



152 Nr. 1 Versuchte Steuerhinterziehung

1. Allgemeines

Gemäss § 152 StG wird, wer Steuern zu hinterziehen versucht, mit einer Busse bestraft, die zwei Drittel der bei vollendeter Begehung auszufällenden Busse beträgt.

Der grundlegende Unterschied der vollendeten zur versuchten Steuerhinterziehung ist darin zu sehen, dass kein Erfolg eingetreten ist (vgl. [151 Nr. 1](#)). Das heisst, der Versuch einer Steuerhinterziehung wurde entdeckt, bevor die Steuerveranlagung in Rechtskraft erwachsen konnte.

Der Übergang von der noch straflosen Vorbereitung hin zum bereits strafbaren Versuch einer Steuerhinterziehung ist dann erreicht, wenn die zur Tat entschlossene steuerpflichtige Person mit der Ausführung der Tat bereits begonnen hat. Zentrales Beispiel aus der Praxis ist diesbezüglich die Einreichung der Steuererklärung bei den Steuerbehörden ohne vollständige Deklaration aller Einkünfte und Vermögenswerte.

Als Beispiel einer noch straflosen Vorbereitungshandlung kann hingegen das Herstellen gefälschter Rechnungen zur Geltendmachung von Steuerabzügen angesehen werden, falls die steuerpflichtige Person vor Einreichung der Steuererklärung den Entschluss fasst, diese auf gefälschten Rechnungen basierenden Steuerabzüge letztlich doch nicht in der Steuererklärung aufzuführen und die gefälschten Rechnungen als Beilage mitzuschicken.

2. Tatbestand

2.1 Fehlender Taterfolg

Der Versuch einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die Hinterziehungshandlung der steuerpflichtigen Person noch vor Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung entdeckt wird. Der Taterfolg bleibt in diesem Fall aus, da die unvollständige Steuerveranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist und daher die zu hinterziehen versuchten Beträge im Einkommen oder Vermögen noch aufgerechnet werden können. Sobald zur Herbeiführung einer korrekten Steuerveranlagung aber nur noch das Nachsteuerverfahren zur Verfügung steht, also die Steuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist, gilt die Steuerverkürzung als vollendet.

Ansonsten kann im Hinblick auf die Voraussetzungen des objektiven Tatbestands auf die Bemerkungen zur vollendeten Steuerhinterziehung verwiesen werden (vgl. [151 Nr. 1](#)).

2.2 Subjektiver Tatbestand

Die versuchte Steuerhinterziehung ist, entsprechend dem allgemeinen Strafrecht, nur bei vorsätzlicher Begehung strafbar. Fahrlässiges Verhalten alleine genügt nicht (zur Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit vgl. [151 Nr. 1](#)). Handelt die steuerpflichtige Person fahrlässig, ist allenfalls eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss § 154 StG zu prüfen.

Die steuerpflichtige Person kann sich ihrer Verantwortung für eine vollständige Steuerdeklaration nicht dadurch entziehen, dass sie die Verantwortung für die Erstellung der Buchhaltung und der Steuererklärung einem Treuhandbüro überträgt. Wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob ihre Angaben richtig sind, keine klaren Instruktionen erteilt oder keine notwendigen Kontrollen veranlasst, nimmt sie den Versuch einer Steuerverkürzung zumindest eventualvorsätzlich in Kauf (BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72, S. 213 ff.).

3. Sanktion

Bei der versuchten Steuerhinterziehung bemisst sich die Steuerbusse nach dem zu hinterziehen versuchten Steuerbetrag. In einem ersten Schritt ist demnach die Busse zu ermitteln, welche bei vollendeter Steuerhinterziehung auszusprechen wäre (vgl. [151 Nr. 1](#)).

Nach § 152 StG ist dieser Betrag anschliessend auf zwei Drittel zu reduzieren. Der Strafraum reicht demnach von zwei Neunteln bis zum Doppelten der hinterzogenen Steuer.



4. Verfahren

Stellt die zuständige Veranlagungsbehörde fest, dass neben dem Verdacht einer versuchten Steuerhinterziehung auch der Verdacht einer vollendeten Steuerhinterziehung besteht, ist dies der Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung mit der Meldung bzw. dem Antrag zur Durchführung eines Steuerhinterziehungsverfahrens anzuzeigen.

Sind also mehrere Steuerjahre betroffen und noch nicht alle Steuerjahre in Rechtskraft erwachsen, so leitet die Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung das Verfahren sowohl betreffend der vollendeten als auch der versuchten Steuerhinterziehung ein, führt die Untersuchungen nötigenfalls unter Beizug der Veranlagungsbehörde durch und setzt die Busse fest.

5. Praxis-Beispiel

Der verheiratete Steuerpflichtige XY hat in der Steuererklärung 2015 ein Nebenerwerbseinkommen von CHF 40'000 nicht deklariert. Das deklarierte steuerbare Einkommen der Ehegatten Y beträgt CHF 60'000. Die Veranlagungsbehörde erhielt vor Eintritt der Rechtskraft der Steuerveranlagung einen Lohnausweis vom Arbeitgeber des XY zugestellt. Das nicht deklarierte Nebenerwerbseinkommen wurde von der Veranlagungsbehörde zum deklarierten Einkommen von insgesamt CHF 60'000 hinzugerechnet. Die Steuerveranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'000 wird den Steuerpflichtigen zugestellt, nach Ablauf der Einsprachefrist erwächst diese Steuerveranlagung in Rechtskraft.

Anschliessend schickt die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung zuzüglich des nicht deklarierten Lohnausweises der Stelle für Nach- und Strafsteuern bei der kantonalen Steuerverwaltung zur Prüfung, ob ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung durchgeführt werden soll. Da bei nicht deklarierten Nebenerwerbseinkünften in dieser Höhe zumindest von eventualvorsätzlichem und nicht bloss fahrlässigem Verhalten des Steuerpflichtigen auszugehen ist, wird Herrn XY nach der Berechnung des zu hinterziehen versuchten Steuerbetrags ein Einleitungsschreiben wegen versuchter Steuerhinterziehung für das Steuerjahr 2015 zugestellt.

Die zu hinterziehen versuchte Steuer wird folgendermassen bestimmt: Das deklarierte steuerbare Einkommen von CHF 60'000 würde zu einem Staatssteuerbetrag von CHF 2'313.80 führen. Das korrekt veranlagte steuerbare Einkommen von CHF 100'000 führt hingegen zu einem Staatssteuerbetrag von CHF 7'327.60. Die Differenz von CHF 5'013.80 entspräche dem Nachsteuerbetrag bzw. der hinterzogenen Steuer bei der vollendeten Steuerhinterziehung. Es wird anschliessend nach pflichtgemäsem Ermessen eine Steuerbusse von einem Drittel bis zum Dreifachen, im vorliegenden Fall beispielsweise von 100 % festgesetzt. Dies ergibt eine Steuerbusse von CHF 5'013.80, welche im Falle der vollendeten Steuerhinterziehung Anwendung finden würde. Abschliessend ist dieser Betrag gemäss § 152 StG auf zwei Drittel zu reduzieren, im Ergebnis auf CHF 3'342.

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

- ➡ BGE vom 13. November 2001; publ. in ASA 72, S. 213 ff.