



153 Nr. 1 Teilnahme

1. Allgemeines

§ 153 StG regelt unter dem Oberbegriff der Teilnahme die Anstiftung, die Gehilfenschaft sowie die Mitwirkung. Die Begünstigung einer bereits begangenen Steuerhinterziehung ist hingegen unter den Voraussetzungen von Art. 305 StGB strafbar.

2. Teilnahme

2.1 Anstiftung

Eine Anstiftung begeht, wer eine steuerpflichtige Person als Haupttäterin vorsätzlich zur Begehung einer Steuerhinterziehung bestimmt (vgl. auch Art. 24 Abs.1 StGB). Die anstiftende Person ruft bei der steuerpflichtigen Person also den Tatentschluss hervor.

Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Treuhänderin einer steuerpflichtigen Person diese zur Steuerhinterziehung anhält, indem sie beispielsweise den Vorschlag unterbreitet, gefälschte Rechnungen als Steuerabzüge mit der Steuererklärung einzureichen, um damit weniger Steuern bezahlen zu müssen.

Art. 24 Abs. 2 StGB sieht vor, dass der Versuch der Anstiftung zu einem Verbrechen als Versuch dieses Verbrechens zu bestrafen ist. Da die Steuerhinterziehung nur ein Übertretungstatbestand ist, bleibt die versuchte Anstiftung daher straflos.

Eine versuchte Anstiftung liegt beispielsweise vor, wenn sich die steuerpflichtige Person nicht dahingehend beeinflussen lässt, gefälschte Rechnungen als Steuerabzüge mit der Steuererklärung einzureichen, um damit eine Steuerhinterziehung zu begehen.

2.2 Gehilfenschaft

Gehilfenschaft ist gegeben, wenn jemand einer steuerpflichtigen Person zu einer Steuerhinterziehung vorsätzlich Hilfe leistet. Gemäss Art. 25 StGB ist nur die vorsätzliche Hilfeleistung bei Verbrechen und Vergehen strafbar. Allerdings sieht Art. 105 Abs. 2 StGB vor, dass die Gehilfenschaft in den ausdrücklich vom Gesetz vorgesehenen Fällen auch bei Übertretungen bestraft wird. Mit § 153 StG besteht eine solche Gesetzesbestimmung. Die Hilfe leistende Person leistet dabei einen wesentlichen Beitrag zur Steuerhinterziehung und fördert diese damit.

Hingegen darf der Beitrag zur Steuerhinterziehung nicht so bedeutsam sein, dass die Begehung der Steuerhinterziehung durch die steuerpflichtige Person damit steht oder fällt. Sonst liegt anstelle der Gehilfenschaft nämlich Mittäterschaft vor.

Beispiel:

Der Buchhalter einer Unternehmung unterlässt es auf Anordnung der Geschäftsleitung, einzelne Zahlungseingänge zu verbuchen. Die Treuhandstelle füllt die Steuererklärung wissentlich aufgrund der falschen Buchhaltungszahlen aus. Beide Personen leisten Gehilfenschaft, denn die Handlungen hätten auch von der Geschäftsleitung selber ausgeführt werden können, ohne dass die Begehung der Steuerhinterziehung damit steht oder fällt. Wie bei der Anstiftung bleibt auch die versuchte Gehilfenschaft straflos.

2.3 Verhältnis zur Haupttat (Steuerhinterziehung)

Die an der Steuerhinterziehung teilnehmenden Personen brauchen keine Sondereigenschaften aufzuweisen. In Frage kommen beispielsweise die vertragliche oder gesetzliche Vertretung, aber auch Angestellte oder Organe des steuerpflichtigen Unternehmens.

Die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung setzt zumindest ein tatbestandsmässiges und rechtswidriges Verhalten der steuerpflichtigen Person voraus, das heisst, die Steuerhinterziehung muss erfolgreich ausgeführt oder zumindest versucht worden sein. Allerdings erfolgt die Bestrafung der Teilnahme an einer Steuerhinterziehung ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der steuerpflichtigen Person.



Es ist also nicht vorausgesetzt, dass die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder zumindest fahrlässig gehandelt hat. Dies ist beispielsweise dann von Bedeutung, wenn es der steuerpflichtigen Person im Gegensatz zur teilnehmenden Person an der erforderlichen Urteilsfähigkeit mangelt.

Dagegen ist für die Teilnahmehandlung Vorsatz erforderlich (siehe betreffend Abgrenzung von Vorsatz und Fahrlässigkeit [151 Nr. 1](#)).

3. Mittäterschaft

3.1 Allgemeines

Mittäterschaft im Sinn von § 153 StG liegt vor, wenn die Vertreterin der steuerpflichtigen Person bei einer Steuerhinterziehung einen erheblichen und deshalb strafbaren Tatbeitrag leistet, ohne welchen die Begehung der Steuerhinterziehung steht oder fällt.

