



151 Nr. 1 Vollendete Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung wird gemäss § 151 StG mit Busse bestraft, wer:

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

Das Steuergesetz unterscheidet in § 151 StG unter dem Titel der vollendeten Steuerhinterziehung demnach drei Übertretungstatbestände. Tritt beim Gemeinwesen kein Steuerausfall ein, liegt bloss versuchte Steuerhinterziehung vor (im Übrigen vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 3, 152 Nr. 1).

Eine Steuerhinterziehung nach § 151 Abs. 1 StG als Handlungsdelikt liegt dann vor, wenn eine steuerpflichtige Person den ungerechtfertigten Steuervorteil durch falsche Angaben erlangt.

Eine Steuerhinterziehung kann allerdings auch als Unterlassungsdelikt ausgeübt werden, wenn eine steuerpflichtige Person z.B. ihre Mitwirkungspflichten missachtet und ihre Steuererklärung oder Belege nicht einreicht.

2. Objektiver Tatbestand

2.1 Das strafbare Verhalten

2.1.1 Steuerhinterziehung

Bei einer Steuerhinterziehung nach § 151 Abs. 1 StG bewirkt eine steuerpflichtige Person eine Steuerverkürzung. Dieses Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen. Die Steuerverkürzung setzt voraus, dass sich ein steuerauslösender Tatbestand verwirklicht, diese Tatsache den Steuerbehörden jedoch pflichtwidriger Weise nicht bekannt gegeben wird.

So wird beispielsweise ein Nebenerwerbseinkommen als Abwart einer Liegenschaft nicht in der Steuererklärung aufgeführt. Eine Steuerhinterziehung geschieht also regelmässig, wenn die steuerpflichtige Person in den Steuerklärungen und den Beilagen dazu keine, unvollständige oder falsche Angaben macht.

Weiss eine Person oder muss sie wissen, dass sie der Steuerpflicht unterliegt und sorgt sie nicht dafür, dass sie eine Steuererklärung erhält (§ 102 Abs. 5 StG), bewirkt sie, dass die Veranlagung zu Unrecht unterbleibt. Dasselbe trifft zu, wenn beispielsweise zu Unrecht eine Streichung aus dem Steuerregister herbeiführt wird, indem mittels falscher Angaben ein fiktiver Wohnsitz mitgeteilt wird.

Zu beachten ist stets, dass die steuerpflichtige Person alles tun muss, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 101 Abs 1 StG).

Nach einer Ermessensveranlagung (§ 106 Abs. 2 StG) kann sich herausstellen, dass die Steuerfaktoren nicht vollständig erfasst worden sind. Hat die steuerpflichtige Person dies gewusst oder hätte sie dies bei gebührender Aufmerksamkeit wissen müssen und hat sie somit die mangelnde steuerliche Erfassung mitverschuldet, ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ebenfalls erfüllt.

Keine Verfahrenspflichtverletzung liegt indessen in der unzutreffenden rechtlichen Würdigung einer von der steuerpflichtigen Person deklarierten Tatsache. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die steuerpflichtige Person der Steuererklärung ein Liegenschaftsblatt eines ausländischen Grundstücks beilegt, aber in der falschen Annahme, dass diese Liegenschaft in der Schweiz keine Steuerfolgen hat, sowohl den Eigenmietwert als auch den Vermögenswert der Liegenschaft nicht einträgt.



Dasselbe gilt, wenn die Bewertung einer Tatsache als ungenügend erscheint, beispielsweise da die steuerpflichtige Person den Wert eines Gemäldes zu tief einschätzt. In diesem Fall muss für die Steuerbehörde aus den Umständen erkennbar sein, dass es sich um eine Schätzung handelt, und sie muss mittels hinreichend genauer Beschreibung des Objekts in die Lage versetzt werden, die Bewertung überprüfen zu können. In diesem Sinn erfordert die Vollständigkeit der Steuererklärung auch Angaben zu den Bewertungsgrundlagen für eine Schätzung. Für das Beispiel des Gemäldes wäre die Beilage eines Wertgutachtens sinnvoll.

Auf Grund der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person ist diese 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. Dies gilt auch für Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen, falls die steuerpflichtige Person keine Steuererklärung eingereicht hat.

