschaftssteueranspruchs kann nach der Inventaraufnahme in der mutmasslichen Höhe der Steuer auch eine eigentliche Verfügungssperre angeordnet werden (§ 10 Abs. 2 EStG). Es handelt sich dabei um eine Sicherstellung, mit der Erbschaftsgegenstände oder Guthaben in der Höhe des mutmasslichen Erbschaftssteuerbetrags in Verwahrung genommen oder gesperrt werden, bis ausreichend Sicherheit geleistet wird.

# Mitwirkungspflichten

## 1. Umfang

Die Sicherungs- und Kontrollfunktion des Inventars verlangt ein aktives Verhalten der Inventarbehörde. Diese fordert nicht nur Unterlagen ein und verlangt Auskünfte, sondern nimmt auch Augenscheine vor und behündigt allenfalls Belege. Sie hat Zutritt zu allen Räumen der verstorbenen Person und kann die Öffnung von Behältnissen verlangen. Zur Durchsetzung ihrer Rechte kann sie nötigenfalls polizeiliche Hilfe in Anspruch nehmen. Die Inventarbehörde kann auch Auskunft über das Einkommen im Todesjahr und über das Einkommen und Vermögen in früheren Jahren verlangen.

Zur Unterstützung dieser Aufgaben sieht § 186 StG mannigfache Mitwirkungspflichten der Erbeninnen und Erben sowie der Personen, die mit deren gesetzlicher Vertretung, der Erbschaftsverwaltung oder der Willensvollstreckung betraut sind, vor.

## 2. Mitwirkungspflichten der Erbeninnen und Erben sowie der Personen, die mit deren gesetzlicher Vertretung, der Erbschaftsverwaltung oder der Willensvollstreckung betraut sind

Die in § 186 Abs. 1 StG genannten Personen sind zur Mitwirkung im Inventarverfahren verpflichtet.

Nach § 186 Abs.1a StG haben sie über alle Verhältnisse, die für die Steuerfaktoren der verstorbenen Person von Bedeutung sein können, wahrheitsgetreu Auskunft zu erteilen (Auskunftspflicht). Nach Abs. 1b haben sie Dokumente vorzuweisen (Vorweisungs-/Offenlegungspflicht); sie können auch zur Einreichung der entsprechenden Unterlagen angehalten werden (Einreichungspflicht). Nach Abs. 1c StG schliesslich haben sie Räumlichkeiten und Behältnisse der verstorbenen Person zu öffnen (Öffnungspflicht).

Eine erweiterte Öffnungspflicht trifft Erbeninnen und Erben sowie deren gesetzliche Vertretung, die mit der verstorbenen Person in häuslicher Gemeinschaft gelebt oder deren Vermögensgegenstände verwahrt oder verwaltet haben (§ 186 Abs. 2 StG).

§ 186 Abs. 3 StG verpflichtet die genannten Personen, über Nachlassgegenstände, die im Inventar nicht verzeichnet sind, von sich aus Meldung zu erstatten (Meldepflicht). Wer mit der Vertretung der Erbeninnen und Erben oder mit der Willensvollstreckung betraut ist, kann sich in der Eigenschaft als Rechtsanwältin/Rechtsanwalt oder Bankinstitut dabei nicht auf das Anwalts- oder Bankgeheimnis berufen.

Schliesslich regelt § 186 Abs. 4 StG im Hinblick auf den Grundsatz des rechtlichen Gehörs die Pflicht zur Anwesenheit bei der Inventaraufnahme (Teilnahme- oder Anwesenheitspflicht). Ist innert nützlicher Frist keine der genannten Personen erreichbar, kann in der Praxis auch eine andere Person beigezogen werden, die über die Verhältnisse der verstorbenen Person Bescheid weiss (z.B. eine Altersheimleiterin, wenn der Verstorbene im Altersheim lebte und die Erbinnen und Erben zuerst gesucht werden müssen).

Die Mitwirkungspflichtigen haben das Recht, in das Inventarverfahren einbezogen und dort angehört zu werden. Verweigerungen der Mitwirkung sind gegebenenfalls nach den §§ 208 und 214 StG zu ahnden.

### **3. Mitwirkungspflichtigen Dritter**

Auch Dritte sind im Inventarverfahren wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren auskunfts- und bescheinigungspflichtig. Diese Pflichten sind in § 187 StG in Verbindung mit den §§ 148 und 149 StG geregelt (s. unten Bemerkungen zu § 187 StG).



# Auskunfts- und Bescheinigungspflicht

## 1. Auskunfts- und Bescheinigungspflichtigen Dritter

Drittpersonen im Sinn von § 187 Abs. 1 StG sind zunächst den Erben und Erben zuhänden der Inventarbehörde auskunftspflichtig. Gestützt auf § 148 Abs. 2 StG kann die Teilungsbehörde nach erfolgloser Mahnung der Erben und Erben die Bescheinigungen und Auskünfte jedoch direkt von Drittpersonen einholen (§ 187 Abs. 3 StG). Liegen indessen wichtige Gründe vor, kann die Drittperson bereits gestützt auf § 187 Abs. 2 StG, also ohne vorgängige Mahnung der Erben und Erben, die verlangten Angaben direkt der Teilungsbehörde machen. Dadurch kann z.B. die Geheimsphäre der Erblasserin oder des Erblassers gewahrt werden. Die in § 148 Abs. 1 StG genannten Drittpersonen wie Arbeitgeber/in, Gläubiger/in und Schuldner/in sind ausserdem zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen verpflichtet.

§ 187 StG formuliert keine zeitliche Einschränkung für die Auskunfts- und Bescheinigungspflicht von Drittpersonen.

Auch Drittpersonen können sich im übrigen nach § 214 StG strafbar machen.

## 2. Berufsgeheimnis

Nach § 187 Abs. 3 StG in Verbindung mit § 148 Abs. 2 Satz 2 StG bleibt das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis auch im Inventarverfahren grundsätzlich vorbehalten. Davon betroffen sind insbesondere das Bankgeheimnis nach Art. 47 BankG und das Anwaltsgeheimnis. Mit dem Tod der Erblasserin oder des Erblassers werden die Erben und Erben an deren Stelle am Berufsgeheimnis berechtigt. Dies betrifft allerdings nur vermögensrechtliche und den Nachlass betreffende, nicht aber persönliche Angelegenheiten. Verweigern Erben und Erben die Auskunftserteilung durch eine Bank, bleibt der Inventarbehörde die Verfügungssperre über die dort verwahrten Vermögenswerte, bis die Erben und Erben zur Auskunftserteilung bereit sind (Wetzel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b Art. 158 DBG N 8 mit Hinweisen). Vorbehalten bleibt schliesslich auch der Einblick in durch das Berufsgeheimnis geschützte Akten via Amtshilfe (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 137 Nr. 1).

Ein Berufsgeheimnis des Erblassers, einer Erbin oder eines Erben oder der gesetzlichen Vertretung geht nicht weiter als bei deren Veranlagung.



# Mitteilung und Kontrolle

## 1. Mitteilung

Nach Abschluss des Nachlassinventars werden Abschriften davon an die in § 188 Abs. 1 StG genannten Personen und Behörden zugestellt. Es sind dies insbesondere die Erbinnen und Erben sowie die Veranlagungsbehörden für die Einkommens- und Vermögenssteuer sowie die Erbschaftssteuer.

Die Mitteilung nach § 188 Abs. 1 StG geht an die Veranlagungsbehörde am letzten steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt der verstorbenen Person. Fehlt ein solcher, wird die Steuerbehörde dort informiert, wo die steuerpflichtige Person steuerbare Werte besessen hat (vgl. § 184 Abs. 1 StG).

## 2. Kontrolle

Aufgabe der Veranlagungsbehörde ist anschliessend die Überprüfung der Erfüllung der Steuerpflicht durch die verstorbene Person (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 183 Nr. 1 Ziff. 1). Dazu kann die Veranlagungsbehörde noch im Inventarverfahren eigene Erhebungen anstellen. Ein Nachsteuerverfahren braucht dazu nicht eingeleitet zu werden. Sie kann das Inventar aufgrund solcher Erhebungen berichtigen oder für Berichtigungen auch an die Inventarbehörde zurückweisen. Nachdem dem Inventar kein Verfügungscharakter zukommt, kann es beliebig berichtigt und ergänzt werden.

Ist das Inventar erstellt, überprüft die Veranlagungsbehörde die Erfüllung der Steuerpflicht durch die Erblasserin oder den Erblasser. Je nach Aussagekraft des Nachlassinventars kann dieses auch an Veranlagungsbehörden zugestellt werden, die in Vorjahren zuständig waren, damit die Kontrolle auch in bezug auf solche Jahre durchgeführt werden kann. Ergibt sich aus der Kontrolle, dass eine Veranlagung der Erblasserin oder des Erblassers zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, kommt es zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens. Bei geringfügigen Abweichungen von bisher nicht deklarierten Werten (Vermögen bis zu CHF 30'000.– und Einkommen bis zu CHF 1'500.–) kann auf Nachsteuern verzichtet werden. Anders verhält es sich bei Verheirateten. In diesem Fall kann ein vereinfachtes Verfahren durchgeführt werden, sofern die entsprechenden Limiten nicht überschritten sind (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3). Die Aufrechnung erfolgt im folgenden Steuerjahr des überlebenden Ehegatten. Der Zuschlag beträgt einen Fünftel.

Stellt die Veranlagungsbehörde fest, dass Vermögenswerte nicht deklariert wurden, die auf den überlebenden Ehegatten oder den verstorbenen und überlebenden Ehegatten lauten und die Limiten des vereinfachten Verfahrens übersteigen (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3), ist der Fall an die Dienststelle Steuern des Kantons, Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen,

zwecks Einleitung und Durchführung eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens weiterzuleiten.

Nach Durchführung der Überprüfung vermerkt die Veranlagungsbehörde auf dem Nachlassinventar, dass sie die Kontrolle betreffend der Erfüllung der Steuerpflicht vorgenommen hat und bedient das Teilungsamt mit einer Kopie.

## Steuerstrafrecht

Unter dem Titel Steuerstrafrecht sind im total revidierten Steuergesetz die drei Straftatbestände der Verletzung von Verfahrenspflichten (§§ 208 ff.), der Steuerhinterziehung (§§ 211 ff.) und der Steuervergehen (§§ 225 ff.) zusammengefasst.

Die Bestimmungen des Steuergesetzes über das Steuerstrafrecht gelten noch für weitere Steuern. Sowohl das Grundstückgewinn- wie auch das Handänderungssteuergesetz verweisen für die Steuerstrafen auf das Steuergesetz (§ 39 Abs. 1 GGStG und § 14 Abs. 1 HStG).



## Verletzung von Verfahrenspflichten

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird anders als im DBG (und im StHG) zur Verbesserung der Übersichtlichkeit abschliessend unter einem eigenen Titel in den §§ 208 - 210 geregelt.

Nach Lehre und Rechtsprechung stellt die Verletzung von Verfahrenspflichten einen echten Straftatbestand dar. Die Busse hat präventiven und repressiven Charakter. Daneben soll sie die Durchsetzung von Verfügungen und behördlichen Anordnungen sichern, dient also der Ausübung von Verwaltungszwang (LGVE 1994 II Nr. 21). Die doppelte Funktion der Busse nach §§ 208 - 210 StG führt dazu, dass die steuerpflichtige Person einerseits auch dann gebüsst werden kann, wenn sie nach Ablauf der Frist die behördlich angeordnete Handlung vornimmt. Andererseits kann eine Milderung im Strafmass eintreten, wenn eine bisher missachtete gesetzliche Pflicht nachträglich, aber vor Eintritt der Rechtskraft des Bussenentscheids erfüllt wird (StR 51, 481).





# Tatbestand

## 1. Verfahrenspflichten

Den Straftatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten erfüllt, wer einer Pflicht schuldhaft nicht nachkommt, die ihr oder ihm bereits aufgrund des Steuergesetzes obliegt oder gestützt auf das Steuergesetz durch eine Anordnung auferlegt wurde. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine Generalklausel. Daneben sind die gängigsten Pflichtverletzungen beispielhaft erwähnt. So verhält sich gesetzwidrig, wer

- a. die Steuererklärung oder die dazu gehörenden Beilagen nicht einreicht (§§ 145 und 146 StG),
- b. eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt (§§ 148 - 150 StG) oder
- c. Pflichten verletzt, die ihr oder ihm als Erbin oder Erben oder Drittperson im Inventarverfahren obliegen (§ 186 und 187 StG).

Daneben sind in der Generalklausel der Verletzung von Verfahrenspflichten und in Abs. 1 a - c die Verletzung weiterer Pflichten der steuerpflichtigen Personen eingeschlossen, wie sie z.B. in den §§ 144 und 147 StG formuliert sind. Danach müssen die steuerpflichtigen Personen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und der Veranlagungsbehörde auf Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Bescheinigungen vorlegen (§ 147 Abs. 1 und 2 StG). Die Hängigkeit früherer Veranlagungen setzt die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nicht aus (VGE vom 13.2.2001 i.S. B.).

## 2. Verschulden

Weitere Voraussetzung für die Aussprechung einer Busse nach § 208 StG ist das Vorliegen eines Verschuldens. Eine Pflichtverletzung kann nur dann gebüsst werden, wenn die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Nachdem die Verfahrenspflichten im Gesetz oder durch eine Anordnung der Steuerbehörde unmissverständlich formuliert werden und zudem eine Mahnung vorliegen muss (s. unten Ziff. 3), ist der Nachweis eines Verschuldens in der Regel unproblematisch.

## 3. Mahnung

Objektive Strafbarkeitsbedingung für die Aussprechung einer Busse ist die Mahnung der zuständigen Behörde im Hinblick auf die zu erfüllende Verfahrenspflicht. Eine

solche Mahnung muss die Aufforderung an die verpflichtete Person enthalten, das Versäumte innert bestimmter Frist nachzuholen. Lässt sich die steuerpflichtige Person vertreten, ist sowohl sie selbst wie auch ihre Vertretung zu mahnen. Zudem muss der Person der mögliche Rechtsnachteil angedroht, d.h. auf die Verhängung einer Busse hingewiesen werden. Zur Beweissicherung hat die Mahnung mit eingeschriebenem Brief zu erfolgen.

Mit einer Bussenverfügung ist regelmässig die Aufforderung zu verbinden, das Versäumte innert neuer, bestimmter Frist nachzuholen. Eine solche Aufforderung stellt wiederum eine Mahnung dar im Hinblick auf die Verhängung einer zweiten Busse.

Keine Mahnung ist nach § 208 Abs. 2 StG erforderlich bei Verletzung der Aufbewahrungspflicht gemäss § 147 Abs. 3 StG und der Meldepflicht gemäss § 150 Abs. 2 StG. Die verletzte Verfahrenspflicht kann in diesen Fällen nachträglich nämlich gar nicht erfüllt werden, weshalb eine Mahnung eine blosser Formsache darstellen würde und verzichtbar ist.

## 4. Strafzumessung

§ 208 sieht für die Verletzung von Verfahrenspflichten eine Busse bis zu CHF 1'000.– vor, die in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 10'000.– gehen kann. Ob ein schwerer Fall vorliegt, entscheidet sich nach der Bedeutung der verletzten Pflicht im Hinblick auf eine sachgemässe Veranlagung. So sind unter schweren Fällen z.B. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige zu verstehen, die keine Unterlagen einreichen und demnach nur mit grossen Schwierigkeiten eingeschätzt werden können.

Bei der Festlegung der ordentlichen Busse wird grundsätzlich auf das satzbestimmende Einkommen und Vermögen bzw. auf die Gesamtfaktoren von Gewinn und Kapital der Vorperiode abgestellt. Die maximale Busse beträgt nie mehr als 10% des auf die nächsten 10'000.– abgerundeten Einkommens, mindestens aber CHF 100.–. Bei buchführungs- und aufzeichnungspflichtigen Personen beträgt die Busse mindestens CHF 500.–.

In schweren Fällen oder im Wiederholungsfall ist eine Busse bis zu CHF 10'000.– auszusprechen (§ 208 Abs. 1 StG). Ein Wiederholungsfall liegt dann vor, wenn jemand schon in früheren Steuerperioden wegen einer Steuerwiderhandlung bestraft wurde und dies nicht länger als zehn Jahre zurückliegt.

Für die Strafzumessung kann grundsätzlich von folgenden Tabellen ausgegangen werden. Das satzbestimmende Vermögen/Kapital ist dabei mit einem Zuschlag beim Einkommen/Gewinn zu berücksichtigen, wobei für ein Vermögen/Kapital von CHF 10'000.– ein Zuschlag im Einkommen/Gewinn von CHF 500.– vorgenommen wird. Bei einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 76'200.– und einem

satzbestimmenden Vermögen von CHF 124'000.– beträgt die erste Busse z.B. CHF 800.–.

