



160 Nr. 1 Nach- und Strafsteuerbehörden, Verfahren

1. Zuständigkeit

Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist nach § 160 Abs. 1 StG die kantonale Steuerverwaltung. Innerhalb der Steuerverwaltung bleibt die Zuständigkeit für das gesamte Nachsteuerverfahren bei der Nach- und Strafsteuer (Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen). Sie leitet die Verfahren ein, führt Untersuchungen durch und erlässt die Nach- und Strafsteuerverfügungen. Nicht in ihren Zuständigkeitsbereich dagegen fällt der Bezug der veranlagten Nach- und Strafsteuern. Dieser wird vom Geschäftsbereich Steuerbezug vorgenommen.

Die Ausführungen über das Verfahren nach dem Baselbieter Steuergesetz gelten auch für das Verfahren zur Festsetzung der Nachsteuern nach dem Bundesgesetz über die direkten Bundessteuer (DBG).

2. Untersuchung

2.1 Grundsätze

Im Steuerstrafverfahren 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. Beweisanträge und Sachverhaltsdarstellungen der Parteien sind für die Behörde nicht bindend.

Der Nach- und Strafsteuer stehen im Nachsteuerverfahren 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. Im Strafsteuerverfahren, welches in BL grundsätzlich zusammen mit dem Nachsteuerverfahren eingeleitet und durchgeführt wird, gilt es zu beachten, dass die steuerpflichtige Person gestützt auf das in Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention verankerte Recht das Recht hat, zu schweigen und nicht gegen sich aussagen zu müssen. Sie darf also sämtliche Auskunft verweigern und muss auch keine Belege einreichen (Entscheid des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 3. Mai 2001 i.S. J.B). Entsprechend ist in (reinen) Steuerstrafverfahren auch keine Busse wegen Verletzung von Mitwirkungspflichtigen nach § 154 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.

Die Beweisergebnisse werden nach pflichtgemäsem Ermessen gewürdigt. Dabei wird auch das Verhalten der steuerpflichtigen Person im Verfahren berücksichtigt.

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

2.2. Einvernahme der angeschuldigten Person

Der steuerpflichtigen Person wird das rechtliche Gehör gewährt. Die Gewährung des rechtlichen Gehörs erfolgt grundsätzlich zusammen mit der Einleitung des Nach- und Strafsteuerverfahrens (falls die Nachsteuerberechnungen bereits erstellt werden konnten), ansonsten bevor das Verfahren mit einer Schlussverfügung abgeschlossen wird. Die steuerpflichtige Person hat im Rahmen des rechtlichen Gehörs die Möglichkeit, sich schriftlich oder mündlich einerseits zu den Nachsteuerberechnungen und andererseits zum Verschuldensvorwurf zu äussern. Sie kann verlangen, dass sie zur Tat einvernommen wird bzw. sie kann eine mündliche Besprechung wünschen. Verlangt die angeschuldigte Person selber eine Einvernahme bzw. eine mündliche Besprechung, ist eine solche auf jeden Fall durchzuführen, auch wenn sich die Nach- und Strafsteuer 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 eine Besprechung bzw. Einvernahme unumgänglich sein.



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. Unabhängig von einer Strafdrohung ist die angeschuldigte Person immer zur Wahrheit zu ermahnen.

2.2.1 Vorladung

Grundsätzlich wird der steuerpflichtigen Person mit der Einleitungsverfügung die Möglichkeit gewährt, sich zum Vorhalt zu äussern. Oftmals meldet sich die steuerpflichtige Person entweder schriftlich oder mündlich. Es kommt aber auch vor, dass sich die steuerpflichtige Person nicht meldet und eine Einvernahme bzw. Besprechung unabdingbar ist, um den Fall korrekt abzuwickeln. Entsprechend besteht die Möglichkeit - auch wenn die steuerpflichtige Person nicht zur Mitwirkung verpflichtet werden kann - dass die Nach- und Strafsteuer die steuerpflichtige Person formell persönlich zu einer Einvernahme vorlädt. Dieser Vorladung hat die steuerpflichtige Person nachzukommen, ansonsten sie gebüsst werden kann.