2.1.2 Quellensteuergefährdung

Das strafbare Verhalten besteht bei der Quellensteuergefährdung nach § 151 Abs. 2 StG darin, dass die zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtete Person (d. h. die Schuldnerin der steuerbaren Leistung, i. d. R. also die lohnzahlende Arbeitgeberin) einen Steuerabzug vorsätzlich oder fahrlässig nicht oder nicht vollständig vornimmt. In der Praxis ist diese Bestimmung kaum relevant.

2.1.3 Bezugsverkürzung

Der Straftatbestand von § 151 Abs. 3 StG nimmt Bezug auf § 139b StG über den Erlass und § 141 StG über die Rückerstattung. Dabei liegt der Unrechtsgehalt darin, dass mittels Vorspiegelung einer in Wirklichkeit nicht vorliegenden Notlage oder eines nicht bestehenden Rückerstattungsgrunds dem Staat Gelder zu Unrecht vorenthalten werden. In der Praxis ist diese Bestimmung ebenfalls kaum relevant.

Nicht mit Strafe bedroht ist zudem das Erwirken einer ungerechtfertigten Zahlungserleichterung – in der Regel eine Stundung oder Ratenzahlungen (§ 139a StG).

2.2 Auswirkungen des strafbaren Verhaltens (Steuerverkürzung)

Bei der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von § 151 Abs. 1 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 nur 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

Für das Bestehen der Nachsteuer gemäss § 146 Abs. 1 StG ist vorausgesetzt, dass zwischen der Nichtdeklaration sowie dem Steuerausfall ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Das Verhalten der steuerpflichtigen Person muss nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet sein, einen Erfolg wie den eingetretenen herbeizuführen oder zumindest zu begünstigen.

Hat die steuerpflichtige Person folglich die ihr für das Veranlagungsverfahren gesetzlich auferlegten Deklarations-, Auskunfts- und Beweispflichten verletzt, wird der adäquate Kausalzusammenhang zur steuerverkürzenden Veranlagung nicht bereits dadurch unterbrochen, dass die Veranlagungsbehörde den Sachverhalt nicht weiter abgeklärt hat.

Anders liegt der Fall, wenn die Unklarheit oder Unvollständigkeit des als erheblich erkennbaren Sachverhalts geradezu in die Augen springen, so dass die unterbliebene Sachverhaltsabklärung als grobe Missachtung der behördlichen Untersuchungspflicht erscheint.

Im Ergebnis ist daraus zu folgern, dass im Rahmen des Nachsteuerverfahrens eine Abwägung vorzunehmen ist, ob das Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person schwerer zu gewichten ist als die fehlerhafte Veranlagungstätigkeit. Nur wenn das Fehlverhalten der Veranlagungsbehörde schwerer zu gewichten ist als dasjenige der steuerpflichtigen Person, ist vom Fehlen neuer Tatsachen oder Beweismittel auszugehen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 151 N. 26 ff.).

Im Gegensatz zum Nachsteuerverfahren ist bei der vollendeten Steuerhinterziehung keine solche Abwägung vorzunehmen. Der Kausalzusammenhang zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten der steuerpflichtigen



Person und der Steuerverkürzung wird durch das Verhalten der Steuerbehörde nicht unterbrochen. Letztlich wird mit der Steuerhinterziehungsbusse ein pflichtwidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person sanktioniert, welche durch ihre fehlerhafte Deklaration geradezu das Risiko einer Steuerhinterziehung eingegangen ist. Die Beurteilung dieses Verhaltens darf nicht davon abhängig sein, wie gut die Veranlagungsbehörde ihre Aufgaben erledigt hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 175 N. 3, 15; siehe auch BStPra Heft 8/2011, S. 349 ff., E. 7.2.2).

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 allgemeinen Strafrecht, also nach Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB.

Das Verschulden gründet auf einem inneren Vorgang bei der steuerpflichtigen Person. 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. 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 steuerpflichtige Person 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 steuerpflichtigen Person 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 geäusserten Angaben bewusst war. Es ist davon auszugehen, sie habe eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f., mit Hinweisen; BGE 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c).

Es ist das gesamte Deklarationsverhalten zu berücksichtigen. Der allgemeinen Lebenserfahrung folgend ist der auf eine Steuerverkürzung gerichtete Wille etwa dann zu bejahen, wenn jemand auf Grund einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung wissentlich eine unvollständige Steuererklärung einreicht (Roman Sieber, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 175 DBG N 31). Dasselbe gilt, wenn Einkünfte aus einem Nebenerwerb oder einer Provisionsleistung nicht in der Steuererklärung deklariert worden sind.