### Bussenschema bei Unselbständigerwerbenden

Einkommen CHF	1. Busse CHF	2. Busse CHF	3. Busse CHF	4. Busse CHF	5. Busse CHF	6. Busse CHF	7. Busse CHF
bis 20'000.–	100.–	200.–	300.–	500.–	700.–	900.–	1'000.–
bis 29'900.–	200.–	400.–	600.–	1'000.–	1'400.–	1'800.–	2'000.–
bis 39'900.–	300.–	600.–	900.–	1'500.–	2'100.–	2'700.–	3'000.–
bis 49'900.–	400.–	800.–	1'200.–	2'000.–	2'800.–	3'600.–	4'000.–
bis 59'900.–	500.–	1'000.–	1'500.–	2'500.–	3'500.–	4'500.–	5'000.–
bis 69'900.–	600.–	1'200.–	1'800.–	3'000.–	4'200.–	5'400.–	6'000.–
bis 79'900.–	700.–	1'400.–	2'100.–	3'500.–	4'900.–	6'300.–	7'000.–
bis 89'900.–	800.–	1'600.–	2'400.–	4'000.–	5'600.–	7'200.–	8'000.–
bis 99'900.–	900.–	1'800.–	2'700.–	4'500.–	6'300.–	8'100.–	9'000.–
über 99'900.–	1'000.–	2'000.–	3'000.–	5'000.–	7'000.–	9'000.–	10'000.–

### Bussenschema bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige)

Einkommen CHF	1. Busse CHF	2. Busse CHF	3. Busse CHF	4. Busse CHF	5. Busse CHF	6. Busse CHF	7. Busse CHF
bis 20'000.–	500.–	600.–	700.–	800.–	900.–	1'000.–	1'000.–
bis 29'900.–	500.–	700.–	900.–	1'100.–	1'400.–	1'800.–	2'000.–
bis 39'900.–	500.–	700.–	900.–	1'500.–	2'100.–	2'700.–	3'000.–
bis 49'900.–	500.–	800.–	1'200.–	2'000.–	2'800.–	3'600.–	4'000.–
bis 59'900.–	500.–	1'000.–	1'500.–	2'500.–	3'500.–	4'500.–	5'000.–
bis 69'900.–	600.–	1'200.–	1'800.–	3'000.–	4'200.–	5'400.–	6'000.–
bis 79'900.–	700.–	1'400.–	2'100.–	3'500.–	4'900.–	6'300.–	7'000.–
bis 89'900.–	800.–	1'600.–	2'400.–	4'000.–	5'600.–	7'200.–	8'000.–
bis 99'900.–	900.–	1'800.–	2'700.–	4'500.–	6'300.–	8'100.–	9'000.–
über 99'900.–	1'000.–	2'000.–	3'000.–	5'000.–	7'000.–	9'000.–	10'000.–

### Beispiel 1

Position	CHF
satzbestimmendes Einkommen	24'000.–
Zuschlag: Vermögen von CHF 0.–	0.–
massgebendes Einkommen	24'000.–
Busse Unselbständigerwerbende	200.–
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	500.–

**Beispiel 2**

Position	CHF
satzbestimmendes Einkommen	79'000.–
Zuschlag: Vermögen von CHF 60'000.–	3'000.–
massgebendes Einkommen	82'000.–
Busse Unselbständigerwerbender	2'400.–
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	2'400.–

In den Beträgen gemäss vorstehender Tabelle sind die Verfahrenskosten inbegriffen. Wird gegen die Busse Einsprache erhoben, ohne dass die Busse in der Folge ganz aufgehoben werden kann, sind für das Einspracheverfahren Kosten von in der Regel mindestens CHF 100.– aufzuerlegen.

Wird gegen die Busse Einsprache erhoben und die versäumte Handlung nachgeholt, kann die Busse herabgesetzt werden. Im Regelfall wird die ausgesprochene Busse halbiert.

Die Busse kann in selbem Mass herabgesetzt werden, wenn innert der Einsprachefrist eine vollständige Steuererklärung nachgereicht wird, ohne dass formell eine Einsprache erhoben wird.

Das Verschulden und die persönlichen Verhältnisse sind strafmildernd bzw. -verschärfend zu berücksichtigen. Bei sehr leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit usw. kann die Busse reduziert werden. Fehlt ein Verschulden, wird die Busse aufgehoben. Bei grobem Verschulden, bei besonders verwerflichem oder renitentem Verhalten oder wenn infolge Nichteinreichens von Unterlagen eine sachgerechte Veranlagung besonders erschwert ist, wird die Busse unter Beachtung des gesetzlichen Bussenmaximums angemessen erhöht. Die Behörde kann von einer Busse absehen, wenn deren Bezug als sehr unwahrscheinlich einzustufen ist, namentlich bei Personen, die wirtschaftliche Sozialhilfe oder Ergänzungsleistungen beziehen.

Bei lediglich beschränkter Steuerpflicht wird nur ausnahmsweise eine Busse ausgesprochen (siehe dazu Ausführungen LU StB Weisungen StG § 145 Nr. 2 Ziff. 3).

Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sind bei einer Verfahrenspflichtverletzung nicht gemeinsam, sondern individuell mit einer Busse zu bestrafen (LGVE 2012 II Nr. 25; LGVE 2010 II Nr. 27).

Der Vorbehalt des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung in § 208 Abs. 1 StG stellt klar, dass die Aussprechung einer Busse wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten unabhängig von jenen beiden Verfahren erfolgt und diese nicht beeinflusst. Die Busse wegen einer Verletzung von Verfahrenspflichten verdeutlicht allenfalls, dass der Tatbestand der Steuerhinterziehung

erfüllt ist. Die Bemessung einer Busse wegen Steuerhinterziehung erfolgt jedoch unabhängig von der Busse nach § 208 StG.

## 5. Besondere Fälle

Eine Erbenhaftung für rechtskräftig festgesetzte Bussen besteht nicht.

Juristische Personen und ausländische Personengesamtheiten können mit einer Busse bestraft werden (§ 208 Abs. 3 und 4 StG). Vorbehalten bleibt die Bestrafung der handelnden Organe oder Vertreterinnen und Vertreter wegen Teilnahme. §§ 213 und 217 StG sind sinngemäss anzuwenden (s. dort).

Im Feststellungsverfahren betreffend subjektive Steuerpflicht (Wohnsitz bzw. Aufenthalt, vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 8 Nr. 1) sowie betreffend Steuerbefreiung einer juristischen Person (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 70 Nr. 3) ist § 208 StG nicht anwendbar. Eine Busse aufgrund Verletzung von Mitwirkungspflichten ist gestützt auf § 51 Abs. 1d VRG auszufällen (KGE vom 28.10.2018 i.S. H.)



# Verfahren

## 1. Entscheid

Der Bussenentscheid wird der steuerpflichtigen Person und gegebenenfalls deren Vertreterin oder Vertreter zugestellt. Der Entscheid muss nicht unterschrieben werden (ZR [Blättler für zürcherische Rechtsprechung] 93,70). Was das Verfahren betrifft, sind die Vorschriften der §§ 218 ff. StG im übrigen sinngemäss anwendbar.

Bei Aussprechung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten können Kosten auferlegt werden (§ 209 Abs. 1 StG); vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 208 Nr. 1 Ziff. 4).

## 2. Rechtsmittel

Die Fristen für die Einsprache und die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betragen 30 Tage (§ 209 Abs. 2 und 3 StG). Wo sich die Einsprache gegen einen Entscheid der Dienststelle Steuern des Kantons richtet, ist diese auch für das Einspracheverfahren zuständig.

Das Nachreichen einer vollständigen Steuererklärung innert 30 Tagen seit Zustellung der Busse wegen Nichteinreichen der Steuererklärung wird als Einsprache gegen die Bussenverfügung behandelt.

Für die Einsprache können die §§ 154 - 157 StG und für die Beschwerde die §§ 164 ff. StG herangezogen werden.





# Verjährung und Bezug

## 1. Verjährung

Die Strafverfolgung verjährt drei Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt worden sind (§ 210 Abs. 1 StG). Das bedeutet, dass die Verjährungsfrist mit dem rechtskräftigen Abschluss des Veranlagungs-, Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens zu laufen beginnt. Erfolgt vor Ablauf der Verjährung durch die zuständige Behörde, d.h. innerhalb von drei Jahren, eine Verfügung, tritt die Verjährung nicht mehr ein.

Die Strafverfolgungshandlung muss gegenüber der steuerpflichtigen Person selbst oder gegenüber jener Person erfolgen, welche vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, dabei Hilfe leistet oder als Vertreterin oder Vertreter der steuerpflichtigen Person ein Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt (s. dazu § 213 StG).

## 2. Bezug

Die Busse wegen der Verletzung von Verfahrenspflichten wird von der Behörde bezogen, welche die Staatssteuer erhebt. Der Bussenertrag fällt zu gleichen Teilen an den Staat und an die Einwohnergemeinde.

Die Bezugsverjährung richtet sich nach § 143 StG.



## Steuerhinterziehung

Die Steuerhinterziehung ist in den §§ 211 - 224 StG in Anlehnung an die bereits seit 1995 anwendbare Regelung des DBG neu formuliert worden. Materiell ist hier allerdings keine wesentliche Änderung gegenüber dem alten kantonalen Recht zu erblicken.



# Vollendete Steuerhinterziehung

## 1. Allgemeines

Unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung wird mit Busse bedroht, wer

1. als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,
2. als zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt oder
3. vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass bewirkt.

Das Steuergesetz unterscheidet in § 211 unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung demnach drei Übertretungstatbestände. Die Absätze 1a - c stellen Erfolgsdelikte dar, indem sie einen Steuerausfall beim Gemeinwesen voraussetzen. Tritt der Deliktserfolg nicht ein, liegt bloss versuchte Steuerhinterziehung vor (s. § 212 StG). Nach Absatz 1b genügt bereits die Gefährdung des Steueranspruchs des Staates zur Vollendung des Delikts.

Die Steuerhinterziehung nach § 211 Abs. 1a StG kann als Unterlassungsdelikt ausgeübt werden, wenn eine steuerpflichtige Person z.B. ihre Mitwirkungspflichten missachtet und ihre Steuererklärung oder Belege nicht einreicht. Ein Handlungsdelikt liegt dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person den ungerechtfertigten Steuervorteil durch falsche Angaben erlangt. Die Steuerverkürzung nach Absatz 1a und die Quellensteuergefährdung nach Absatz 1b sind als echte Sonderdelikte ausgestaltet. Täter kann nur sein, wer in einem bestimmten Steuerrechtsverhältnis selber steuerpflichtige Person ist oder als Erbin oder Erbe in deren verfahrensrechtliche Stellung eintritt (Abs. 1a) oder wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist (Abs. 1b). Die steuerpflichtige Person selbst zählt bei der Quellensteuergefährdung nicht zum Täterinnen- oder Täterkreis (vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 175 DBG N 1 ff.).

## 2. Objektiver Tatbestand

### 2.1 Das strafbare Verhalten

#### 2.1.1 Steuerhinterziehung im engeren Sinn

Bei einer Steuerhinterziehung im engeren Sinn nach § 211 Abs. 1a bewirkt eine steuerpflichtige Person eine Steuerverkürzung. Dieses Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen. In einem wie im anderen Fall muss es indessen zu einer Verletzung von Verfahrenspflichten (§§ 144 - 150 StG) kommen. Die Steuerverkürzung setzt voraus, dass sich ein steuerauslösender Tatbestand verwirklicht, diese Tatsache den Steuerbehörden jedoch pflichtwidriger Weise nicht bekannt gegeben wird. Eine Steuerhinterziehung geschieht also regelmässig, wenn die steuerpflichtige Person in den Steuererklärungen und den Beilagen dazu keine, unvollständige oder falsche Angaben macht. Werden solche mangelhaften Angaben aus dem Veranlagungsverfahren im Einsprache- oder Beschwerdeverfahren aufrechterhalten, wird der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung weiterhin erfüllt.

Weiss eine Person oder muss sie wissen, dass sie der Steuerpflicht unterliegt und sorgt sie nicht dafür, dass sie eine Steuererklärung erhält (§ 145 Abs. 1 StG), bewirkt sie, dass die Veranlagung zu Unrecht unterbleibt. Dasselbe trifft zu, wenn sie zu Unrecht eine Streichung aus dem Steuerregister herbeiführt. Solche Handlungen können auch von beschränkt Steuerpflichtigen begangen werden.

Zu beachten ist stets § 147 Abs. 1 StG, wonach die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

Stellt sich nach einer Ermessensveranlagung (§ 152 Abs. 2 StG) heraus, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind und dies die steuerpflichtige Person gewusst hat oder bei gebührender Aufmerksamkeit hätte wissen müssen und sie somit die mangelnde steuerliche Erfassung verschuldet hat, ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache. Dasselbe gilt, wenn die Bewertung einer Tatsache als ungenügend erscheint (vgl. § 174 Abs. 2 StG). In diesem Fall muss für die Steuerbehörde aus den Umständen aber erkennbar sein, dass es sich um eine geschätzte Angabe handelt, und sie muss mittels hinreichend genauer Beschreibung des Objekts in die Lage versetzt werden, die Bewertung zu überprüfen (z.B. durch Drittvergleich). In diesem Sinn erfordert die Vollständigkeit der Steuererklärung auch Angaben zu den Bewertungsgrundlagen für eine Schätzung.

Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person machen sie zur Garantin des geschützten Rechtsguts, des Steueranspruchs des Gemeinwesens. Damit ist sie gehalten, eine ungenügende Besteuerung nach Möglichkeit zu verhindern und - für sie erkennbar - unzutreffende Veranlagungsverfügungen anzufechten. Lässt sie eine solche unwidersprochen in Rechtskraft erwachsen, verletzt sie die Pflicht, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 147 Abs. 1 StG). Die Garantienstellung fällt bei Vornahme der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht dahin.

### **2.1.2 Quellensteuerverfähdung**

Das strafbare Verhalten besteht bei der Quellensteuerverfähdung nach § 211 Abs. 1b StG darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. Es handelt sich um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt.

Mit dem Straftatbestand der Quellensteuerverfähdung wird die Verletzung bestimmter Mitwirkungspflichten im Bezugsverfahren der Quellensteuer geahndet. Andere Verfahrenspflichten, namentlich die Ablieferungs- und Abrechnungspflicht (§ 114 Abs. 1c StG) und die Auskunftspflicht (§ 115 StG) werden geschützt durch die Strafdrohung des § 208 StG. Werden abgezogene Steuern dagegen veruntreut, liegt ein Steuervergehen nach § 226 StG vor (s. dort).

### **2.1.3 Bezugsverkürzung**

Der Straftatbestand von § 211 Abs. 1c StG nimmt Bezug auf § 200 StG über den Erlass und § 202 StG über die Rückerstattung. Den Unrechtsgehalt bezieht die strafbare Handlung hier aus dem Steuerausfall oder dem ungerechtfertigten Steuervorteil der Täterin oder des Täters.

Nicht mit Strafe bedroht ist das Erwirken einer ungerechtfertigten Stundung (§ 199 StG).

## **2.2 Auswirkung des strafbaren Verhaltens (Steuerverkürzung)**

Bei der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von § 211 Abs. 1a StG führt das Verhalten der steuerpflichtigen Person dazu, dass die Steuerbehörde über rechtserhebliche Tatsachen (z.B. Wohnsitz, Betriebsstätte, Einkünfte oder Vermögenswerte) keine Kenntnis hat oder über unrichtige oder unvollständige Angaben verfügt. Dies führt zum Erfolg des strafbaren Verhaltens, der in einer ungenügenden oder unterbliebenen Veranlagung besteht. Vollendet ist das Delikt beim Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung.

## 2.3 Kausalzusammenhang

Der Straftatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist nur dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg, d.h. dem Steuerausfall, ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und den Erfahrungen demnach geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder mindestens zu begünstigen. Bei Unterlassung einer gebotenen Handlung ist vorausgesetzt, dass die Vornahme dieser Handlung die zur Rechtsgutverletzung führende Gefahr beseitigt oder doch vermindert hätte.

Hat eine steuerpflichtige Person die ihr für das Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweisleistungspflichten verletzt, wird der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht dadurch unterbrochen (sinngemäss zufolge Drittsache), dass die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat. Daran ändert nichts, dass sie die ungenügende Deklaration durch zusätzliche Abklärungen oder durch Folgerungen von deklarierten Steuerfaktoren (z.B. Vermögen und dessen Zunahme) auf nicht oder nicht vollständig deklarierte Steuerfaktoren (z.B. Einkommen) hätte erkennen können. Die Veranlagungsbehörde darf darauf vertrauen, dass die steuerpflichtige Person zutreffend deklariert und wahrheitsgemässe Auskünfte erteilt. Anders liegt ein Fall, wenn die Unklarheit und die Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts geradezu in die Augen springen, so dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht erscheint.

## 3. Subjektiver Tatbestand (Verschulden)

### 3.1 Allgemeines

Die vollendete Steuerhinterziehung ist sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar. Die Bedeutung der Begriffe Vorsatz und Fahrlässigkeit bestimmt sich nach dem gemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB.

Wurden verschiedene Steuerfaktoren hinterzogen, sind etwaige Unterschiede hinsichtlich des Verschuldens zu berücksichtigen. Ebenso ist beim Verschulden hinsichtlich des Zeitverlaufs zu differenzieren. Wurde beispielsweise eine Position anfangs fahrlässig nicht deklariert (z.B. periodische Nebeneinkünfte), kann in späteren Steuerperioden in bezug auf die gleichen Positionen vorsätzliche Hinterziehung vorliegen.