Den strafrechtlichen Grundsätzen entsprechend, hat die Vorladung schriftlich spätestens 10 Tage vor dem angesetzten Termin zu erfolgen. Vorbehalten bleiben dringliche Fälle.

Die Vorladung hat mindestens folgende Angaben zu enthalten:

- Ort und Zeit des Erscheinens;
- Gegenstand der Einvernahme und verfahrensrechtliche Stellung des Vorgeladenen, soweit diese Angaben den Zweck des Verfahrens nicht beeinträchtigen;
- Säumnisfolgen.

2.2.2 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.
4. Eigentliche Befragung zum Sachverhalt und Gewährung der Möglichkeit, zu den erhobenen Beschuldigungen Stellung zu nehmen.
5. Protokollierung: Im Protokoll ist folgendes festzuhalten:
 - die Einleitung gemäss Ziffer 1 - 3;
 - das erhebliche Ergebnis der Befragung, aufgeteilt in Fragen und Antworten;
 - 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.

2.2.3 Aussageverweigerung

Verweigert die angeschuldigte Person die Aussage, 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 § 154 StG anzudrohen. Weigert sie sich weiter, ist androhungsgemäss eine Ordnungsbusse auszusprechen und im Bedarfsfall zu wiederholen.

2.3 Zeugeneinvernahme

Nach § 163 Abs.2 StG sind auch Zeugeneinvernahmen möglich. Der Zeuge steht unter der Strafdrohung von Art. 307 und 309 StGB. Zeugeneinvernahmen findet in der Praxis sehr selten statt. Meistens werden Auskünfte und Unterlagen schriftlich eingefordert.

2.3.1 Vorladung

Vgl. Ziff. 2.2.1



2.3.2 Einvernahme

Für die Zeugeneinvernahme gelten die Bestimmungen über die Schweizerische Strafprozessordnung (StPO).

2.3.3 Teilnahme der angeschuldigten Person

Die angeschuldigte Person ist berechtigt, den Zeugeneinvernahmen beizuwohnen. 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.

2.4 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.

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt auch das Recht auf Akteneinsicht. Die steuerpflichtige Person hat grundsätzlich das Recht, die Nach- und Strafsteuerakten 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 Nach- und Strafsteuerakten werden weder der steuerpflichtigen Person noch den selbständigen Rechtsanwältinnen und -anwälten zugestellt. Steuerakten dürfen nicht ausser Haus gegeben werden, da sie alle wichtigen Dokumente beinhalten. Falls die steuerpflichtige Person oder deren Vertreter bzw. Vertreterin beantragt, dass die Steuerakten kopiert und zugestellt werden, ist dies möglich, es sei denn, es handle sich um sehr umfangreiche Dossiers, wie beispielsweise bei einem Nach- und Strafsteuerverfahren. Das Kopieren der Steuerakten nimmt in solchen Fällen - ganz abgesehen von den Materialkosten - auch viel Arbeitszeit in Anspruch. Entsprechend werden für Kopien Gebühren erhoben.

Ab Kopien von über 10 Stück wird derzeit eine Gebühr von CHF 1 pro Kopie erhoben. Dabei werden die ersten 10 Stück mitgezählt; wenn also 11 Kopien gemacht werden müssen, dann sind CHF 11 in Rechnung zu stellen, wenn hingegen bloss bis zu 9 Kopien zu machen sind, wird dies noch ohne Gebühr erledigt. Dabei besteht auch eine Obergrenze von derzeit maximal CHF 300. Die Rechnungsstellung erfolgt über den Geschäftsbereich Logistik & Projekte oder der Betrag kann bar bei der Kanzlei beglichen werden. Die Erhebung von Gebühren ist den anfragenden Kunden bzw. deren Vertreterinnen und Vertretern vorher mitzuteilen.

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.

2.5 Besondere Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen

Gesetzliche Grundlage für die Anordnung besonderer Untersuchungsmassnahmen bei schweren Steuerwiderhandlungen sind Art. 190 - 195 DBG und die Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992 (SR 642.132). Zuständig dafür ist die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Die kantonale Steuerverwaltung kann die ASU ersuchen, bei schweren Steuerwiderhandlungen ein Verfahren durchzuführen.

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 interkantonalen 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.