Wurde für mehrere Steuerjahre keine Steuererklärung eingereicht und erhebt die steuerpflichtige Person anschliessend gegen die offensichtlich falsche, zu tiefe amtliche Einschätzung keine Einsprache, ist das gesamte Verhalten der steuerpflichtigen Person als vorsätzlich zu qualifizieren (Entscheid Nr. 063/2007 des Steuergeschäfts BL vom 17. August 2007, E. 5b).

3.3 Fahrlässigkeit

Nach Art. 12 Abs. 3 StGB begeht ein Delikt fahrlässig, wer die Folge eigenen Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht (unbewusste Fahrlässigkeit) oder darauf nicht Rücksicht genommen hat (bewusste Fahrlässigkeit). Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn die steuerpflichtige Person diejenige Vorsicht nicht beachtet, zu welcher sie nach den Umständen und nach den persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist.

Unbewusst fahrlässig handelt also jene 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. Sie zählt aber darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt.

Dieses Vertrauen fehlt beim Eventualvorsatz (s. oben Ziffer 3.2). Eventualvorsatz 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 geäusserten Angaben richtig sind.

Die Fahrlässigkeit kann von der leichtesten Unaufmerksamkeit bis hin zur groben Nachlässigkeit reichen. Der Grad der Fahrlässigkeit und somit auch der Grad des Verschuldens spielt bei der Strafzumessung (s. Ziffer 4) eine erhebliche Rolle.

Ein Beispiel von leichter Fahrlässigkeit stellt die versehentliche Nichtdeklaration eines zinslosen Darlehens von insgesamt CHF 50'000 dar, wenn das übrige Wertschriftenvermögen CHF 600'000 beträgt. Bei Geschäften mit Wertpapieren ist es dem Verkäufer zuzumuten, dass er die Informationen auf den Belegen zur Kenntnis nimmt und diese in seiner Steuerdeklaration berücksichtigt, ansonsten handelt er zumindest fahrlässig (StGE 092/2008 vom 19. September 2008, E. 4d).

Grobe Fahrlässigkeit liegt demgegenüber vor, wenn im Gegensatz zum obigen Beispiel ein Darlehen von beispielsweise CHF 300'000 nicht deklariert worden ist, welches im Verhältnis zum Gesamtvermögen ein gewisses Gewicht aufweist und anlässlich der Deklaration nicht vergessen gehen sollte.

3.4 Zurechnung des Verhaltens des Vertreters

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 Fachperson 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 Vertretung beizieht. Auch in diesem Fall muss sie die Erfüllung der steuerlichen Pflichten im Auge behalten und sich wenigstens von Zeit zu Zeit bei ihrer Steuervertretung über den Stand der Steuerangelegenheit erkundigen. Fahrlässig (oder sogar vorsätzlich) handelt demnach, wer sich um die Steuerangelegenheit nicht kümmert und etwa Steuererklärungen unbesehen unterzeichnet.

Wer die Erstellung einer Buchhaltung und der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt, sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihm gemachten Angaben richtig bzw. die für ihn abgegebene Steuererklärung vollständig ist, nimmt eine Steuerhinterziehung in Kauf (BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72 S. 213 ff.).

Die steuerpflichtige Person hat für die Handlungen ihres Vertreters einzustehen, denn mit der eigenhändigen Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt sie, sich von der Richtigkeit überzeugt zu haben. Eine Schuld trifft sie allerdings nur so weit, als sie die gebotene Sorgfalt bei Auswahl, Überwachung und Instruktion des Vertreters sowie bei der Überprüfung des Arbeitsergebnisses missachtet hat (StGE 19/2000 vom 24. März 2000, E. 3c).

Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, hat sich die steuerpflichtige Person dessen schuldhaftes Verhalten anzurechnen, wenn sie in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen (BGE 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011, E. 2.4).

4. Strafzumessung

4.1 Allgemeines

Die Bemessung der Steuerbusse erfolgt, ausgehend von einer Regelbusse, grundsätzlich nach den allgemeinen Grundsätzen 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.



4.2 Strafrahmen

Der Strafrahmen ist nicht betragsmässig festgelegt. Die Steuerbusse beträgt 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 (§ 151 Abs. 3 StG). In besonderen Fällen kann auch dieser Strafrahmen noch unterschritten werden (s. unten Ziffer 4.5 und 4.6).