Das Verschulden gründet auf einem inneren Vorgang bei der Täterin oder beim Täter. Fehlt ein glaubwürdiges Geständnis, muss auf das Verschulden aufgrund von äusseren Tatsachen und Abläufen (Indizien) geschlossen werden.



### 3.2 Vorsatz

Vorsätzlich handelt nach Art. 12 Abs. 2 StGB, wer eine Tat mit Wissen und Willen ausführt.

Ist der Wille der steuerpflichtigen Person ausdrücklich und bewusst auf das strafbare Verhalten ausgerichtet, liegt direkter Vorsatz vor. Es macht in diesem Fall keinen Unterschied, ob die Tatbegehung als solche selbständiges Handlungsziel ist oder ob sie lediglich notwendiges Mittel zur Verwirklichung eines anderen Ziels darstellt (ein Arbeitgeber z.B. deklariert Einnahmen nicht, da er Arbeitsplätze erhalten will). Die direkt vorsätzliche Tatbegehung zielt auf die Tatbestandsverwirklichung hin. Die eventualvorsätzliche Tatbegehung dagegen liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person den als möglich vorausgesehenen Erfolg für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. In diesem Fall sieht die Täterin oder der Täter die Verwirklichung eines Tatbestands zwar nicht mit Gewissheit voraus, hält sie aber doch ernsthaft für möglich und billigt sie.

Für die Folgerung vom Wissen auf den Willen der Täterin oder des Täters hat das Bundesgericht festgehalten, der Nachweis des Vorsatzes sei erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass die steuerpflichtige Person sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Diesfalls ist davon auszugehen, sie habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Die Abklärung der Verhältnisse muss ergeben, dass das Vorgehen der steuerpflichtigen Person nur mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerverkürzung zu erreichen, erklärt werden kann. Dies setzt voraus, dass die Steuerbarkeit des entsprechenden Sachverhalts erkennbar war. Es ist das gesamte Deklarationsverhalten zu berücksichtigen. Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend ist der auf eine Steuerverkürzung gerichtete Wille etwa dann zu bejahen, wenn jemand aufgrund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung wissentlich eine unvollständige Steuererklärung einreicht (Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 175 DBG N 31; vgl. auch StE 1988 B 101.2 Nr. 6 und StE 1991 B 101.2 Nr. 12).

### 3.3 Fahrlässigkeit

Nach Art. 12 Abs. 3 StGB begeht ein Delikt fahrlässig, wer die Folge ihres oder seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die Täterin oder der Täter die Vorsicht nicht beobachtet, zu der sie oder er nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Unbewusst fahrlässig handelt also diejenige steuerpflichtige Person, welche die strafrechtlich relevante Folge ihres Verhaltens nicht bedenkt. Erkennt sie dagegen diese Gefahr, setzt sich aber darüber hinweg im Vertrauen auf ein Ausbleiben des Erfolgs, handelt sie bewusst fahrlässig. Die Täterin oder der Täter zählt aber darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt. Dieses Vertrauen fehlt beim Eventualvorsatz (s. oben Ziff. 3.2). Dieser ist

umso eher zu bejahen, je höher die erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist. Dies dürfte etwa dann zutreffen, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig seien.

An das Mass der gebotenen Sorgfalt sind im Steuerrecht hohe Anforderungen zu stellen. Dies ergibt sich einmal aus der im Gesetz statuierten umfassenden Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Mit der Unterschrift auf Steuerbelegen gibt diese nämlich jeweils die Zusicherung ab, das entsprechende Formular vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt zu haben. Folgerichtig kann sich die steuerpflichtige Person nicht damit entschuldigen, keine Fachfrau oder kein Fachmann in Steuerfragen zu sein. Insbesondere kann sie sich im Hinblick auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung von ihrer Sorgfaltspflicht nicht dadurch dispensieren, dass sie zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten eine Vertreterin oder einen Vertreter beizieht. Auch in diesem Fall muss sie die Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Auge behalten und sich wenigstens von Zeit zu Zeit beim Steuervertreter über den Stand der Steuersachen erkundigen. Fahrlässig (oder sogar vorsätzlich) handelt demnach, wer sich um die Steuerangelegenheit nicht kümmert und etwa Steuererklärungen unbesehen unterzeichnet. Die Sorgfaltspflicht betrifft aber nicht nur die Überprüfung des Arbeitsergebnisses der Vertreterin oder des Vertreters, sondern setzt schon bei Auswahl und Instruktion der vertretenden Person ein. Es dürfen dieser namentlich keine Aufgaben übertragen werden, die sie mangels entsprechender Informationen nicht korrekt erfüllen kann. In solchen Fällen kann bewusste Fahrlässigkeit oder sogar Eventualvorsatz seitens der steuerpflichtigen Person vorliegen. Zu beachten ist, dass die pflichtgemässe Steuerdeklaration bereits mit der korrekten Ausführung der erforderlichen Vorbereitungs-handlungen, z.B. der Buchführung und dem Sammeln von Belegen, einsetzt. Das Steuerverfahren als Massenverwaltungsverfahren ist im übrigen in hohem Mass von der Mitwirkungsbereitschaft und Zuverlässigkeit der steuerpflichtigen Personen abhängig.

Die Fahrlässigkeit kann von der groben Nachlässigkeit bis zur leichtesten Unaufmerksamkeit reichen. Der Grad der Fahrlässigkeit und somit der Grad des Verschuldens spielt bei der Strafzumessung eine Rolle. Von leichter Fahrlässigkeit spricht man bei einer Fehlreaktion, die auch einem gewissenhaften und zuverlässigen Menschen einmal unterlaufen kann (es kann passieren). Grobfahrlässig verhält sich, wer eine elementare Vorsichtspflicht verletzt, deren Beachtung sich jedem verständigen Menschen in der gleichen Lage aufdrängt (es darf nicht passieren).

## **4. Strafzumessung**

### **4.1 Allgemeines**

Die Bemessung der Busse erfolgt ausgehend von einer Regelbusse grundsätzlich nach den allgemeinen Prinzipien des Strafrechts und muss zu einer angemessenen, verhältnismässigen Strafe führen und ein Höchstmass an Gleichheit gewährleisten.

Sie muss überzeugend begründet und dadurch überprüfbar sein. Die Strafzumessung orientiert sich am Verschulden der steuerpflichtigen Person. Art. 47 ff. StGB werden dabei herangezogen. Die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse einer steuerpflichtigen Person werden demnach berücksichtigt, bei juristischen Personen auch das Verschulden der für sie handelnden Personen.

## **4.2 Strafrahmen**

Der Strafrahmen ist nicht betragsmässig festgelegt. Die Busse beträgt zunächst in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer und orientiert sich damit an der objektiven Schwere der Steuerhinterziehung. Liegen Strafminderungs- oder -erhöhungsgründe vor, kann sie bis auf einen Drittel der hinterzogenen Steuer ermässigt oder bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 211 Abs. 2 StG). In besonderen Fällen kann auch dieser Strafrahmen noch unterschritten werden (s. unten Ziff. 4.4 und 4.5).

Die hinterzogene Steuer bezeichnet den ungerechtfertigten Steuervorteil, der sich aus schuldhaftem Verhalten der Täterin oder des Täters ergibt. Da sie den Deliktsbetrag eines Straftatbestandes darstellt, ist der vorenthaltene Steuerbetrag nur in dem Ausmass hinterzogene Steuer, als er nach steuerstrafprozessualen Regeln als durch strafbares Verhalten erwirkt nachgewiesen werden kann. Ein im Nachsteuerverfahren nach pflichtgemäsem Ermessen aufgerechneter Betrag kann daher nicht die hinterzogene Steuer darstellen. Hingegen ist es im Rahmen der freien richterlichen Beweiswürdigung auch im Hinterziehungsverfahren zulässig, Einkommens- und Vermögensteile, die verheimlicht worden sind, zu schätzen (RB 1996 Nr. 45).

## **4.3 Strafminderung und Straferhöhung**

Innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer geht die Strafzumessung von der Regelstrafsteuer des Einfachen der hinterzogenen Steuer aus. Dieses soll angewendet werden bei Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe. In der Regel werden aber Gründe vorliegen, die zu einem Abweichen von der Regelbusse führen.

Grundlage für die Strafzumessung sind Art. 47 ff. StGB. Danach sind insbesondere das Verschulden sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Täterin oder des Täters zu berücksichtigen (s. dazu auch BGE 117 IV 112 und 118 IV 14).

### **4.3.1 Verschulden**

Die Schwere des Verschuldens bildet den Strafzumessungsgrund mit grossem Gewicht. Dieses kommt nämlich bereits im Betrag der hinterzogenen Steuer und damit in der Regelbusse zum Ausdruck. Nach Art. 47 StGB wird die Strafe ausserdem nach dem Verschulden der Täterin oder des Täters zugemessen.

Zunächst ist zu unterscheiden, ob Vorsatz oder Fahrlässigkeit vorliegt. Letztere erlaubt regelmässig eine Strafminderung. Eventualvorsatz ist eine Form des Vorsatzes und führt anders als die Fahrlässigkeit nicht zu einer Strafmitminderung.

Weiter ist zu berücksichtigen, wie planmässig eine Täterin oder ein Täter bei der Steuerhinterziehung vorgegangen sind. Besondere Machenschaften, z.B. die Verschiebung von Vermögen zwischen Schwarzkonten, wirken sich erschwerend aus. Schweres Verschulden liegt auch vor, wo planmässig, während Jahren unrichtige Jahresrechnungen eingereicht werden, dies unabhängig davon, ob auch Steuerbetrug gegeben ist. Wohlverhalten seit einer einmaligen Verfehlung kann als Zeichen geringeren Verschuldens gewertet werden.

Grundsätzlich zu berücksichtigen ist, dass Selbständigerwerbende und juristische Personen für die Verschleierung ihrer Steuerfaktoren weit mehr Möglichkeiten haben als natürliche Personen mit Lohnausweis. Wird von solchen Möglichkeiten unzulässigerweise Gebrauch gemacht, ist es folgerichtig, dass ihr Verschulden grundsätzlich schwerer gewichtet wird.

Straferhöhend wirkt sich die Wiederholung einer Bestrafung wegen einer Steuerwiderhandlung aus. Eine steuerpflichtige Person wird hier also erneut straffällig, nachdem sie schon früher wegen einer Steuerwiderhandlung gebüsst wurde. Keine Wiederholung in diesem Sinn stellt eine fortgesetzte Steuerhinterziehung dar, z.B. die jahrelange Nichtdeklaration eines Schwarzgeldkontos. Ebenfalls strafferhöhend wirkt sich die Steuerhinterziehung durch Einlegung eines Rechtsmittels aus. Erwirkt eine steuerpflichtige Person durch Einsprache oder Beschwerde eine zu niedrige Veranlagung, liegt darin ein erschwerendes Moment.

Verminderte Zurechnungsfähigkeit oder Unzurechnungsfähigkeit führt im Bereich der Steuerhinterziehung wie im ordentlichen Strafrecht zu einer Herabsetzung der Busse, unter Umständen sogar zu deren vollständigem Wegfall (vgl. Art. 19 StGB). Aufgrund von ärztlichen Zeugnissen ist im Einzelfall zu prüfen, ob und in welchem Ausmass eine Strafmilderung gewährt werden kann.

### **4.3.2 Persönliche Verhältnisse**

Zu Strafminderungen ebenso wie -erhöhungen können die persönlichen Verhältnisse einer Täterin oder eines Täters im Zeitpunkt der Tat führen. Zu beachten sind Alter und Gesundheit (z.B. Krankheiten, die bei der Steuerhinterziehung bereits vorlagen oder später eintraten), Familienstand und Familienpflichten (z.B. Anzahl Kinder, Unterhaltsverpflichtungen), aber auch die Vorbildung und besondere kaufmännische oder steuerliche Fachkenntnisse.

### **4.3.3 Wirtschaftliche Verhältnisse**

In den wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person spiegelt sich ihre Strafempfindlichkeit, ist doch bei der Strafzumessung die Wirkung der Strafe auf das

Leben des Täters zu berücksichtigen (Art. 47 Abs. 1 StGB). Der wirtschaftlichen leistungsfähigeren Person ist bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen als einer weniger bemittelten, denn nur so werden beide gleich stark betroffen.

Bei der Prüfung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person kommt es auf das laufende Einkommen und das gegenwärtige Vermögen an. Der Vermögensstatus fällt insbesondere dann ins Gewicht, wenn eine Busse in Aussicht steht, welche nicht aus den laufenden Einkünften entrichtet werden kann. Die Feststellung des Vermögens hat anhand von Marktwerten zu erfolgen.

#### 4.3.4 Verhalten nach der Tat

Besondere Beachtung soll das Verhalten einer steuerpflichtigen Person nach der Tat finden. Dieses kann sich sowohl strafmindernd als auch strafferhöhend auswirken. Kooperatives Verhalten, z.B. ein Geständnis oder die bereitwillige Mitwirkung bei behördlichen Ermittlungen, führt regelmässig zu einer Strafminderung (zur Selbstanzeige s. unten Ziff. 4.4). Dabei ist zu berücksichtigen, ob die Täterin oder der Täter der Behörde auch Zugang zu Informationen verschafft, an welche diese auf andere Weise nicht gelangen könnte.

Nicht kooperatives Verhalten bildet grundsätzlich keinen Straferhöhungsgrund. Soweit ein widerspenstiges Verhalten über blosses Nichtmitwirken hinausgeht, kann dies indessen als Zeichen mangelnder Einsicht in das begangene Unrecht gewürdigt werden und zu einer Straferhöhung führen.

#### 4.3.5 Richtlinien für die Strafzumessung

Ausgehend von der Regelstrafsteuer (vgl. Ziffer 4.3) können die einzelnen Strafverschärfungsgründe in der Regel wie folgt gewichtet werden:

Strafverschärfungsgründe		Zuschlag in %
+	Schwerwiegende Verfehlung	100 bis 200%
+	Persönliche Verhältnisse*	bis 100%
+	Hinterzug durch Einlegung eines Rechtsmittels	bis 100%
+	Wiederholungsfall (pro Fall)	100%
+	Aktives widerspenstiges Verhalten/Einsichtslosigkeit	bis 100%

\* ohne wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. dazu Ziffer 4.3.3)

Ausgehend von der Regelstrafsteuer (vgl. vorstehend Ziffer 4.3) können die einzelnen Strafmilderungsgründe in der Regel wie folgt gewichtet werden:

Strafmilderungsgründe		Reduktion in %
-	grobe Fahrlässigkeit	bis 50%
-	leichte Fahrlässigkeit	bis 100%
-	Kooperation	bis 50%

Strafmilderungsgründe		Reduktion in %
-	Persönliche Verhältnisse*	bis 100%
-	Längere Zeitspanne korrekten Verhaltens gegenüber dem Fiskus seit Hinterziehung	bis 50%
-	Verminderte Zurechnungsfähigkeit	bis 100%
-	Handeln auf Veranlassung von Personen, von denen die steuerpflichtige Person in irgendeiner Form abhängig ist (dazu gehören nicht die Steuerberater/innen)	bis 100%

\* ohne wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. dazu Ziffer 4.3.3)

#### 4.4 Selbstanzeige (strafbare)

Zeigt sich jemand selber an, ist zwischen erstmaligen (straflosen) Selbstanzeigen (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2) und weiteren Selbstanzeigen im Sinn von § 211 Abs. 4 StG zu unterscheiden. Erfolgte nach dem 1. Januar 2010 bereits einmal eine (straflose) Selbstanzeige, wird die Busse bei jeder weiteren Selbstanzeige auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt. Diese Vereinheitlichung des Strafmasses erfolgt zugunsten der Rechtssicherheit für die sich selbst anzeigenden Personen. Anzeigewillige können die Konsequenzen einer Selbstanzeige auf diese Weise leichter absehen. Dadurch soll bei den steuerpflichtigen Personen der Anreiz geschaffen werden, ihre Verhältnisse aus eigenem Antrieb zu bereinigen.

Es gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei der straflosen Selbstanzeige (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziff. 1 und Ziffn. 4 bis 6).

#### 4.5 Besonders leichte Fälle

Eine besondere Strafmilderung, d.h. eine Unterschreitung des Strafrahmens von einem Drittel bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer, sieht § 211 Abs. 4 StG vor. Danach kann in besonders leichten Fällen von der Erhebung einer Busse abgesehen werden.

Ein besonders leichter Fall liegt vor, wenn ein besonders leichtes Verschulden nachgewiesen wird (z.B. sehr leichte Fahrlässigkeit) oder wenn die Busse CHF 1'200.– (bei Versuch CHF 750.–) nicht übersteigt. In besonderen Fällen, z.B. bei schwerem Verschulden oder Wiederholung, kann aber auch eine kleine Busse ausgesprochen werden. Massgebend für die Errechnung dieser Beträge ist jeweils die ganze Nachsteuerperiode, also die gesamte hinterzogene Steuer.