Ein solch wesentlicher Tatbeitrag liegt beispielsweise vor, wenn die Vertreterin gefälschte Rechnungen herstellt und diese in der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person als Abzüge vom steuerbaren Einkommen aufführt und nur sie selber dazu in der Lage ist. Ein anderes Beispiel liegt etwa vor, wenn der Arbeitgeber für seine Belegschaft Lohnausweise mit zu tiefem Nettolohn ausstellt. Strafbare ist nur die vorsätzliche Begehung. Zudem ist der Versuch - wie bei Anstiftung und Gehilfenschaft - nicht strafbar.

Für die Mittäterschaft kommen die gesetzliche und vertragliche Vertretung der steuerpflichtigen Person in Frage, also z.B. der Vormund, die Inhaberin der elterlichen Sorge, der Treuhänder, die Steuerexpertin, der Rechtsanwalt, die Willensvollstreckerin, der Erbenvertreter oder ein Organmitglied einer juristischen Person.

3.2 Bewirkung

Die Bewirkung einer Steuerhinterziehung liegt vor, wenn eine Vertretung zum Vorteil der steuerpflichtigen Person eine Steuerhinterziehung begeht. Die Vertretung benutzt also beispielsweise die steuerpflichtige Person in mittelbarer Täterschaft als tatusführende Person (beispielsweise, indem sie die steuerpflichtige Person mit vorgehaltener Waffe zur Unterschrift zwingt) oder begeht die Steuerhinterziehung aus eigenem Recht in gesetzlicher Vertretung (beispielsweise als Elternteil für das noch unmündige Kind). Die steuerpflichtige Person selbst handelt also nicht strafbar.

3.3 Mitwirkung

Demgegenüber ist Mitwirkung 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: Die steuerpflichtige Person wird wegen Steuerhinterziehung gemäss § 151 StG, die mitwirkende Person wird wegen Teilnahme an einer Steuerhinterziehung gemäss § 153 StG bestraft. Erweist sich das Verhalten der steuerpflichtigen Person als nicht strafbar, ist die Vertretung im Hinblick auf ihren Tatbeitrag wiederum wegen Bewirkens zu bestrafen (s. oben Ziffer 3.2).

4. Sanktion

4.1 Strafe

Anders als für die steuerpflichtige Person bemisst sich die Busse für eine Teilnahme nicht unmittelbar nach der hinterzogenen Steuer. Vielmehr wird gemäss § 153 StG ein ordentlicher Strafrahmen bis zu CHF 10'000 festgelegt. In schweren Fällen oder im Wiederholungsfall beträgt die Busse aber bis zu CHF 50'000.

Zu beachten ist, dass die teilnehmende Person in der Regel nicht härter bestraft werden soll 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 erstmals eine Steuerhinterziehung, während für die teilnehmende Person ein Wiederholungsfall vorliegt, ist dies ausschliesslich bei der teilnehmenden Person strafverschärfend zu berücksichtigen.

Ein solcher Wiederholungsfall liegt vor, wenn der teilnehmenden Person bereits früher eine Busse wegen einer Steuerwiderhandlung auferlegt worden ist.



Wer an den Steuerhinterziehungen von mehreren steuerpflichtigen Personen teilnimmt, kann für jede einzelne Teilnahmehandlung gesondert eine Busse erhalten. Hat eine steuerpflichtige Person über mehrere Steuerjahre hinweg Steuern hinterzogen, sind ihre Handlungen als eine Mehrzahl von Hinterziehungen zu betrachten, so dass auch die teilnehmenden Personen für die Teilnahme an jeder dieser Steuerhinterziehungen gesondert gebüsst werden können (Kreisschreiben Nr. 21 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 7. April 1995, S. 26).

4.2 Solidarische Haftung

Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung hat die teilnehmende Person nicht nur eine Busse zu bezahlen, sondern kann gemäss § 153 StG zusätzlich von der Steuerbehörde neben oder anstelle der steuerpflichtigen Person zur Bezahlung der hinterzogenen oder zu hinterziehen versuchten Steuer verpflichtet werden. Dies schliesst auch die Bezahlung der aufgelaufenen Verzugszinsen mit ein.

4.3 Strafflose Selbstanzeige

Gemäss § 156a Abs. 3 StG wird von einer Strafverfolgung abgesehen und entfällt die solidarische Haftung, wenn sich die mitwirkende Person erstmals selber anzeigt und zudem die Steuerhinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist und die Behörde bei der Feststellung der hinterzogenen Steuerfaktoren vorbehaltlos unterstützt.

5. Juristische Personen

Für Teilnahmehandlungen im Geschäftsbereich einer juristischen Person ist gemäss § 157 Abs. 2 StG entsprechend § 153 StG anwendbar.

6. Ehegatten

Gemäss § 159 StG wird die steuerpflichtige Person, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst. Dabei bleiben die Bestimmungen zur Teilnahme gemäss § 153 StG vorbehalten. Die Anstiftung, Hilfeleistung oder Mitwirkung bei einer Steuerhinterziehung des Ehegatten betreffend dessen Einkünfte und Vermögenswerte ist somit möglich. Die blosse Mitunterzeichnung der Steuererklärung stellt für sich allein betrachtet aber keine Teilnahmehandlung gemäss § 153 StG dar.

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

- ➡ KS ESTV Nr. 21 vom 7. April 1995