4.3 Strafminderung und Straferhöhung

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

Grundlage für die Strafzumessung sind die Art. 47 ff. StGB. Danach sind insbesondere das Verschulden sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Täterin oder des Täters zu berücksichtigen.

4.3.1 Verschulden

Die Schwere des Verschuldens bildet den zentralen Teil der Strafzumessung. Es wird zwischen folgenden Verschuldensgraden unterschieden:

- Leichte Fahrlässigkeit
 - Die steuerpflichtige Person war unaufmerksam beim Ausfüllen der Steuererklärung.
 - Merksatz: «Das kann einmal passieren!».
- Grobe Fahrlässigkeit
 - Die steuerpflichtige Person handelte gleichgültig und leichtfertig beim Ausfüllen der Steuererklärung.
 - Merksatz: «Das darf nicht passieren!».
- Eventualvorsatz
 - Es steht mit ausreichender Sicherheit fest, dass die steuerpflichtige Person etwas bewusst nicht deklariert hat. Mit dem Wissen um die Nichtdeklaration wird zudem angenommen, dass sie die Steuerhinterziehung zumindest in Kauf genommen hat.
 - Merksatz: «Das hat sie doch gewusst! Wer so viel mehr verdient, als sie deklariert, riskiert doch geradezu bewusst eine Steuerhinterziehung!».
- Vorsatz
 - Es steht mit ausreichender Sicherheit fest, dass die steuerpflichtige Person etwas bewusst nicht deklariert hat. Sie hat zudem regelrecht darauf hingewirkt, z.B. durch eine falsch geführte Buchhaltung.
 - Merksatz: «Das hat sie doch gewusst! Wer so handelt, macht dies doch einzig, um eine Steuerhinterziehung zu begehen!».
- Qualifiziert vorsätzliches Verhalten
 - Zum Vorsatz treten weitere, verschärfende Elemente hinzu. So handelt die steuerpflichtige Person etwa arglistig, wenn sie ein komplexes, für die Veranlagung undurchschaubares Konstrukt erstellt (sog. Lügengebäude) oder unwahre Belege verwendet (z.B. von einem Dritten ausgefüllte, gefälschte Rechnungen). Zudem wirken sich Fachkenntnisse der steuerpflichtigen Person qualifizierend aus (Treuhänder, Steuerexperte, Steueranwalt usw.).

Es gilt zu beachten, dass Vorsatz bzw. Eventualvorsatz den Ausgangspunkt der Strafzumessung darstellen. Fahrlässigkeit, entsprechend dem Schweregrad unterschiedlich, führt zu einer geringeren Bussenhöhe, qualifiziert vorsätzliches Verhalten führt zu einer höheren Busse.



4.3.2 Motiv der Tat

Zu Gunsten der steuerpflichtigen Person wirkt sich etwa aus, wenn sie sich in einer Notlage befindet (finanziell, familiär usw.). Ebenfalls strafmildernd wirkt sich ein Handeln in Abhängigkeit Dritter aus (z.B. wenn die steuerpflichtige Person vom gewalttätigen Partner dazu genötigt wird).

Strafverschärfend wirkt sich dagegen beispielsweise eine Gewinnsucht aus, d. h. das Handeln aus reiner Habgier.

4.3.3 Taterfolg

Dabei geht es um die Höhe der hinterzogenen Steuer: Relevant ist einerseits das Verhältnis des korrekt deklarierten Einkommens und Vermögens zum nicht deklarierten Anteil. Je grösser der nicht deklarierte Anteil, umso höher fällt die Steuerbusse aus.

Der absolute Betrag der hinterzogenen Steuer fliesst ebenfalls in die Bemessung mit ein, da ein eher geringer, absoluter Betrag strafmildernd wirkt.

4.3.4 Dauer der Hinterziehung

Wird nur während einer oder wenigen Steuerperioden hinterzogen, ist dies weniger schwer zu gewichten, als wenn während zehn Jahren Steuern hinterzogen worden ist.

4.3.5 Vorleben

Hat die steuerpflichtige Person noch keine Steuerhinterziehung begangen und auch ansonsten einen einwandfreien steuerlichen Leumund, so ist dies strafmildernd zu berücksichtigen.