Wenn auf eine Busse nach Luzerner Steuerrecht aus einem der genannten Gründe verzichtet wird, wird in der Regel auch keine Busse nach DBG verhängt. Daneben kann auf die Aussprechung der Nachsteuer und der Busse nach DBG dann verzichtet werden, wenn die Busse nach Luzerner Steuerrecht CHF 1'200.– (bei Versuch CHF 750.–) zwar übersteigt und demnach auch angeordnet wird, Nachsteuer und Busse nach DBG zusammen aber den Betrag von CHF 100.– nicht übersteigen.

# Straflose Selbstanzeige

## 1. Zweck und Geltungsbereich

Zeigt eine steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung an, wird nach § 211 Abs. 3 StG unter gewissen Voraussetzungen (s. Abs. 3a-c) von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige).

Mit der straflosen Selbstanzeige bezweckt der Gesetzgeber, Steuerpflichtige, welche bisher versehentlich oder absichtlich nicht alle Steuerfaktoren korrekt offengelegt hatten, zu motivieren, bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögens- bzw. Gewinn- und Kapitalbestandteile zu melden, und damit die Steuereinnahmen zu erhöhen.

Damit die Straflosigkeit gewährt werden kann, muss eine Selbstanzeige vorliegen. Die steuerpflichtige Person muss der Steuerbehörde ausdrücklich oder sinngemäss melden, dass eine frühere Veranlagung nicht korrekt ist, weil sie die Steuererklärung nicht vollständig und wahrheitsgemäss ausgefüllt hatte. Es ist kein formeller Antrag nötig und die Selbstanzeige kann auch durch konkludentes Handeln erfolgen (z.B. durch den Hinweis im Wertschriftenverzeichnis „bisher versehentlich nicht deklariert“). Wer jedoch beispielsweise ein bisher verheimlichtes Bankguthaben ohne weitere Bemerkung im Wertschriftenverzeichnis aufführt, erstattet keine Selbstanzeige. Eine Selbstanzeige muss aus eigenem Antrieb erfolgen. Bei grosszügiger Auslegung dieser Voraussetzung ist noch von einer Selbstanzeige auszugehen, wenn diese zwar aus Angst vor einer Denunziation oder vor einer Entdeckung in einem späteren Verfahren erfolgt, aber noch keiner Behörde bekannt ist. Muss eine steuerpflichtige Person aber nach dem normalen Lauf der Dinge damit rechnen, dass eine Behörde (z.B. AHV, Gericht, Staatsanwaltschaft) den Steuerbehörden eine vermutete Unterbesteuerung meldet, kann keine Selbstanzeige mehr eingereicht werden. Meldet also beispielsweise eine steuerpflichtige Person im Hinblick auf ein Scheidungsverfahren den Steuerbehörden, er habe in den letzten 10 Jahren ein bestimmtes Bankkonto jeweils nicht deklariert, kann diese Meldung noch als Selbstanzeige entgegen genommen werden. Meldet sie dies erst auf Aufforderung des Scheidungsrichters, liegt hingegen keine Selbstanzeige mehr vor.

## 2. Erstmaligkeit und Übergangsrecht

Gemäss § 211 Abs. 3 StG (in der ab 1. Januar 2010 gültigen Fassung) wird von einer Strafverfolgung abgesehen, wenn sich eine steuerpflichtige Person erstmals selber anzeigt. Dies gilt nicht nur für Selbstanzeigen, welche nach dem 1.1.2010 eingereicht werden, sondern auch für solche, welche zu einem früheren Zeitpunkt eingereicht aber noch nicht rechtskräftig erledigt wurden. Mangels Übergangsbestimmungen ist in diesem Fall das im Zeitpunkt der Entscheidung mildere Recht anwendbar. In einem solchen Fall ist eine steuerpflichtige Person auf die neuen Bestimmungen aufmerksam

zu machen und ihr Gelegenheit zu geben, weitere bisher nicht deklarierte Faktoren zu melden. Von der Straffreiheit kann auch profitieren, wer vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung schon einmal (oder mehrmals) wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist. Eine vor 2010 gestützt auf eine Selbstanzeige verfügte und in Rechtskraft erwachsene Busse schliesst nicht aus, dass sich eine steuerpflichtige Person nach 2010 für eine weitere Hinterziehung erstmals im Sinn von § 211 Abs. 3 StG anzeigt und von einer Strafverfolgung abgesehen wird.

Die steuerpflichtige Person, welche steuerbares Einkommen oder Vermögen anzeigt und dafür Straflosigkeit geltend macht, hat schriftlich zu bestätigen, dass sie die Anwendung der Bestimmungen über die straflose Selbstanzeige erstmals verlangt.

Ob die Erstmaligkeit bei einer Selbstanzeige gegeben ist, wird von Amtes wegen geprüft. Fehlt es an der Erstmaligkeit, ist das Steuerstrafverfahren weiterzuführen und der steuerpflichtigen Person diesbezüglich das rechtliche Gehör zu gewähren (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 4.4). Um das Problem der Erstmaligkeit interkantonal prüfen zu können, wird eine schweizerische Datenbank eingerichtet.

### **3. Absehen von Strafverfolgung**

Aus formellen Gründen ist das Absehen von der Strafverfolgung im Rechtspruch eines Entscheids zu verfügen. Auf diese Weise kann die Konsumation des einmaligen Rechts auf straflose Selbstanzeige festgestellt und zu einem späteren Zeitpunkt nachgewiesen werden. Konkret wird das Absehen von der Strafverfolgung in der Regel auf der Nachsteuerveranlagung unter Verweis auf § 211 Abs. 3 StG festgehalten verbunden mit der Auflage, dass sich die steuerpflichtige Person ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuer bemüht. Sollte die Auflage in der Folge nicht eingehalten werden, ist das Steuerstrafverfahren wieder aufzunehmen und eine Busse zu verfügen.

### **4. Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt**

Eine Voraussetzung für das Absehen von der Strafverfolgung ist nach § 211 Abs. 3a StG, dass die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist. Wenn eine eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerbehörde schon Kenntnis von der Hinterziehung hat oder damit begonnen hat, Abklärungen zu treffen (z.B. sich für eine Revision angemeldet hat, Auflagen erfolgt sind etc.), kann keine Selbstanzeige mehr vorliegen. Es ist deshalb eine Busse von mindestens 1/3 der hinterzogenen Steuern auszusprechen, wobei das kooperative Verhalten der steuerpflichtigen Person bei der Strafzumessung angemessen gewürdigt werden kann.



## **5. Vorbehaltlose Unterstützung bei der Festsetzung der Nachsteuer**

Um Straffreiheit zu erlangen, muss die steuerpflichtige Person nach § 211 Abs. 3b StG ferner die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Sie hat alle bisher nicht deklarierten Faktoren offen zu legen und die nötigen oder mittels Auflage verlangten Unterlagen vollständig und fristgerecht einzureichen, soweit ihr dies objektiv möglich ist. Der steuerpflichtigen Person ist zumindest bei einer konkludenten Selbstanzeige die Möglichkeit zu geben, weitere bisher verschwiegene Faktoren zu melden. Meldet sie solche, bleibt sie auch für diese straflos. Merkt die Steuerbehörde bei der Bearbeitung der erstmaligen Selbstanzeige, dass diese nicht vollständig ist bzw. weitere Faktoren hinterzogen wurden, kann bei Fahrlässigkeit trotzdem auf eine Strafe verzichtet werden. Bei Vorsatz ist hingegen auf allen Faktoren eine Busse von mindestens 1/3 auszusprechen, da dann offensichtlich keine Reue und damit auch keine Selbstanzeige gegeben ist. Der steuerpflichtigen Person ist zwingend das rechtliche Gehör zu gewähren.

Stammen die bisher nicht deklarierten Werte aus einer Erbschaft, bei deren Inventaraufnahme sie verheimlicht wurden, und ist die Verjährung der Erbschaftssteuer noch nicht eingetreten, erfolgt eine Orientierung des Teilungsamtes.

Sollten nach rechtskräftiger Erledigung des Nachsterverfahrens und gleichzeitigem Absehen von der Strafverfolgung weitere Faktoren selber angezeigt oder von den Behörden aufgedeckt werden, ist diesbezüglich eine Busse auszufällen. Es bleibt bei der Straflosigkeit des ersten Verfahrens und damit auch beim Registereintrag. Im Verfahren der zweiten Selbstanzeige ist eine Busse auszusprechen (bei einer zweiten Selbstanzeige von 1/5, sonst mindestens 1/3 der hinterzogenen Steuer).

## **6. Ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuern**

Nach § 211 Abs. 3c StG muss sich die steuerpflichtige Person schliesslich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Sofern die Nachsteuern ausnahmsweise nicht oder nicht vollständig bezahlt werden, muss sich die steuerpflichtige Person von sich aus aktiv bei der Steuerbehörde melden und um Ratenzahlung, Stundung oder Erlass nachsuchen. Meldet sie sich nicht, und muss eine Betreibung eingeleitet werden, dürfte es am ernsthaften Bemühen fehlen, und es wäre das Steuerstrafverfahren wieder aufzunehmen.

## 7. Rechtsfolgen, falls eine der Voraussetzungen für ein Absehen von der Strafverfolgung fehlt

Es sind folgende Konstellationen möglich:

- keine Erstmaligkeit:  
weil bereits die 2. Selbstanzeige nach 2010 zur Beurteilung vorliegt: Nachsteuer plus Busse von 1/5; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel;
- den Steuerbehörden bereits bekannt:  
Nachsteuer plus Busse von mindestens 1/3; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel; in der Datenbank erfolgt kein Vermerk über die Selbstanzeige;
- keine vorbehaltlose Unterstützung:  
es liegt überhaupt keine echte Selbstanzeige vor, denn es fehlt an der Reue: Nachsteuer plus Busse von mindestens 1/3; falls die Limiten für ein vereinfachtes Verfahren gegeben sind, erfolgt ein Zuschlag von einem Drittel; in der Datenbank erfolgt kein Vermerk über die Selbstanzeige;
- kein ernstliches Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer:  
Busse von 1/5 der hinterzogenen Steuer; ein Vermerk über die Selbstanzeige in der Datenbank wird gelöscht.

## 8. Straffreiheit für Dritte

Nach § 213 Abs. 3 StG bleiben Personen, die vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiften, dabei Hilfe leisten oder als Vertreterinnen oder Vertreter eine Steuerhinterziehung bewirken oder daran mitwirken, ebenfalls straffrei, sofern es sich um eine erstmalige Selbstanzeige handelt, die Hinterziehung der Steuerbehörde noch nicht bekannt war und diese Personen die Verwaltung bei der Festsetzung der Nachsteuer vorbehaltlos unterstützen. Wollen die steuerpflichtige Person und mitwirkende Dritte straflos bleiben, müssen sie gleichzeitig eine Selbstanzeige einreichen, wobei eine sinngemässe Meldung genügt. Andernfalls handelt es sich bei der Person, die zuerst handelt, um eine Selbstanzeige und betreffend die zweite Person liegt eine Denunziation vor.

Bei Ehegatten, welche je eigene Faktoren hinterzogen haben, gilt die Selbstanzeige für beide Ehegatten, denn in der Regel darf Stellvertretung angenommen werden. Entsprechend konsumieren beide Ehegatten die Erstmaligkeit. Es erfolgen zwei Einträge in die Datenbank. Hat nur einer der Ehegatten Faktoren hinterzogen, gilt die Selbstanzeige nur für ihn, und nur er konsumiert die Erstmaligkeit. Bei getrennten oder geschiedenen Ehegatten ist betreffend den nicht unterzeichnenden Ehegatten von einer Denunziation auszugehen, ausser es liegt erkennbar eine Stellvertretung vor.

## 9. Besonderheiten bei Organen (§ 217a Abs. 3 und 4 StG)

Wird im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen eine Selbstanzeige eingereicht wird, gehen sowohl die juristische als auch die natürliche Person straffrei aus, sofern mit der Meldung zumindest sinngemäss beide Personen erwähnt werden. Zudem müssen beide Personen die übrigen gesetzlichen Bedingungen erfüllen, insbesondere müssen sowohl die natürliche als auch die juristische Person die Nachsteuern bezahlen. Wird beispielsweise nach rechtskräftiger Einschätzung eines Alleinaktionärs bei der AG eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet, kann der Aktionär keine Selbstanzeige mehr einreichen, da dessen Hinterziehung den Steuerbehörden bekannt ist.

Reicht ein aktuelles oder ein ausgeschiedenes Organ mit Wirkung für eine juristische Person eine Selbstanzeige ein, muss diese, um straffrei zu bleiben, die Behörden vorbehaltlos unterstützen und sich ernstlich um die Bezahlung der Nachsteuern bemühen. Das anzeigende Organ muss zudem das ihm persönlich Zumutbare und Mögliche tun, um die Behörden bei der Festsetzung der Nachsteuern zu unterstützen.

Zeigen ehemalige Organe oder Vertretungen die Hinterziehung der juristischen Person an, gehen sie selber, die aktuellen Organe und die juristische Person straffrei aus. Die von aktuellen Organmitgliedern eingereichte Selbstanzeige gilt für sämtliche aktuellen und ausgeschiedenen Organe, welche für die Periode, auf die sich die Selbstanzeige bezieht, im Handelsregister eingetragen waren. Organe und Vertreter konsumieren im Falle einer Selbstanzeige das Recht auf Straffreiheit bezüglich ihrer Organ- und Vertreterereignis nur für die betreffende juristische Person. Eine spätere Straffreiheit ist in Bezug auf die Funktion als Organ oder Vertretung anderer juristischer Personen damit nicht ausgeschlossen. Auch gilt mit der Anzeige in einer Organ- oder Vertreterfunktion die Straffreiheit für den privaten Bereich noch nicht als konsumiert.

## 10. Straffreiheit bei Erbfällen (§ 214 Abs. 1 und 4 StG)

Wer zur Bekanntgabe von Nachlasswerten im Inventarverfahren verpflichtet ist, und solche verheimlicht, sich aber selber erstmals anzeigt, geht ebenfalls straffrei aus, sofern die Widerhandlung noch keiner Steuerbehörde bekannt ist und diese Person die Behörde vorbehaltlos bei der Inventarberichtigung unterstützt. Sofern diese Person im gleichen Zusammenhang eine Steuerhinterziehung begangen hat, entfällt auch diesbezüglich die Strafverfolgung. Zeigt sie sich jedoch später in einem anderen Zusammenhang an, liegt keine erstmalige Selbstanzeige mehr vor. Es ist eine Busse von 1/5 der hinterzogenen Steuer auszusprechen.

## **11. Straffreiheit bezüglich weiterer Delikte (§ 225 Abs. 3 und 226 Abs. 3 StG)**

Trotz Einführung der straflosen Selbstanzeige bleiben allfällige Mehrwertsteuern, AHV-Beiträge, Verrechnungssteuern, Erbschaftssteuern etc. geschuldet. Wird eine Selbstanzeige gemacht, und zeigt sich, dass jemand zu Unrecht staatliche Leistungen wie Prämienverbilligungen für die Krankenversicherung oder AHV-Ergänzungsleistungen bezogen hat, sind diese rückforderbar. Hingegen bleiben alle zum Zwecke der angezeigten Steuerhinterziehung begangenen weiteren Delikte straffrei. Ausgehend vom Sinn der Gesetzesbestimmungen müssen auch diejenigen Delikte straffrei bleiben, welche in Handlungseinheit (zeitgleich) mit der Steuerhinterziehung begangen wurden. Deshalb unterbleibt eine Strafverfolgung nicht nur für den Steuerbetrug und die Urkundenfälschung, sondern auch für AHV-Delikte, Mehrwertsteuerhinterziehung und Abgabebetrug. Hingegen bleibt das betrügerische Erschleichen von staatlichen Leistungen weiterhin strafbar, weil diesbezüglich in aller Regel nicht nur die Steuererklärung falsch ausgefüllt wird, sondern auch noch ein ausdrücklicher Antrag gestellt wird. Im Übrigen profitiert von der Straffreiheit bezüglich Steuerbetrug und Urkundenfälschung nur diejenige Person, die die Selbstanzeige einreicht. Bei allfälligen Dritten entfällt die Strafverfolgung nur, wenn sie sich gleichzeitig mit der steuerpflichtigen Person selber anzeigen. Auch bei der Quellensteuerveruntreuung müssen alle gesetzlichen Bedingungen (d.h. Erstmaligkeit, keiner Steuerbehörde bekannt, vorbehaltlose Unterstützung der Steuerbehörden und ernsthaftes Bemühen um die Bezahlung der veruntreuten Beträge) erfüllt sein.

## **12. Zuständigkeit**

Zuständig für die Durchführung des Verfahrens bei strafloser Selbstanzeige ist die Dienststelle Steuern des Kantons, Abteilung Natürliche Personen, Team Spezialdienste, oder die Veranlagungsbehörde in Fällen, die im vereinfachten Verfahren erledigt werden können (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3). Die Veranlagungsbehörde meldet im vereinfachten Verfahren erledigte Selbstanzeigen der Dienststelle Steuern, damit diese den Eintrag in die Datenbank für straflose Selbstanzeigen veranlasst.

### **13. Datenbank für straflose Selbstanzeige**

Da sichergestellt werden muss, dass eine Person nur „einmal im Leben“ von einer straflosen Selbstanzeige profitieren kann, wird eine gesamtschweizerische Datenbank eingerichtet, die folgende Daten enthält:

1. AHV-Nummer (neu) / sobald verfügbar: einheitliche Unternehmensidentifikationsnummer UID
2. Name / Firma
3. Vorname
4. Ledigengname
5. Geburtsdatum / Datum des Handelsregistereintrages
6. Meldende kantonale Steuerverwaltung (Kanton und verantwortliche Person)
7. Datum der Nachsteuerverfügung (mit Zustellnachweis)
8. Bemerkungen (z.B. Organe der juristischen Person)
9. Kopie der Strafflosigkeitsverfügung (als Beilage)

Die Einträge werden durch die Dienststelle Steuern des Kantons, Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen, veranlasst.



# Versuchte Steuerhinterziehung

## 1. Allgemeines

Der Übergang von der straflosen Vorbereitung zum strafbaren Versuch einer Steuerhinterziehung findet statt, wenn die zur Tat entschlossene steuerpflichtige Person mit der Ausführung der Tat beginnt. Bei der Steuerhinterziehung erfolgt dies regelmässig mit der Einreichung der Steuererklärung; als Beginn des Versuchs denkbar ist aber etwa auch das Erteilen einer Auskunft. Auch die Verletzung einer Verfahrenspflicht durch vorsätzliche Unterlassung kann einem Hinterziehungsversuch gleichkommen.

## 2. Tatbestand

### 2.1 Objektiver Tatbestand

Der Versuch einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die Hinterziehungshandlung der steuerpflichtigen Person vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt wird. Der Taterfolg bleibt in diesem Fall aus, da eine unvollständige Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist oder eine unterbliebene Veranlagung noch nicht verjährt ist. Sobald zur Herbeiführung einer gesetzmässigen Veranlagung nur noch das Nachsteuerverfahren zur Verfügung steht, gilt die Steuerverkürzung als vollendet.

Ist die Einsprachefrist nach § 154 Abs. 1 StG von 30 Tagen unbenutzt verstrichen, tritt die Rechtskraft einer Veranlagung ein. Wird eine Hinterziehung erst später entdeckt, liegt bereits eine vollendete Steuerhinterziehung vor.

Im übrigen kann im Hinblick auf den objektiven Tatbestand auf die Bemerkungen zu § 211 StG verwiesen werden.

### 2.2 Subjektiver Tatbestand

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 3.2 und unten Ziff. 4). Die steuerpflichtige Person kann sich der Verantwortung für eine vollständige Deklaration ihres Einkommens nicht dadurch entziehen, dass sie die Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhandbüro überträgt. Wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig bzw. ob die für sie abgegebene Jahresrechnung und Steuererklärung vollständig sind, nimmt sie den Versuch einer Steuerverkürzung eventualvorsätzlich in Kauf (BGE vom 13.11.2001 i.S. X.).

### 3. Sanktion

Wie bei der vollendeten Steuerhinterziehung bemisst sich die Busse bei der versuchten Steuerhinterziehung nach dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag. In einem ersten Schritt ist demnach die Busse zu ermitteln, die bei vollendeter Begehung auszusprechen wäre (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 4).

Nach § 212 Abs. 2 StG ist diese Busse für die hypothetische vollendete Steuerhinterziehung anschliessend auf 2/3 zu reduzieren. Der Strafrahmen reicht demnach von 2/9 bis zum Zweifachen der hinterzogenen Steuer.

### 4. Einfaches Verfahren

Liegt eine versuchte Steuerhinterziehung vor und gibt es keine Anhaltspunkte, dass dem Versuch eine vollendete Steuerhinterziehung vorausging, steht zur Vereinfachung und Beschleunigung ein spezielles Verfahren zur Verfügung. Im Unterschied zum vereinfachten Verfahren für die vollendete Steuerhinterziehung (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3) wird das einfache Verfahren für die versuchte Steuerhinterziehung unabhängig vom Deliktsbetrag angewendet. Es bestehen keine betragslichen Limiten.

Voraussetzung für die Verhängung einer Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung ist ein Verschulden in Form des Vorsatzes (siehe oben Ziff. 2.2). Fahrlässigkeit reicht nicht aus. Vorsatz liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person mit Wissen und Willen gehandelt hat. Die Veranlagungsbehörde soll sich im Rahmen des einfachen Verfahrens soweit als möglich davon überzeugen, dass tatsächlich vorsätzlich versucht worden ist, Steuern zu hinterziehen, bevor eine Busse ausgesprochen wird. In erster Linie sind Fälle zu ahnden, bei denen der Vorsatz offensichtlich ist, es um hohe Beträge geht oder es zu wiederholten Unregelmässigkeiten im Veranlagungsverfahren gekommen ist und deshalb eine präventive Wirkung erzielt werden soll. Bestehen Zweifel, ob der Vorsatz gegeben ist, kann ein Fall mit der Dienststelle Steuern des Kantons, Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen, besprochen werden. Auf diese Weise wird vermieden, dass ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung unverrichteter Dinge eingestellt werden muss, weil die steuerpflichtige Person im einfachen Verfahren keine Zustimmungserklärung abgegeben hat und später im ordentlichen Verfahren kein Vorsatz nachgewiesen werden kann.

Wie beim vereinfachten Verfahren für die vollendete Steuerhinterziehung gibt es einen pauschalen Zuschlag. Dieser beträgt 1/3 des zu hinterziehen versuchten Betrages und ist in der offenen Veranlagung zusammen mit dem zu hinterziehen versuchten Betrag aufzurechnen.



Bei deren Zustimmung ist das Verfahren rechtskräftig erledigt. Andernfalls kommt es zu einem ordentlichen Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung.

### Beispiel

Position	Einkommen CHF	Vermögen CHF
Deklariertes steuerbares Einkommen/Vermögen	55'000.–	600'000.–
+ zu hinterziehen versucht	9'600.–	240'000.–
+ 1/3 Zuschlag	3'200.–	80'000.–
<b>Effektives steuerbares Einkommen/Vermögen</b>	<b>67'800.–</b>	<b>920'000.–</b>

Einleitung, Durchführung und Abschluss des Verfahrens (bei Zustimmung) erfolgt im Rahmen des ordentlichen, d.h. aktuellen Veranlagungsverfahrens. Die im Veranlagungsverfahren gesicherten Beweismittel (Dokumente, Belege, Buchhaltungen usw.) sind, soweit sie für das Hinterziehungsverfahren von Bedeutung sind, auch für dieses Verfahren zu sichern und zu verwenden. Einreden im Veranlagungsverfahren, die dahin gehen, dass Beweismittel und Auskünfte nicht eingereicht würden, weil diese in einem späteren Hinterziehungsverfahren verwendet werden könnten, sind wegen der Sicherstellung einer ordnungsgemässen Veranlagung (Offizialmaxime) nicht zu hören (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 1).

Wird keine Zustimmung seitens der steuerpflichtigen Person erreicht, ist der Fall an das Team Nachsteuern und Steuerstrafen weiterzuleiten.

## 5. Ordentliches Verfahren

Stellt die Veranlagungsbehörde fest, dass neben dem Verdacht einer versuchten Steuerhinterziehung auch Verdacht auf eine vollendete Steuerhinterziehung besteht, ist dies dem Team Nachsteuern und Steuerstrafen der Dienststelle Steuern des Kantons mit der Meldung bzw. dem Antrag zur Durchführung eines Steuerhinterziehungsverfahrens anzuzeigen.

Das Team Nachsteuern und Steuerstrafen leitet in diesen Fällen das Verfahren betreffend des Steuerhinterziehungsversuchs ein, führt die Untersuchungen nötigenfalls unter Beizug der Veranlagungsbehörde durch und setzt die Busse (inkl. Versuch) fest.

Analoges gilt für das weitere Vorgehen, falls im einfachen Verfahren keine Zustimmung seitens der steuerpflichtigen Person erreicht wird (vgl. Ziff. 4).



# Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung

## 1. Allgemeines

§ 213 StG regelt die Anstiftung und die Gehilfenschaft als Formen der Teilnahme sowie die Mitwirkung. Die Begünstigung einer begangenen Steuerhinterziehung unterliegt der Strafdrohung von Art. 305 StGB.

## 2. Teilnahme

### 2.1 Anstiftung

Eine Anstiftung begeht, wer eine steuerpflichtige Person als Haupttäterin vorsätzlich zur Begehung einer Steuerhinterziehung veranlasst (vgl. Art. 24 Abs.1 StGB). Die Anstifterin oder der Anstifter ruft bei jener Person also den Tatentschluss hervor. Dies ist z.B. der Fall, wenn die vertragliche Vertreterin eines Steuerpflichtigen diesen zur Steuerhinterziehung anhält.

### 2.2 Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn jemand einer steuerpflichtigen Person zu einer Steuerhinterziehung vorsätzlich Hilfe leistet (vgl. § 25 StGB). Die Gehilfin oder der Gehilfe leistet dabei einen kausalen Beitrag zur Haupttat und fördert diese. Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt z.B. auf Anordnung des Betriebsinhabers, einzelne Ausgangsrechnungen zu verbuchen; die Treuhänderin erstellt die Steuererklärung aufgrund der falschen Buchhaltungszahlen. Buchhalter wie Treuhänderin leisten Gehilfenschaft.

### 2.3 Verhältnis zur Haupttat

Die an der Haupttat teilnehmenden Personen brauchen anders als die steuerpflichtige Person keine Sondereigenschaften aufzuweisen. In Frage kommen beispielsweise die vertragliche oder gesetzliche Vertretung, Angestellte oder Organe der steuerpflichtigen Person.

Die Teilnahme in der Form der Anstiftung oder Gehilfenschaft setzt eine Haupttat voraus, d.h. ein zumindest tatbestandsmässiges und rechtswidriges Verhalten einer steuerpflichtigen Person. Die Haupttat muss in objektiv-tatbestandsmässiger Weise ausgeführt oder versucht worden sein. Im übrigen jedoch erfolgt die Bestrafung der Teilnahme ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person.

Ein Verschulden der Haupttäterin oder des Haupttäters, sei dies Vorsatz oder Fahrlässigkeit, und eine Bestrafung sind also nicht vorausgesetzt.

Dagegen ist für die Teilnehmehandlung selbst Vorsatz erforderlich. Die anstiftende oder Hilfe leistende Person handelt mit Wissen und Wollen, was sich auch bereits aus den Definitionen der Teilnahme ergibt (s. oben Ziff. 2.1 und 2.2). Die versuchte Teilnahme, also jene ohne die gewünschte Wirkung auf den Geschehensablauf bleibt straffrei, dies in Übereinstimmung mit dem gemeinen Strafrecht.

Die Teilnahme muss vor Vollendung der Haupttat einsetzen, d.h. vor Eintritt der Rechtskraft einer unvollständigen Veranlagung oder der Verjährung einer unterbliebenen Veranlagung.

### **3. Mitwirkung**

#### **3.1 Allgemeines**

Mitwirkung im Sinn von § 213 StG liegt vor, wo eine Vertreterin oder ein Vertreter bei einer Steuerhinterziehung einen erheblichen und deshalb strafbaren Tatbeitrag leistet. Es handelt sich demnach wie die Steuerhinterziehung selbst um ein echtes Sonderdelikt. Strafbar ist nur die vorsätzliche Begehung einer Mitwirkung; ferner ist der Versuch - wie bei Anstiftung und Teilnahme - nicht strafbar.

Als Täterin oder Täter kommen die gesetzlichen und vertraglichen Vertreter der steuerpflichtigen Person in Frage, also z.B. Vormund, Inhaberin der elterlichen Sorge, Treuhänder, Steuerexpertin, Rechtsanwalt, aber auch Willensvollstreckerin, Erbenvertreter oder Organ einer juristischen Person.

#### **3.2 Bewirkung**

Die Bewirkung einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn eine Vertreterin oder ein Vertreter zum Vorteil der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung begeht. Die Vertreterin oder der Vertreter benutzt die steuerpflichtige Person in mittelbarer Täterschaft als Tatausführende oder begeht die Steuerhinterziehung aus eigenem Recht in gesetzlicher Vertretung. Die steuerpflichtige Person selbst handelt also nicht strafbar.

#### **3.3 Mitwirkung im engeren Sinn**

Demgegenüber ist Mitwirkung im engeren Sinn gegeben, wenn die mitwirkende Person den Entschluss zur Steuerhinterziehung gemeinsam mit der vertretenen steuerpflichtigen Person fasst und in die Tat umsetzt. Es liegt gleichwertiges, koordiniertes Zusammenwirken mehrerer Personen, d.h. eigentliche Mittäterschaft

vor, allerdings mit unterschiedlichen Rechtsfolgen für die steuerpflichtige und für die vertretende Person. Erweist sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als nicht strafbar, ist die Vertreterin oder der Vertreter im Hinblick auf seinen Tatbeitrag wiederum wegen Bewirkens zu bestrafen (s. oben Ziff. 3.2).

## **4. Sanktion**

### **4.1 Strafe**

Anders als für die steuerpflichtige Person bemisst sich die Busse für Teilnahme und Mitwirkung nicht unmittelbar nach der hinterzogenen Steuer. Vielmehr wird ein ordentlicher Strafraum bis zu CHF 10'000.– festgelegt, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 50'000.–. Zunächst ist zu beachten, dass Anstifterin oder Gehilfe in der Regel nicht schärfer bestraft werden sollen als die steuerpflichtige Person selbst. Bei der Beurteilung der Schwere des Verschuldens ist der hinterzogene oder zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag zu berücksichtigen. Begeht die steuerpflichtige Person allerdings zum ersten Mal eine Steuerhinterziehung, während sich die Vertreterin oder der Vertreter bereits als teilnehmende oder mitwirkende Person strafbar gemacht hat, ist die Busse für letztere ohne Rücksicht auf diejenige der steuerpflichtigen Person festzusetzen.

Ein Wiederholungsfall ist dann anzunehmen, wenn jemand bereits früher eine Busse wegen einer Steuerwiderhandlung erlitten hat. Von einem Wiederholungsfall ist nicht erst dann auszugehen, wenn frühere Taten geahndet worden sind. Die Wiederholung liegt auch bereits vor, wenn die Hinterziehungsperiode mehr als ein Jahr beträgt, die teilnehmende oder mitwirkende Person für eine oder mehrere steuerpflichtige Personen also bei einer Mehrzahl von Steuerhinterziehungen gehandelt hat (KS EstV 1995/96 Nr. 21 vom 7. April 1996 S. 26).

### **4.2 Solidarische Haftung**

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung hat die teilnehmende oder mitwirkende Person nicht nur eine Busse zu bezahlen, sondern kann von der Steuerbehörde neben oder anstelle der steuerpflichtigen Person zum Schadenersatz bis zur Höhe der hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuer verpflichtet werden. Diese Haftung hat die Funktion eines Schadenausgleichs.

### **4.3 Straflose Selbstanzeige**

Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 8.



# Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren

## 1. Allgemeines

Dieser Straftatbestand ist als Übertretung ausgestaltet. Mit der Vorenthaltung von Nachlasswerten gefährdet die Täterin oder der Täter die Kontrollfunktionen des Inventars nach den §§ 182 - 188 StG.

## 2. Tatbestand

### 2.1 Objektiver Tatbestand

Strafbar ist das Verheimlichen oder Beiseiteschaffen von Nachlasswerten im Inventarverfahren. Voraussetzung ist also, dass ein solches Verfahren eröffnet ist. Verheimlicht ist ein Nachlasswert, wenn er der Inventarbehörde verschwiegen wird. Beiseitegeschafft ist er bei Entfernung aus einem der Inventarbehörde zugänglichen Raum oder Behältnis.

Als Täterin oder Täter in Frage kommen die Personen, welchen im Verfahren Mitwirkungspflichten obliegen (vgl. §§ 186 f. StG).

### 2.2 Subjektiver Tatbestand

Die Täterin oder der Täter handelt in der Absicht, Nachlasswerte der Inventaraufnahme zu entziehen. Es ist immer vorsätzliches Handeln erforderlich.

## 3. Sanktion

Die Busse beträgt bis zu CHF 10'000.–, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu CHF 50'000.– (s. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 213 Nr. 1 Ziff. 4.1).

Bei Versuch oder Gehilfenschaft ist die Busse regelmässig zu mildern.

Für die straflose Selbstanzeige vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 10.

## 4. Einzelfragen

Versuch, Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach ausdrücklicher Anordnung des Gesetzes strafbar.

Werden bei der Inventaraufnahme verheimlichte Nachlasswerte nachträglich der Inventarbehörde gemeldet, ändert dies an der grundsätzlichen Strafbarkeit nichts, kann jedoch im Rahmen der Bussenbemessung berücksichtigt werden (LGVE 2002 II Nr. 20).



## Verheiratete

Hat eine verheiratete Person eine Steuerhinterziehung begangen, sind einige Besonderheiten zu beachten. Diese rühren aus der Faktorenaddition nach § 16 Abs. 1 StG her, wonach das Einkommen und Vermögen von Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet werden.

In § 216 Abs. 1 StG wird festgehalten, dass eine steuerpflichtige Person, die in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst werden kann. Damit wird ganz einfach gesagt, dass der Grundsatz, wonach jede steuerpflichtige Person nur für die Hinterziehung eigener Steuerfaktoren gebüsst werden kann, auch für verheiratete Personen gilt, deren Einkommen und Vermögen zusammengerechnet werden.