Wurde hingegen bereits eine Steuerhinterziehung begangen, so wirkt sich dies strafverschärfend aus.

4.3.6 Verhalten nach der Tat

Strafmildernd wirkt sich aus, wenn die steuerpflichtige Person ein Geständnis ablegt, aufrichtige Reue zeigt, Einsicht in die falsche Handlungsweise darlegt oder im Verfahren bereitwillig kooperiert (z.B. durch Offenlegung weiterer Einkünfte und Vermögenswerte).

Strafverschärfend wirken sich Uneinsichtigkeit oder mangelndes Interesse an der Aufklärung der Tat aus. Blosses Schweigen darf sich hingegen nicht zum Nachteil der steuerpflichtigen Person auswirken.

4.3.7 Persönliche Verhältnisse

Strafverschärfend kann sich ein guter Bildungsstand oder eine hohe Stellung auswirken.

Strafmildernd sind beispielsweise die Bildungsferne, familiäre Verpflichtungen, fortgeschrittenes Alter oder eine angeschlagene Gesundheit zu berücksichtigen.

Schuldunfähigkeit wegen verminderter Zurechnungsfähigkeit oder Unzurechnungsfähigkeit führt im Bereich der Steuerhinterziehung wie auch im ordentlichen Strafrecht zu einer Herabsetzung der Busse, unter Umständen sogar zu deren vollständigem Wegfall (vgl. Art. 19 StGB). Auf Grund von ärztlichen Zeugnissen ist im Einzelfall deren Vorliegen zu beweisen.

4.3.8 Wirtschaftliche Verhältnisse

In den wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person spiegelt sich ihre Strafeempfindlichkeit, ist doch bei der Strafzumessung die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters zu berücksichtigen (Art. 47 Abs. 1 StGB). Der wirtschaftlich leistungsfähigeren Person ist bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen als einer weniger bemittelten, denn nur so sind beide vergleichbar 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.



4.4 Rechtliches Gehör

Bezüglich des Anspruchs der steuerpflichtigen Person auf rechtliches Gehör siehe Baselbieter Steuerbuch, Band 3, 160 Nr. 1. Gemäss § 186 StG gelten die Bestimmungen des Steuergesetzes über die Widerhandlungen und Strafen auch für die Gemeindesteuer. Der Gemeinderat hat daher der kantonalen Steuerverwaltung über jede Widerhandlung schriftlich Bericht zu erstatten. Allerdings hat er im Verfahren auch Anspruch auf rechtliches Gehör. In der Praxis orientiert die Stelle für Nach- und Strafsteuern der kantonalen Steuerverwaltung die betroffenen Gemeinden vor dem Erlass einer Nach- und Strafsteuerverfügung über die vorgesehene Bussenhöhe. Erfahrungsgemäss nehmen die Gemeinden ihr rechtliches Gehör regelmässig wahr.

4.5 Selbstanzeige

4.5.1 Funktion

Einen Strafzumessungsgrund eigenen Charakters stellt die Selbstanzeige nach § 156a Abs. 2 StG dar. Sie bildet einen Spezialfall der aufrichtigen Reue im Sinn von Art. 48 lit. d StGB.

Gemäss § 156a Abs. 1 StG ist vorgesehen, dass bei erstmaliger Selbstanzeige von einer Strafverfolgung abgesehen und demgemäss bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen keine Busse erhoben wird.

Liegt eine weitere Selbstanzeige vor, wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt, ohne dass eine weitere, differenzierte Strafzumessung erfolgt. Diese Vereinheitlichung des Strafmasses erfolgt zugunsten der Rechtssicherheit für die sich selbst anzeigenden Personen. Anzeigewillige können die Konsequenzen einer Selbstanzeige auf diese Weise leichter abschätzen. Dadurch soll bei den steuerpflichtigen Personen der Anreiz geschaffen werden, ihre Verhältnisse aus eigenem Antrieb zu bereinigen.

Ein wesentlicher Unterschied zur erstmaligen Selbstanzeige ist bei weiteren Selbstanzeigen darin zu sehen, dass für diese die strafbefreiende Wirkung für alle anderen Straftaten, welche zum Zweck der Steuerhinterziehung begangen wurden, wegfällt. Wer sich folglich wiederholt wegen Steuerhinterziehung selber anzeigt, kann dennoch zusätzlich wegen Steuerbetrugs bestraft werden (siehe § 148 Abs. 3 StG, welcher nur auf die erstmalige Selbstanzeige Bezug nimmt; Reto Sutter, Die straflose Selbstanzeige im Bereich der direkten Steuern der Schweiz, Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Stämpfli Verlag, Bern 2014, S. 160).