Begeht ein Ehepaar gemeinsam eine Steuerhinterziehung zugunsten eines Ehegatten, ist zu differenzieren. Erfüllt die steuerpflichtige Person (deren Steuerfaktoren hinterzogen werden) selbst die Voraussetzungen der Täterschaft, ist die Busse wegen Steuerhinterziehung auf jeden Fall gegen diese auszusprechen. Der andere Ehegatte wird gegebenenfalls wegen Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung gebüsst. Mitwirkung liegt etwa vor bei Mittäterschaft der Ehegatten; in diesem Fall ist also die steuerpflichtige Person selbst nach § 211 StG zu büssen, die mitwirkende aber nach § 213 StG. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung im Sinn von § 213 Abs. 1 StG dar.

Auf ein Verfahren wegen Teilnahme oder Mitwirkung kann verzichtet werden, wenn sich im Gegenzug die Ehegattin und der Ehegatte damit einverstanden erklären, dass das Strafverfahren gegen sie gemeinsam durchgeführt wird. Durch gemeinsame Unterzeichnung eines Einschätzungsvorschlags werden sie anschliessend beide zur Zahlung der Busse verpflichtet. Auf diese Weise kann auf eine unnötige Untersuchung der ehelichen Verhältnisse verzichtet werden. Diese Praxis ist allerdings kaum möglich, wenn sich die Ehegatten zwischen Steuerhinterziehung und Untersuchung getrennt haben.



# Juristische Personen

## 1. Allgemeines

Juristische Personen können im Steuerstrafrecht als solche zur Verantwortung gezogen werden. Das Steuerrecht sieht vor, dass Bussen gegen die juristischen Personen selbst ausgesprochen werden.

Der Begriff der juristischen Person im Sinn von § 217 StG umfasst alle Personen und Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit, die nach § 63 StG als juristische Personen besteuert werden.

Die juristische Person kann für Steuerübertretungen im Sinn der §§ 211 - 213 StG bestraft werden.

Da die juristische Person als solche selbst nicht handeln kann, wird ihr das Handeln ihrer Organe zugerechnet, deren Verschulden sie zu verantworten hat. Auch bei der Bestrafung einer juristischen Person wird ein Verschulden vorausgesetzt, das sich im Verhalten natürlicher Personen äussert. Dieses Verschulden spiegelt sich wieder in der Strafzumessung. Im übrigen werden dort die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der juristischen Person berücksichtigt.

Der Kreis der Organe ist weit zu fassen. Unerheblich ist, ob eine Person formell Organstatus besitzt. Personen, deren Verschulden der juristischen Person zuzurechnen ist, sind nicht nur Mitglieder des Verwaltungsrats, der Direktion und der Revisionsstelle, sondern auch solche Personen, welche die Unternehmung tatsächlich leiten, indem sie z.B. Mitglieder der Verwaltung, der Direktion oder Bevollmächtigte als Strohleute benützen. Auch eine in untergeordneter Stellung tätige angestellte Person kann schuldhaft eine Hinterziehung bewirken. Der juristischen Person nicht angerechnet werden darf dagegen das Verschulden einer für sie handelnden Stellvertreterin; dieses stellt das Handeln einer Drittperson dar. Ihre Bestrafung bleibt nach § 217 Abs. 3 StG vorbehalten.

Diese Ausführungen gelten sinngemäss für den Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 208 Abs. 3 und 4 StG, der ebenfalls die Strafbarkeit juristischer Personen vorsieht.

## 2. Steuerhinterziehung

Nach § 217 Abs. 1 StG kann die juristische Person für die vollendete oder versuchte Steuerhinterziehung zum eigenen Vorteil gebüsst werden. Die Formulierung 'zum Vorteil' bedeutet, dass die Steuerhinterziehung mit Wirkung für die handelnde juristische Person begangen worden ist (vgl. Art. 181 Abs. 1 DBG). Die Sondereigenschaften für

die Begehung einer Steuerhinterziehung müssen bei der juristischen Person selbst gegeben sein. Sie selbst muss steuerpflichtig sein.

Ist das in objektiver und subjektiver Hinsicht tatbestandsmässige Vorgehen bestimmter Organe nachgewiesen, wird deren individuelles Verschulden ermittelt. Dabei ist deren Verhalten nach Massgabe ihrer jeweiligen Stellung und ihres Einflusses auf das steuerlich relevante Handeln der juristischen Person zu gewichten. Als schwer erscheint das der juristischen Person zuzurechnende Verschulden z.B., wenn mehrere Organe zusammengewirkt haben und sich deren Vorgehen geradezu als planmässig erweist.

Bei der Strafzumessung sind im übrigen die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse der juristischen Person selbst zu berücksichtigen. Eine Selbstanzeige im Sinn von § 211 Abs. 3 muss von einem Organ der juristischen Person oder von einer Vertreterin oder von einem Vertreter erklärt worden sein.

### **3. Teilnahme**

Die Voraussetzungen für eine Bestrafung einer juristischen Person wegen Teilnahmehandlungen sind in § 217 Abs. 2 StG weit formuliert. Die juristische Person braucht nämlich nicht selbst als handelnde aufgetreten zu sein. Die Bestimmung verlangt einzig, dass in ihrem Geschäftsbereich nach § 213 StG strafbare Handlungen begangen worden sind (Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Art. 181 DBG N 13).

### **4. Strafbarkeit der handelnden Person**

Personen, deren Verhalten die strafrechtliche Verantwortlichkeit der steuerpflichtigen juristischen Person ausgelöst oder dazu beigetragen hat, sind gegebenenfalls auch selber strafbar. Abs. 3 sieht nämlich vor, die Bestrafung der handelnden Organe und der Vertreterinnen und Vertreter nach § 213 StG bleibe vorbehalten. Dieser Vorbehalt bezieht sich auf alle denkbaren strafbaren Handlungen einer juristischen Person. Nach § 213 StG sind die für die juristische Person handelnden natürlichen Personen nur bei vorsätzlichem Handeln strafbar.

### **5. Straflöse Selbstanzeige**

Vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 9.

# Zuständigkeit

## 1. Grundsatz

Zuständig für die Durchführung von Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ist Dienststelle Steuern des Kantons. Dort sind diese Verfahren der Abteilung Natürliche Personen, Team Nachsteuern und Steuerstrafen zur Erledigung zugewiesen. Dieser obliegen die Einleitung der Verfahren, die Durchführung von Untersuchungsmassnahmen und die Ausfertigung der Entscheide. Ferner vertritt sie den Kanton Luzern in den Rechtsmittelverfahren vor Gerichten. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der ausgesprochenen Bussen.

Das Strafverfahren nach den §§ 218 - 222 StG, welches den Anforderungen von Art. 6 EMRK genügen muss, wird in einer ersten Phase also jeweils von einer Verwaltungsbehörde durchgeführt. Dieses Verfahren ist nicht öffentlich. Eine gerichtliche Überprüfung erfolgt gegebenenfalls im Rechtsmittelverfahren vor dem Verwaltungsgericht.

Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Luzerner Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Bussen nach DBG.

## 2. Delegation

Wie § 175 Abs. 2 sieht § 218 Abs. 2 StG aus verfahrensökonomischen Gründen vor, dass die Dienststelle Steuern des Kantons das Steuerstrafverfahren teilweise oder vollständig an die Veranlagungsbehörde delegieren kann.

Davon wird Gebrauch gemacht mit dem vereinfachten Verfahren, das vorgesehen ist, wenn in der massgebenden Zeit ein Einkommen von nicht mehr als CHF 30'000.– und ein Vermögen von nicht mehr als CHF 600'000.– hinterzogen worden ist oder hinterzogenes Einkommen und Vermögen nicht mehr als jeweils 5% des steuerbaren Einkommens und Vermögens beträgt. Ausführlichere Erläuterungen zu diesem Verfahren befinden sich im Abschnitt über die Nachsteuern (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1 Ziff. 3).

Bei versuchter Steuerhinterziehung steht unabhängig vom Deliktobetrag ein einfaches Verfahren zur Verfügung. Dieses Verfahren wird in der Regel durch die Veranlagungsbehörden durchgeführt und sieht von einer detaillierten Strafzumessung ab (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 212 Nr. 1 Ziff. 4).

Die Dienststelle Steuern des Kantons kann auch in Einzelfällen das gesamte Strafsteuerverfahren oder Verfahrensabschnitte an die Veranlagungsbehörde delegieren. Dies drängt sich insbesondere dort auf, wo diese Behörde bereits Vorarbeiten geleistet hat und über einen Fall orientiert ist. Über solche Delegationen wird jeweils im Einzelfall entschieden.

# Einleitung des Verfahrens

## 1. Voraussetzung

Die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens stellt die Erhebung einer strafrechtlichen Anklage im Sinn von Art. 6 EMRK dar. Sie ist deshalb an gewisse Voraussetzungen gebunden. Nach dem Luzerner Steuergesetz hat die Einleitung eines Strafverfahrens zu erfolgen, sobald Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vorliegen. An die Bejahung solcher Anhaltspunkte sind keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Es genügen Hinweise irgendwelcher Art, dass eine Steuerhinterziehung vorliegen kann. Es ist Sache der Untersuchung, weitere Informationen zu liefern.

Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung ist kein selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid (LGVE 1991 II Nr. 22).

## 2. Formelles

Die Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung erfolgt schriftlich. Da die Strafverfolgung verjähren kann, ist sie in aller Regel durch eingeschriebenen Brief vorzunehmen. Ausnahmsweise kann auch eine mündliche Eröffnung erfolgen. Diese ist im Protokoll festzuhalten und von der angeschuldigten Person zu unterzeichnen.

Adressat der Einleitung ist die vom Strafverfahren betroffene steuerpflichtige Person. Es genügt also nicht, der Vertreterin oder dem Vertreter allein die Einleitung des Verfahrens mitzuteilen. Diesen Personen wird allerdings regelmässig eine Kopie zugestellt. Massgebend für die Unterbrechung der Verjährung ist aber in jedem Fall die Zustellung an die steuerpflichtige Person selbst.

Parteien mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland haben auf Verlangen der Behörde im Kanton Luzern ein Zustellungsdomizil zu bezeichnen. Zustellungen an Parteien, die dieser Aufforderung nicht Folge leisten, können unterbleiben oder durch öffentliche Mitteilung im Luzerner Kantonsblatt erfolgen (§ 28 Abs. 3 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1 lit. d StG).

Bei verheirateten Steuerpflichtigen ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegenüber derjenigen Person zu eröffnen, deren Steuerfaktoren nicht vollständig versteuert worden sind. Beide Ehegatten sind in das Hinterziehungsverfahren einzubeziehen, wenn die Steuerhinterziehung noch nicht eindeutig der einen oder der anderen Seite zugeordnet werden kann oder wenn sich beide wegen Steuerhinterziehung, Teilnahme oder Mitwirkung zu verantworten haben. In jedem Fall ist die Einleitung eines Strafverfahrens gegenüber den beiden verheirateten Personen in zwei Schreiben getrennt mitzuteilen.

### 3. Inhalt

Im Schreiben an die steuerpflichtige Person wird dieser mitgeteilt, dass ein Steuerstrafverfahren eröffnet wird mit dem Hinweis, dass sie ihre Aussage und Mitwirkung verweigern kann. Damit wird sie zu einer angeklagten Person im Sinn von Art. 6 EMRK. Die vom Verfahren betroffenen Steuerperioden und der bestehende Verdacht werden in summarischer Weise zur Kenntnis gebracht.

### 4. Zeitpunkt

Grundsätzlich ist ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung spätestens dann zu eröffnen, wenn gegenüber der steuerpflichtigen Person die erste Untersuchungshandlung vorgenommen wird. Dann ermittelt die Behörde nicht mehr nur rein verwaltungsmässig, sondern hält z.B. die verdächtige Person an, betreffend eine bereits rechtskräftige Veranlagung etwa Unterlagen einzureichen oder Auskünfte zu erteilen. Droht mit der Eröffnung aber die Vereitelung der Untersuchung, so darf mit der Verfahrenseinleitung ausnahmsweise zugewartet werden, bis die Untersuchungshandlung vorgenommen worden ist.

Eine spätere Einleitung kann ausnahmsweise zulässig sein, wenn aufgrund der Umstände die unmittelbare Gefahr einer Vereitelung des Untersuchungszwecks durch die angeschuldigte Person droht. Dies ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. In einem solchen Fall ist unverzüglich nach der Vornahme der Untersuchungshandlung der angeschuldigten Person die Verfahrenseinleitung zu eröffnen und ihr Gelegenheit zu geben, sich zum Untersuchungsergebnis zu äussern und allfällige Beweisanträge zu stellen.

Die Ausdehnung des Hinterziehungsverfahrens (z.B. auf weitere Steuerperioden und Tatbestände) ist jederzeit möglich. Sie ist der angeschuldigten Person wie die Einleitung mitzuteilen.

### 5. Rechtsfolgen

Zunächst bewirkt die Einleitung eines Strafverfahrens nach § 219 StG die Unterbrechung der Verjährung der Strafverfolgung (s. LU StB Weisungen StG § 223 Nr. 1 Ziff. 4).

Weiter hat die Einleitung des Strafverfahrens Folgen für die verfahrensrechtliche Stellung der steuerpflichtigen Person. Mit der Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens gelangt diese in die Stellung einer Angeklagten im Sinn von Art. 6 EMRK, der besondere Verteidigungsrechte zugestanden werden.



# Untersuchung

## 1. Grundsätze

Im Strafverfahren gelten die Official- und die Untersuchungsmaxime. Nach der Officialmaxime hat die Steuerbehörde das Recht und die Pflicht, das Verfahren einzuleiten, dessen Gegenstand zu bestimmen und es durch Verfügung oder Urteil zu beenden. Die Untersuchungsmaxime besagt, dass die Behörde den Sachverhalt von sich aus abklärt. Sie ist verantwortlich für die Beschaffung der für den Entscheid notwendigen Unterlagen, und Beweisanträge und Sachverhaltsdarstellungen der Parteien sind für die Behörde nicht bindend.

Die Untersuchungsmaxime ist im Steuergesetz in § 220 Abs. 1 Satz 1 wiedergegeben, wonach die zuständige Steuerbehörde die erforderlichen Untersuchungen durchführt. Dabei stehen ihr die Befugnisse der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren zu. Sie kann also umfassend mündliche oder schriftliche Einkünfte einholen, Belege und Urkunden verlangen oder auch Bescheinigungen und Auskünfte Dritter verwenden. Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass die steuerpflichtige Person gestützt auf das in Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Recht, zu schweigen und nicht gegen sich aussagen zu müssen, im Strafverfahren berechtigt ist, die Auskunft zu verweigern und keine Belege einzureichen; für das Vorgehen bei gemeinsamer Durchführung des Nach- und Strafverfahrens vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 178 Nr. 1 Ziff. 1). Entsprechend ist in (reinen) Strafverfahren auch keine Busse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichtigen nach § 208 StG auszusprechen. Ebenso dürfen Beweismittel, die aus einem Nachsteuerverfahren resultieren, nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung noch Androhung einer Ermessensveranlagung erlangt wurden (§ 220 Abs. 2 StG).

Die Behörde würdigt die Beweisergebnisse nach pflichtgemäßem Ermessen. Sie berücksichtigt dabei auch das Verhalten der Parteien im Verfahren.

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen. Sie hat den Beweis für nicht versteuertes Einkommen oder Vermögen zu erbringen.

## 2. Einvernahme der angeschuldigten Person

Der angeschuldigten Person wird das rechtliche Gehör gewährt. Sie kann insbesondere verlangen, dass sie zur Tat einvernommen wird (§ 220 Abs. 1 StG). Verlangt die angeschuldigte Person selber eine Einvernahme (§ 157 Abs. 1 StG), ist eine solche auf jeden Fall durchzuführen, auch wenn sich die Untersuchungsbehörde davon nichts verspricht. Eine solche Einvernahme kann auch von Amtes wegen angeordnet werden, wenn dies für die Untersuchung notwendig ist. Besonders in komplexeren und umstrittenen Verfahren dürfte sie unumgänglich sein.

Für die Befragung der angeschuldigten Person sind die §§ 88 - 92 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 2 StG) heranzuziehen. Form und Inhalt der Vorladung richten sich nach § 27 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 1d StG). Bei der Einvernahme ist der angeschuldigten Person die zur Last gelegte Handlung in allgemeiner Weise vorzuhalten. Die Einvernahme selbst erfolgt zu belastenden und entlastenden Tatsachen.

Die Befragung kann als Parteieinvernahme nach § 88 VRG ohne oder als Beweisaussage nach § 89 VRG mit Strafdrohung von Art. 306 und 309 StGB geführt werden. Unabhängig von einer Strafdrohung ist die angeschuldigte Person immer zur Wahrheit zu ermahnen.

## **2.1 Vorladung**

Die Vorladung hat schriftlich spätestens 10 Tage vor dem angesetzten Termin zu erfolgen. Vorbehalten bleiben dringliche Fälle (§ 27 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1e StG).

Die Vorladung hat gemäss § 27 Abs. 2 VRG folgende Angaben zu enthalten:

- a. Ort und Zeit des Erscheinens
- b. Gegenstand der Einvernahme und verfahrensrechtliche Stellung des Vorgeladenen, soweit diese Angaben den Zweck des Verfahrens nicht beeinträchtigen
- c. Säumnisfolgen (§ 86 VRG)

## **2.2 Ablauf**

Bei der Einvernahme des Beschuldigten ist wie folgt vorzugehen:

1. Feststellung der Personalien (Name, Vorname, Geburtsdatum, Beruf, Heimatort bzw. Staatsangehörigkeit, Adresse, Zivilstand) bzw. Vergewisserung, dass diese mit den Angaben in der Steuererklärung übereinstimmen.
2. Orientierung über die erhobene Beschuldigung in einer für den Einvernommenen verständlichen Sprache oder unter Beizug einer Dolmetscherin oder eines Dolmetschers.
3. Ermahnung zur Wahrheit und Hinweis auf das Recht der Aussageverweigerung (Hinweis auf § 91 VRG)
4. Eigentliche Befragung zum Sachverhalt und Gewährung der Möglichkeit, zu den erhobenen Beschuldigungen Stellung zu nehmen.
5. Eventuell Konfrontation des Einvernommenen mit Personen, die widersprüchliche Angaben gemacht haben.
6. Protokollierung: Im Protokoll ist folgendes festzuhalten:

- die Einleitung gemäss Ziffer 1 - 3
- das erhebliche Ergebnis der Befragung, aufgeteilt in Fragen und Antworten evtl. auch in Berichtsform
- weitere erhebliche Äusserungen zur Sache
- die Protokollgenehmigung
- das Protokoll wird den Einvernommenen vorgelesen oder zum Lesen gegeben
- der/die Einvernehmende, der/die Protokollführer/in und der/die Einvernommene bestätigen die Richtigkeit des Protokolls mit ihrer Unterschrift
- verweigert der/die Einvernommene die Unterzeichnung, ist dies im Protokoll zu vermerken

### **2.3 Aussageverweigerung**

Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage, ohne sich auf § 91 VRG zu berufen, ist sie darauf aufmerksam zu machen, dass sie für das Nachsteuerverfahren zur Aussage verpflichtet ist (vgl. Ziff. 1). Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage immer noch, ist ihr eine Ordnungsbusse gemäss § 208 StG anzudrohen. Weigert sie sich weiter, ist androhungsgemäss eine Ordnungsbusse auszusprechen und im Bedarfsfall zu wiederholen.

## **3. Zeugeneinvernahme**

Nach § 220 Abs. 1 StG ist die untersuchende Behörde auch zur Zeugeneinvernahme nach §§ 73 - 87 VRG berechtigt. Der Zeuge steht unter der Strafdrohung von Art. 307 und 309 StGB.

### **3.1 Vorladung**

Vgl. Ziff. 2.1.

### **3.2 Einvernahme**

Für die Zeugeneinvernahme gelten § 73 ff. (i.V.m. den §§ 132 Abs. 2 und 220 Abs. 1 StG). Das eigentliche Verfahren richtet sich insbesondere nach § 81 ff. VRG (vgl. dort).

### 3.3 Teilnahme der angeschuldigten Person

Die angeschuldigte Person ist berechtigt, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen (§ 80 Abs. 1 VRG). Eine Ausnahme besteht lediglich dann, wenn die Abklärung des Sachverhalts oder die Dringlichkeit des Verfahrens es erfordern, die Zeuginnen und Zeugen in Abwesenheit der Beschuldigten einzuvernehmen (§ 80 Abs. 2 VRG).

### 3.4 Zeugenlohn

Die/der Zeugin/Zeuge hat Anspruch auf die in den Kostenverordnungen vorgesehene Entschädigung (§ 87 VRG i.V.m. §§ 132 Abs. 2 und 220 Abs. 1 StG). Danach bezieht die Zeugin bzw. der Zeuge für jedes Erscheinen CHF 20.– bis CHF 50.–. Zudem besteht ein Anspruch auf eine Reiseentschädigung, die, wenn ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand, im Ersatz der Fahrkosten (Bahn- und Schiff 2. Klasse) und sonst in einer Kilometerentschädigung besteht, wie sie den Mitgliedern staatlicher Kommissionen ausgerichtet wird. Bei erheblicher zeitlicher Inanspruchnahme, bei ausserordentlichen Auslagen und bei Verdienstaufschlag kann eine besondere Zulage bewilligt werden (vgl. analog § 42 Verordnung über die Kosten in den Zivil- und Strafverfahren, SRL Nr. 265, bzw. § 3 Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und der seiner Aufsicht unterstellten Instanzen, SRL Nr. 46).

## 4. Rechtliches Gehör

Der Anspruch einer betroffenen Person auf rechtliches Gehör stützt sich auf Art. 29 Abs. 2 BV, aber auch auf Art. 6 EMRK. Danach hat die angeschuldigte Person ein Recht auf einen Beitrag zur Wahrheitsfindung. Erste Voraussetzung dafür ist schon die Unterrichtung über die Anschuldigung in der Einleitung des Verfahrens (vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 219 Nr. 1 Ziff. 3).

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt auch das Recht auf Akteneinsicht. In § 139 ist dazu ausgeführt, dass eine betroffene Person grundsätzlich das Recht hat, Akten einzusehen, die für die Entscheidungsfindung relevant sind. Der Umfang des Anspruchs auf Akteneinsicht kann vom jeweiligen Stand eines Strafverfahrens abhängen. So darf der Untersuchungszweck nicht durch die Offenlegung von Akten vereitelt werden.

Die Akteneinsicht erfolgt ausschliesslich an selbständige Rechtsanwältinnen und -anwälte in einer Anwaltskanzlei, die einer gesetzlich geregelten Aufsichtsbehörde unterstehen (vgl. Anwaltsgesetz, SRL Nr. 280, oder vergleichbare Bestimmungen anderer Kantone). Sie haben sich durch eine schriftliche Vollmacht als Parteivertreterin oder Parteivertreter auszuweisen. Die Beschränkungen für die Akteneinsicht (siehe oben) gelten auch für die Akteneinsicht.

Die angeschuldigte Person ist in jedem Stadium des Verfahrens berechtigt, Beweisanträge zu stellen, d.h. die Erhebung von ganz bestimmten Beweisen

zu beantragen. Solche Beweise sind abzunehmen, soweit sie rechtserhebliche Tatsachen betreffen und tauglich erscheinen, solche Tatsachen auch zu beweisen. Wie gesehen ist die Einvernahme der angeschuldigten Person aber auf jeden Fall durchzuführen, wenn sie von dieser verlangt wird (§ 220 Abs. 1 StG, s. dazu oben Ziff. 2).

## **5. Besondere Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen**

Grundlage für die Anordnung besonderer Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen ist § 220 Abs. 3 und 4 StG. Diese Regelung orientiert sich an Art. 190 - 195 DBG und der Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992 (SR 642.132).

### **5.1 Schwere Steuerwiderhandlung**

Der Begriff der schweren Steuerwiderhandlung, welche erst zu besonderen Massnahmen veranlasst, ist in Übereinstimmung mit der Bundesregelung festzusetzen. Nach Art. 190 Abs. 2 DBG versteht man unter schweren Steuerwiderhandlungen insbesondere die fortgesetzte Hinterziehung grosser Steuerbeträge und die Steuervergehen. Auch der Umstand internationaler oder auch interkantonaler Verflechtung sowie die Komplexität der zu untersuchenden Vorgänge können Merkmale schwerer Steuerwiderhandlungen darstellen. Auch eine einzige Steuerhinterziehung kann aufgrund einer Würdigung der Gesamtumstände als schwere Steuerwiderhandlung qualifiziert werden. Steuerhinterziehungen müssen sich zudem auf grosse Steuerbeträge beziehen.

### **5.2 Ermächtigung**

Liegt ein begründeter Verdacht auf eine schwere Steuerwiderhandlung vor, kann die Dienststelle Steuern des Kantons besondere Untersuchungsmassnahmen nur anordnen, wenn sie die Vorsteherin oder der Vorsteher des Finanzdepartementes ausdrücklich ermächtigt hat.

### **5.3 Untersuchungsmassnahmen**

Die besonderen Massnahmen, welche gestützt auf § 220 Abs. 3 StG angeordnet werden können, sind die Schriftprobe, das Herausverlangen und Beschlagnahmen von Akten und Gegenständen sowie Hausdurchsuchungen. Dabei brauchen Akten und Gegenstände vor einer Hausdurchsuchung nicht herausverlangt zu werden. Wo Gefahr im Verzug liegt, kann ohne weiteres unmittelbar zu dieser geschritten werden. Für alle besonderen Untersuchungsmassnahmen kann die Dienststelle Steuern des Kantons die Polizei beziehen.

Wesentlicher Unterschied zum Verfahren von Art. 190 - 195 DBG ist, dass im Luzerner Verfahren nach § 220 Abs. 3 StG das Bankgeheimnis nicht aufgehoben ist. Dies geht aus dem in § 220 Abs. 2 StG enthaltenen Hinweis auf das in § 148 Abs. 2 StG genannte gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis hervor. Beschlagnahme und Hausdurchsuchung in der Wohnung einer steuerpflichtigen Person z.B. sind also möglich, nicht dagegen auf § 220 Abs. 3 StG gestützte Zwangsmassnahmen gegen deren Bank.

## **5.4 Rechtsmittel**

§ 220 Abs. 4 StG sieht gegen die Beschlagnahme und die Hausdurchsuchung die Beschwerde beim Verwaltungsgericht innert 30 Tagen vor. Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Steuergesetz und dem Verwaltungsrechtspflegegesetz (§ 128 StG mit Hinweis auf § 132 Abs. 2 StG, §§ 164 ff. StG, §§ 127 ff. VRG und §§ 148 ff. VRG). Damit Sinn und Zweck der Beschlagnahme und der Hausdurchsuchung nicht vereitelt werden, ist im Entscheid der Dienststelle Steuern des Kantons über deren Durchführung die aufschiebende Wirkung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde regelmässig auszuschliessen (§ 131 Abs. 2 VRG). Falls beim Verwaltungsgericht eine Beschwerde eingereicht wird, können die Ergebnisse der Beschlagnahme oder Hausdurchsuchung unter Siegel gelegt werden, und über deren Verwendbarkeit kann das Gericht nachträglich entscheiden.

# Entscheid

## 1. Einstellung

Wurde ein Steuerstrafverfahren eingeleitet und wird im Rahmen der Untersuchung festgestellt, dass keine Busse auszusprechen ist, wird das Verfahren durch einen formellen Entscheid der zuständigen Behörde eingestellt. Dieser Entscheid ergeht unabhängig davon, ob Nachsteuern erhoben werden oder nicht.

Auf eine schriftliche Begründung des Entscheids über die Einstellung kann verzichtet werden, wenn kein Erklärungsbedarf besteht und auf eine Kostenaufgabe verzichtet wird.

## 2. Bussenentscheid

### 2.1 Zustimmungserklärung

Reicht das Untersuchungsergebnis für eine Verurteilung der angeschuldigten Person wegen Steuerhinterziehung aus bzw. sind nur die Voraussetzungen für die Veranlagung einer Nachsteuer gegeben, wird das Ergebnis der Untersuchung in einem in Briefform gefassten Entscheid, inkl. der entsprechenden Veranlagungen (Berechnungsprotokolle), mitgeteilt. Gleichzeitig weist die Dienststelle Steuern des Kantons die angeschuldigte Person auf das Recht hin, eine Einvernahme zu verlangen, wie dies § 220 Abs. 1 StG vorsieht.

Zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens ist der angeschuldigten Person die Möglichkeit zu bieten, Zustimmungserklärungen abzugeben. Können Änderungsanträgen der angeschuldigten Person entsprochen werden, ist ihr der abgeänderte Entscheid mit einer weiteren Zustimmungserklärung zuzustellen. In den übrigen Fällen ist die angeschuldigte Person zu einer persönlichen Einvernahme vorzuladen.

In den Fällen, in denen die Zustimmungserklärung unterzeichnet zurückgesandt wird, ist auf die Ausfertigung eines ausführlich begründeten Bussenentscheids zu verzichten. Die zuvor zugestellten Unterlagen genügen den Anforderungen an einen Entscheid nach § 221 StG. Es sind keine weiteren Zustellungen an die angeschuldigte Person erforderlich.

### 2.2 Begründeter Entscheid

Sind die Voraussetzungen für eine Verurteilung der angeschuldigten Person wegen einer Steuerwiderhandlung erfüllt und erfolgt keine Zustimmung, ist sie

mit einem formellen Entscheid schuldig zu sprechen. Die Behörde hat ihren Entscheid zu begründen. Sie muss die wesentlichen Tatsachen und die rechtlichen Überlegungen wiedergeben, aus welchen die Tatbestandsmässigkeit in objektiver und subjektiver Hinsicht abgeleitet wird. Bei der Steuerhinterziehung ist beispielsweise bezüglich des objektiven Tatbestands anzugeben, welche Einkommens- bzw. Vermögensbestandteile in welchem Betrag hinterzogen worden sind. Gestützt darauf ist darzulegen, wie sich die Nachsteuer bzw. die hinterzogene Steuer und damit der Strafrahmen errechnet. Bei der Würdigung des subjektiven Tatbestands hat sich die Behörde darüber auszusprechen, ob Fahrlässigkeit oder Vorsatz vorliegt und weshalb. Geht es um die Bestrafung einer juristischen Person, müssen die schuldigen Organe und deren tatbestandsmässigen Handlungen genau bezeichnet werden. Ferner sind die Strafzumessungsgründe im einzelnen darzulegen. Schliesslich hat sich die Begründung mit den für den Entscheid wesentlichen tatsächlichen oder rechtlichen Argumenten der angeschuldigten Person auseinander zu setzen, soweit sich die Auffassung der Behörde nicht schon mittelbar aus ihren übrigen Erwägungen ergibt.

### 3. Kosten

Die Parteikosten trägt die betroffene steuerpflichtige Person stets selbst. Eine Parteientschädigung ist nicht vorgesehen.

Wird eine Busse ausgesprochen, trägt die gebüsste Person die gesamten Verfahrenskosten, also auch die amtlichen Kosten. Im Fall der Einstellung eines Strafverfahrens werden der steuerpflichtigen Person grundsätzlich keine amtlichen Kosten belastet. Die gesamten Verfahrenskosten, also auch die amtlichen Kosten, können jemandem jedoch in dem Umfang auferlegt werden, in dem sie oder er das Verfahren durch eine schuldhaft und erhebliche Verletzung von Rechtspflichten verursacht hat. Kosten für Untersuchungsmassnahmen dürfen nur auferlegt werden, soweit diese zum Verhalten der steuerpflichtigen Person vor oder während der Untersuchung in einem adäquaten Kausalzusammenhang stehen. Ein solcher ist z.B. gegeben, wenn die Strafverfolgung durch schuldhaftes Verhalten, etwa die Verletzung von Verfahrenspflichten, verursacht oder wenn die Untersuchung schuldhaft wesentlich erschwert oder verzögert worden ist, z.B. durch Nichterscheinen zu persönlichen Einvernahmen. Die beschuldigte Person muss in zivilrechtlich vorwerfbarer Weise (prozessuales Verschulden) gegen eine Verhaltensnorm verstossen und dadurch die Untersuchungsmassnahmen notwendig gemacht haben (s. dazu BGE 116 Ia 162).

Für die Kosten bei der direkten Bundessteuer vgl. Sieber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 183 DBG N 20 ff.

Die Verfahrenskosten sind Teil des Rechtsspruchs. Sie sind in den Erwägungen kurz zu begründen.



## **4. Eröffnung**

Der Straf- oder Einstellungsentscheid wird der betroffenen Person oder deren Vertreterin oder Vertreter schriftlich in der Regel mit eingeschriebenem Brief eröffnet.



## Rechtsmittel

Gegen Bussenentscheide kann innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erhoben werden. Diese ist an die Behörde zu richten, die den Bussenentscheid gefällt hat.

Im übrigen kann für die Einsprache auf die §§ 154 - 157 StG und für die Beschwerde auf die §§ 164 ff. StG verwiesen werden. Für die Kostentragung vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 221 Nr. 1 Ziff. 3.



# Verjährung der Strafverfolgung

## 1. Allgemeines

Die zeitliche Befristung für das Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung ist als Verfolgungsverjährung ausgestaltet (anders § 177 StG für die Nachsteuer).

Aufgrund der Revision des Allgemeinen Teils des Strafgesetzbuches (AT StGB), insbesondere der Aufhebung von Art. 72aStGB, mussten die Verjährungsfristen im Steuerstrafrecht angepasst werden, da das StGB keine Unterbrechnung und keinen Stillstand mehr kennt.

Zu beachten ist § 258 b StG, der als Übergangsbestimmung vorsieht, dass die Beurteilung von Straftaten, die in Steuerperioden vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB's vom 26. September 2014 (2017) begangen wurden, das neue Recht anwendbar ist, sofern dieses milder ist als das in jenen Steuerperioden geltende Recht.