4.5.2 Voraussetzungen

Die Voraussetzungen für eine vollständige Selbstanzeige werden im Baselbieter Steuerbuch, Band 3, 156 Nr. 1 ausgeführt.

4.6 Besonders leichte Fälle

Der Kanton Basel-Landschaft regelt in seinem Steuerrecht den besonders leichten Fall nicht explizit, wie dies beispielsweise der Kanton Luzern in § 211 Abs. 5 StG vorsieht («In besonders leichten Fällen kann von der Erhebung einer Busse abgesehen werden»).

Dies hat zur Konsequenz, dass bei Vorliegen eines massgeblichen Verschuldens der vorgesehene Straffrahmen einzuhalten und zumindest eine Steuerbusse von einem Drittel der hinterzogenen Steuer auszusprechen ist (§ 151 Abs. 3 StG; a. A. Andreas Donatsch/Mirjam Frei, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, SteuerRevue Nr. 1/2010, S. 19, wonach auch eine Strafmilderung über den Drittel der hinterzogenen Steuer hinaus möglich sein sollte). Ist das Verschulden anlässlich der Verschuldensprüfung aber insgesamt als derart gering zu betrachten, dass nicht mehr von einem massgeblichen Verschulden gesprochen werden kann, besteht die Möglichkeit, auf die Erhebung einer Steuerbusse mangels Verschuldens ganz zu verzichten. Dies ist mit Blick auf das allgemeine Strafrecht in dieser Konstellation sogar geboten. Art. 52 StGB sieht vor, dass von einer Strafverfolgung abzusehen ist, wenn Schuld und Tatfolgen geringfügig sind. Zudem können auch die Wiedergutmachung sowie eine besondere Betroffenheit der Täterschaft den Verzicht auf eine Bestrafung zur Folge haben (Art 53 f. StGB).

4.7 Vereinfachtes Nachbesteuerungsverfahren (KM 496)

4.7.1 Allgemeines

Ab dem 1. Juli 2014 können unter bestimmten Voraussetzungen bisher nicht deklarierte Einkommens- und Vermögensbestandteile im Rahmen eines vereinfachten Verfahrens nachbesteuert werden. Das sog. «vereinfachte Nachsteuerverfahren» wurde für die Erledigung von Bagatellfällen geschaffen.



4.7.2 Voraussetzungen

Das vereinfachte Nachsteuerverfahren kann angewendet werden, wenn in der massgebenden Nachsteuerperiode (Dauer, in der Steuerfaktoren der Besteuerung entzogen worden sind, maximal aber 10 Steuerperioden) hinterzogene Einkünfte oder Vermögenswerte entdeckt werden, die:

- gesamthaft ein **Einkommen von CHF 30'000** und gesamthaft ein **Vermögen von CHF 600'000** nicht übersteigen; oder
- die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensbestandteile durchschnittlich nicht mehr als 5 % des steuerbaren Einkommens und Vermögens der massgebenden Nachsteuerperiode betragen; und
- keine Selbstanzeige vorliegt.

Die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens gelangt nur mit **schriftlicher** Zustimmung der steuerpflichtigen Person zur Anwendung. Umgekehrt hat die steuerpflichtige Person jedoch keinen Anspruch auf die Durchführung des vereinfachten Nachsteuerverfahrens. Sowohl die steuerpflichtige Person als auch die Veranlagungsbehörde können bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung, in der die entdeckten Steuerfaktoren nachbesteuert werden sollen, die Durchführung eines ordentlichen Nach- und Strafsteuerverfahrens beantragen.

4.7.3 Aufrechnung in der nächsten offenen Veranlagung

Die bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile werden von der zuständigen Veranlagungsbehörde in der nächsten offenen bzw. noch nicht rechtskräftigen Veranlagung mit einem Zuschlag von 50 % aufgerechnet. Mit diesem Zuschlag werden Verzugszinsen und allfällige Bussen pauschal abgegolten. Das Verschulden der steuerpflichtigen Person wird im vereinfachten Nachsteuerverfahren nicht näher untersucht.