Die Voraussetzungen der Verjährung sind für jede Steuerperiode und jedes Steuerjahr jeweils gesondert zu prüfen. Erfolgt vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung, tritt die Verjährung nicht ein. Da die Verjährung bei einer Verfügung innerhalb der Verjährungsfrist nicht mehr eintritt, besteht für die beschuldigte Person die theoretische Gefahr, dass das Verfahren übermässig lang andauern könnte. Dagegen steht ihr das Recht zu, sich auf das Verzögerungsverbot von Art. 8 der Bundesverfassung sowie auf das Beschleunigungsgebot von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention zu berufen.

## 2. Verjährungstabellen für die vollendete Steuerhinterziehung

Einleitung im Jahr	Steuerperioden / Steuerjahre	Verwirkung der Straf- verfolgung (altes Recht)	Verjährung (neues Recht) Erlass Bussenverfügung bis
2016	2006 ff.	2021	2016
2017	2007 ff.	2022	2017
2018	2008 ff.	2023	2018

Massgebender Stichtag für die Beachtung der Verjährungsfristen ist bei juristischen Personen jeweils der letzte Tag des in Frage stehenden Geschäftsjahres (= Steuerperiode nach § 96 Abs. 2 StG).

### **3. Verjährung bei versuchter Steuerhinterziehung**

Wurde eine Steuerhinterziehung nicht vollendet, beginnt die Verfolgungsverjährung mit dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die versuchte Steuerhinterziehung begangen wurde. Mit der Einleitung und Durchführung des Strafverfahrens kann also zugewartet werden, bis die ordentliche Steuerveranlagung abgeschlossen ist. Bei Bedarf kann die Strafverfolgung aber auch bereits während des noch offenen ordentlichen Veranlagungsverfahrens eingeleitet und durchgeführt werden.

## Bezug

Der Hinweis auf die §§ 189 ff. StG ist als abschliessend zu betrachten. Das Abverdienen der Busse durch gemeinnützige Arbeit (Art. 37 StGB) und ihre Umwandlung in eine Ersatzfreiheitsstrafe (Art. 36 StGB) sind demnach ausgeschlossen.

Der Bezug erfolgt nach § 190 StG durch die Einwohnergemeinde.





## Steuervergehen

Der Tatbestand der Steuervergehen nach kantonalem Recht entspricht den Tatbeständen von Art. 59 Abs. 1 StHG und Art. 186 f. DBG. Der unterschiedliche Wortlaut der Bestimmungen ändert daran nichts. Wesentliche Abweichungen bestehen auch nicht im Verfahrensrecht.

Der Systematik des Bundesrechts entsprechend befinden sich die Bestimmungen über die Steuervergehen im Steuergesetz selbst. Sie gelten aber auch für andere (als die im Steuergesetz enthaltenen) Steuern.

Diese Ausführungen richten sich an die Steuerbehörden und dienen als Entscheidungshilfe, wann gegebenenfalls eine Strafuntersuchung veranlasst werden soll.

Sind die Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige gegeben, erfolgt keine Strafverfolgung wegen Steuervergehen die zum Zwecke einer Steuerhinterziehung begangen wurden. Dies gilt für natürliche und juristische Personen sowie für Dritte (bei Anstiftung, Gehilfenschaft und Mitwirkung). Im Übrigen vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 2 Ziffer 11.



# Steuerbetrug

## 1. Allgemeines

Der Tatbestand des Steuerbetrugs zeichnet sich dadurch aus, dass für die Steuerhinterziehung Urkunden zur Täuschung gebraucht werden. Anders als die Steuerhinterziehung stellt der Steuerbetrug kein Sonderdelikt dar, sondern gehört zu den gemeinen Delikten, die von irgendwem begangen werden können. Mittäterschaft, Anstiftung und Gehilfenschaft nach StGB sind möglich.

Der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, da der objektive Tatbestand bereits erfüllt ist, wenn jemand falsche Urkunden zur Täuschung gebraucht. Ein Erfolg, eben die Täuschung der Steuerbehörde und damit die Hinterziehung von Steuern, ist zur Vollendung des Tatbestands nicht erforderlich. Entsprechend ist ein vollendeter Versuch des Steuerbetrugs nicht denkbar.

## 2. Objektiver Tatbestand

Steuerbetrug besteht einmal darin, dass gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden im Hinblick auf eine Steuerhinterziehung gebraucht werden.

Nach der im Schweizerischen Strafgesetzbuch enthaltenen Definition sind Urkunden 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 dem selben Zweck dient (§ 227 StG i.V.m. Art. 110 Abs. 5 StGB). Nach Art. 186 DBG zählen dazu die Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter.

Eine gefälschte Urkunde liegt vor, wenn die Täterin oder der Täter der Urkunde den Anschein gibt, sie stamme von jemandem, die oder der sie in Wirklichkeit nicht ausgestellt hat. Dies ist etwa der Fall, wenn eine Unternehmung auf Rechnungsf formularen eines Lieferanten fiktive Leistungen an sich selbst in Rechnung stellt. Von einer verfälschten Urkunde kann gesprochen werden, wenn die Täterin oder der Täter die selbst oder von einer Drittperson ausgestellte Urkunde nachträglich unberechtigterweise abändert. Dies ist z.B. der Fall, wenn die Person eine an sie selbst gerichtete Rechnung oder einen von ihr selbst erstellten Beleg (z.B. die Kopie einer Ausgangsrechnung) abändert. Um eine inhaltlich unwahre Urkunde handelt es sich, wenn die durch sie bezeugte rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet ist. Wenn z.B. eine Lieferantin auf Wunsch der steuerpflichtigen Person dieser fiktive Rechnungen ausstellt, sind diese Rechnungen zwar nicht gefälscht, wohl aber inhaltlich unwahr. Eine Buchhaltung ist inhaltlich unwahr, wenn sie die Geschäftsvorgänge nicht richtig oder nicht vollständig wiedergibt. In diesem Fall sind auch die Bilanz und die Erfolgsrechnung inhaltlich unwahr.

Damit der Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllt und das Delikt vollendet ist, muss die falsche Urkunde gebraucht werden. Ein Gebrauch der Urkunde liegt vor, wenn diese den Veranlagungs-, Steuerjustiz- oder Erlassbehörden als Beweismittel eingereicht wird. In aller Regel geschieht dies mit dem Zustellen als Beilage zur Steuererklärung, zu einem Rückerstattungsbegehren oder zu einem Erlassgesuch. In einem späteren Verfahrensstadium kann der Gebrauch aber auch so geschehen, dass zusätzlich angeforderte Unterlagen, Belege oder Bescheinigungen eingereicht werden, die falsch sind. Der Steuerbetrug ist ein Tätigkeitsdelikt, und die Tathandlung, also der Gebrauch zur Täuschung, ist bereits vollendet, bevor die Steuerbehörde ihrerseits die Steuerveranlagung vornimmt (s. oben Ziff. 1).

Als Täterin oder Täter kommt nicht nur die steuerpflichtige Person in Frage, sondern jede natürliche Person, welche die objektiven Tatbestandsmerkmale erfüllt, so z.B. der gesetzliche oder vertragliche Vertreter oder die Beauftragte einer steuerpflichtigen Person, Organe oder Angestellte einer juristischen Person. Denkbar ist auch, dass nur die Drittperson, nicht aber die steuerpflichtige Person selbst einen Steuerbetrug begeht. Aufgrund der seit 1. Oktober 2003 in Kraft stehenden Regelung ist auch die juristische Person deliktsfähig, wobei eine Zuordnung zu einem tatbestandsmässigen Handeln eines Organs nötig ist.

Anstiftung und Gehilfenschaft sind nach den allgemeinen Regeln von Art. 24 und 25 StGB (i.V.m. § 227 StG) strafbar.

### **3. Subjektiver Tatbestand**

Ein Steuerbetrug kann nur vorliegen, wenn die Täterin oder der Täter vorsätzlich handelt.

Nicht notwendig ist, dass die falsche Urkunde ausschliesslich oder primär zur Erwirkung eines Steuervorteils geschaffen wurde.

### **4. Sanktion**

Die Strafdrohung des Steuerbetrugs lautet auf Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe. Nach Art. 40 StGB beträgt die Freiheitsstrafe in der Regel mindestens sechs Monate. Soweit der Verurteilte die Geldstrafe nicht bezahlt und sie auf dem Betreibungsweg (Art. 35 Abs. 3 StGB) uneinbringlich ist, tritt an die Stelle der Geldstrafe eine Freiheitsstrafe (Art. 36 Abs. 1 StGB). Die Strafzumessung richtet sich nach den Bestimmungen des Strafgesetzbuchs, insbesondere Art. 47 ff. StGB. Des Weiteren kann eine bedingte Strafe mit einer Busse verbunden werden, die maximal CHF 10'000 beträgt.

Aus § 225 Abs. 2 StG geht hervor, dass die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung - unabhängig von der Sanktionierung des Steuerbetrugs - vorbehalten bleibt. Das Bundesgericht hat denn auch festgestellt, dass zwischen der Steuerhinterziehung und dem Steuerbetrug Idealkonkurrenz besteht (s. unten Ziff. 5). Dem Umstand, dass zwei Strafen ausgefällt werden, ist in der Strafzumessung allerdings Rechnung zu tragen. Dies unabhängig davon, ob die Zweitstrafe für die Steuerhinterziehung oder für den Steuerbetrug ausgesprochen wird.

## 5. Konkurrenzenfragen

Steuerhinterziehung und Steuerbetrug stehen in Idealkonkurrenz, d.h. sie sind nebeneinander anwendbar. Dies kommt schon in den völlig unterschiedlichen Strafdrohungen von § 211 StG und § 225 StG zum Ausdruck (s. auch Ziff. 4 oben).

Im Verhältnis zur Urkundenfälschung von Art. 251 ff. StGB kommt subjektiven Gesichtspunkten eine ausschlaggebende Bedeutung zu. Wird eine unechte oder unwahre Urkunde ausschliesslich zum Zweck der Steuerhinterziehung hergestellt oder gebraucht, liegt Steuerbetrug vor, der die Anwendung von Art. 251 StGB ausschliesst (unechte Konkurrenz). Erstrebt die Täterin oder der Täter mit der Verwendung der falschen Urkunde dagegen nicht nur einen steuerlichen Vorteil, sondern wird die Verwendung der unechten oder unwahren Urkunde auch im nicht-fiskalischen Bereich beabsichtigt oder mindestens in Kauf genommen, liegt echte Konkurrenz zwischen dem Steuerdelikt und dem gemeinrechtlichen Urkundendelikt vor. Wer eine inhaltlich unrichtige Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft erstellt, nimmt deren Verwendung im nicht-fiskalischen Bereich regelmässig in Kauf (BGE 122 IV 25); ebenso ist die falsche Beurkundung eines Grundstückkaufs regelmässig als Steuerbetrug und als Erschleichung einer falschen Beurkundung nach Art. 253 StGB strafbar.

Zu Art. 152 (unwahre Angaben über Handelsgesellschaften und Genossenschaften), 159 (ungetreue Geschäftsführung) und 163 ff. (Konkurs- und Betreibungsverbrechen oder -vergehen) StGB besteht ein Verhältnis echter Konkurrenz, da verschiedene Rechtsgüter geschützt sind.



# Veruntreuung von Quellensteuern

## 1. Allgemeines

Der Tatbestand der Veruntreuung von Quellensteuern ist das Pendant zur Hinterziehung von Quellensteuern. Er stellt im Gegensatz zum Steuerbetrug ein Sonderdelikt dar. Teilnahmehandlungen und Versuch sind nach den allgemeinen Bestimmungen des StGB denkbar (§ 227 StG).

Die Veruntreuung von Quellensteuern ist ein Tätigkeitsdelikt. Ein tatbestandsmässiger Erfolg wird weder in der Form einer Verletzung noch einer Gefährdung von Rechtsgütern vorausgesetzt.

## 2. Objektiver Tatbestand

Als Täterin oder Täter kommt für die Veruntreuung von Quellensteuern ausschliesslich die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person in Frage, also jene, welche die steuerbare Leistung schuldet. Sie ist entweder selber als Schuldnerin zur steuerbaren Leistung zum Abzug der Quellensteuer verpflichtet oder handelt als Organ einer juristischen Person, die Schuldnerin der steuerbaren Leistung ist.

Die Tathandlung besteht darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person diesen Abzug vornimmt, den abgezogenen Betrag aber für andere Zwecke verwendet. Eine solche Verwendung liegt vor, wenn die abgezogene Steuer ohne Ersatzmöglichkeit vor oder zur Zeit der Fälligkeit verbraucht wird oder wenn die Mittel so gebunden werden, dass zumindest über das Fälligkeitsdatum hinaus nicht darüber verfügt werden kann. Das Verhalten der zur Zahlung verpflichteten Person ist darauf gerichtet, den gesetzlichen Anspruch des Staates zu vereiteln. Die Ersatzfähigkeit ist gegeben, wenn die Täterin oder der Täter aus eigenen Mitteln leisten kann, nicht aber, wenn das Geld bei Dritten beschafft werden muss. Wer bei objektiver Betrachtungsweise in der Lage ist, der Zahlungspflicht im letztmöglichen Zeitpunkt nachzukommen, erfüllt den Tatbestand nicht (s.a. BGE 117 IV 82, 118 IV 30).

Im Umstand allein, dass die Verpflichtung gegenüber dem Fiskus nicht rechtzeitig erfüllt wird, liegt nicht notwendigerweise eine Veruntreuung von Quellensteuern. War die verpflichtete Person bei Fälligkeit in der Lage, die abgezogene Quellensteuer zu entrichten und ist sie es noch, kam sie ihrer Verpflichtung aber nicht rechtzeitig nach, ist der Tatbestand erfüllt, wenn jene durch ihr Verhalten den Willen ausdrückte, den Anspruch des Staates auf die Quellensteuer zu vereiteln.

Die den Steuerabzug vereitelnde Person verwendet die abgezogene Quellensteuer in ihrem oder eines anderen Nutzen, gebraucht den betreffenden Betrag also zu ihren eigenen Gunsten oder im Interesse eines Dritten.

### 3. Subjektiver Tatbestand

In subjektiver Hinsicht ist Vorsatz im Sinn von Art. 12 Abs. 2 StGB vorausgesetzt (siehe auch oben Ziff. 2 dritter Abschnitt).

### 4. Sanktion

Die Strafandrohung ist Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe. Auch hier kann eine bedingte Strafe mit einer Busse bis zu CHF 10'000 ausgesprochen werden (vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 225 Nr. 1 Ziff. 4).

### 5. Konkurrenzfragen

Im Verhältnis zur Hinterziehung von Quellensteuern nach § 211 Abs. 1b StG stellen sich kaum Konkurrenzprobleme. Jene Bestimmung bestraft die Nichterhebung der Quellensteuer (vgl. dazu LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 211 Nr. 1 Ziff. 2.1.2). Im Fall von § 226 aber wird die Quellensteuer von der geschuldeten Leistung abgezogen, dieser Betrag dann aber zweckentfremdet und damit veruntreut. Immerhin ist denkbar, dass die Schuldnerin oder der Schuldner der steuerbaren Leistung den Abzug der Quellensteuer nur teilweise vornimmt und diesen Teil veruntreut. Dann finden beide Strafbestimmungen nebeneinander Anwendung.

Veruntreuung im Sinn von Art. 138 StGB liegt regelmässig nicht vor, da der Betrag, welcher als Quellensteuer geschuldet ist, der Täterin oder dem Täter weder von der steuerpflichtigen Person noch vom Gemeinwesen anvertraut worden ist.

Missbrauch von Lohnabzügen nach Art. 159 StGB liegt ebenfalls nicht vor, da die Arbeitgeberin dort nicht Schuldnerin der Beiträge ist.

In bezug auf die ungetreue Geschäftsbesorgung nach Art. 158 Ziff. 2 StGB kann Spezialität von § 226 StG vorliegen.



## **Verhältnis zum Schweizerischen Strafgesetzbuch**

Soweit im Steuergesetz nichts anderes bestimmt wird, sind nach § 227 StG die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuchs anzuwenden. Dieses wird also subsidiär angewendet.

Zu denken ist etwa an Art. 2 Abs. 2 StGB. Danach ist nach einer Gesetzesrevision auch bei der Beurteilung einer alten Straftat das neue Recht anzuwenden, wenn dieses für den Täter das mildere ist (Grundsatz des milderen Rechts, *lex mitior*). Dabei darf eine Tat nicht teilweise nach altem und teilweise nach neuem Recht beurteilt werden.



## Verfahren

Das Strafverfahren zur Untersuchung der Steuervergehen richtet sich nach der Strafprozessordnung (SR 312.0).

Im Hinblick auf das Bundesrecht besteht eine Anzeigepflicht der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer, wenn sie vermutet, es sei ein Steuervergehen begangen worden (Art. 188 Abs. 1 DBG).



## Verjährung der Strafverfolgung

Die Strafverfolgung der Steuervergehen verjährt gemäss § 229 Abs. 1 StG fünfzehn Jahre nach der letzten strafbaren Tätigkeit. Im Unterschied zur Steuerhinterziehung richtet sich die Verfolgungsverjährung also allein nach den Handlungen der Täterin oder des Täters und nicht nach den betroffenen Steuerjahren.

Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzliches Urteil ergangen ist (§ 229 Abs. 2 StG).

Auf die Verfolgungs- und Vollstreckungsverjährung sind im übrigen die allgemeinen Bestimmungen des StGB anwendbar (§ 227 StG).