4.7.4 Beispiele

Die nachfolgenden zwei Beispiele sollen das vereinfachte Nachsteuerverfahren gemäss den oben erwähnten Voraussetzungen veranschaulichen, wobei davon ausgegangen wird, dass die Steuerjahre bis 2013 in Rechtskraft erwachsen sind und das Steuerjahr 2014 noch offen ist:

a) Beispiel 1

Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen	Vermögen	
2007	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	75'000	4'000
2008	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	70'000	3'000
2009	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	75'000	3'500
2010	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2011	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'000	80'000	4'000
2012	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'500	65'000	3'500
2013	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'000	65'000	3'000
Total nicht versteuerte Werte		25'000	510'000	25'000

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren werden nicht überschritten. Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2014, und zwar wie folgt:

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
	Einkommen	Vermögen	
Total nicht versteuerte Werte	25'000	510'000	25'000
Zuschlag 50 %	12'500	255'000	12'500
Nachbesteuerung in Steuerperiode 2014	37'500	765'000	37'500



b) Beispiel 2

Jahr	Nicht versteuerte Werte	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
		Einkommen	Vermögen	
2007	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'400	70'000	3'400
2008	Nebenerwerb und Bankguthaben	3'900	75'000	3'900
2009	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	75'000	4'900
2010	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2011	Nebenerwerb und Bankguthaben	6'500	80'000	6'500
2012	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
2013	Nebenerwerb und Bankguthaben	4'900	70'000	4'900
Total nicht versteuerte Werte		35'000	520'000	35'000

Die Limiten für das vereinfachte Nachsteuerverfahren sind nur in Bezug auf das Vermögen eingehalten, nicht aber beim Einkommen. Da das bisher nicht deklarierte Einkommen der Jahre 2007 bis 2013 nicht mehr als 5 % des durchschnittlichen steuerbaren Einkommens in diesem Zeitraum ausmacht (CHF 110'000 gemäss nachfolgender Tabelle), kann auch hier das vereinfachte Nachsteuerverfahren durchgeführt werden.

	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Einkommen	
Durchschnittlich nicht versteuerte Werte 2007 bis 2013	5'000	5'000
Durchschnittliches steuerbares Einkommen 2007 bis 2013 (Annahme)	110'000	110'000

Die Aufrechnung dieser bisher nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensbestandteile erfolgt in der nächsten offenen Steuerperiode 2014 wie folgt:

	Staats- und Gemeindesteuern		Direkte Bundessteuer
	Einkommen	Vermögen	
Total nicht versteuerte Werte	35'000	520'000	35'000
Zuschlag 50 %	17'500	260'000	17'500
Nachbesteuerung in Steuerperiode 2014	52'500	780'000	52'500

5. Verheiratete

Hat eine verheiratete Person eine Steuerhinterziehung begangen, sind einige Besonderheiten zu beachten. Diese rühren aus der Faktorenaddition nach § 8 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 wird.

Gemäss § 8^{bis} Abs. 1 StG entspricht die Stellung von Personen in eingetragener Partnerschaft derjenigen von Ehegatten.

In § 159 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.

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 aber gegebenenfalls wegen Anstiftung, Helferschaft oder Mitwirkung gebüsst. Mitwirkung liegt etwa vor bei Mittäterschaft der Ehegatten; in diesem Fall ist also die steuerpflichtige Person selbst nach § 151 StG zu büssen, die mitwirkende aber nach § 153 StG. Die Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein keine Anstiftung, Helferschaft oder Mitwirkung im Sinn von § 153 Abs. 1 StG dar (§ 159 StG 3. Satz).



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ BGE 114 Ib 27 E. 3a S. 29 f., mit Hinweisen
- ➡ BGE 2A.187/2000 vom 3. November 2000, E. 3c/bb
- ➡ BGE vom 13. November 2001, publiziert in ASA 72 S. 213 ff.
- ➡ BGE 2C_29/2011 vom 16. Juni 2011, E. 2.4
- ➡ in BStPra 8/2011, 349 ff, E. 7.2.2
- ➡ StGE 19/2000 vom 24. März 2000, E. 3c
- ➡ StGE 063/2007 vom 17. August 2007, E. 5b
- ➡ StGE 092/2008 vom 19. September 2008, E. 4d, 5
- ➡ KM 496 (Vereinfachtes Nachsteuerverfahren)