

# Wer sich selbst erniedrigt, wird erhöht werden (Lukas 18:14) – Die Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug

Dr. Michael Beusch, Rechtsanwalt  
Vizepräsident des  
Bundesverwaltungsgerichts  
Lehrbeauftragter an der Universität Zürich

# Vom Pharisäer und Zöllner – Lukas 18:9 ff.

- 9 Er sagte aber zu etlichen, die sich selbst vermassen, dass sie fromm wären, und verachteten die andern, ein solch Gleichnis:
- 10 Es gingen zwei Menschen hinauf in den Tempel, zu beten, einer ein Pharisäer, der andere ein Zöllner.
- 11 Der Pharisäer stand und betete bei sich selbst also: Ich danke dir, Gott, dass ich nicht bin wie die anderen Leute, Räuber, Ungerechte, Ehebrecher, oder auch wie dieser Zöllner.
- 12 Ich faste zweimal in der Woche und gebe den Zehnten von allem, was ich habe.
- 13 Und der Zöllner stand von ferne, wollte auch seine Augen nicht aufheben gen Himmel, sondern schlug an seine Brust und sprach: Gott, sei mir Sünder gnädig!
- 14 Ich sage euch: Dieser ging hinab gerechtfertigt in sein Haus vor jenem. Denn wer sich selbst erhöht, der wird erniedrigt werden; und wer sich selbst erniedrigt, der wird erhöht werden.

# Zweck des Steuerstrafrechts

- Generalthema: Der Staat als Geschädigter
- Schutz des verfassungsmässigen Anspruchs des Gemeinwesens auf die Erhebung der gesetzlich vorgesehenen Steuern
- Geschütztes Rechtsgut: Ordnung, welche die Durchsetzung des Steueranspruchs gewährleisten soll: Verhindert werden sollen Steuerausfälle, angestrebt wird die gesetzmässige, gleichmässige und "gerechte" Verteilung der Steuerlast. Erreicht werden sollen diese Ziele zum einen, indem die Pflichtigen durch Androhung von Sanktionen zur Erfüllung der ihnen auferlegten Pflichten angehalten werden (präventiver Zweck des Strafschutzes), zum anderen, indem das in einer allfälligen Widerhandlung liegende Unrecht abgegolten wird (repressiver Zweck des Strafschutzes).

# Gliederung des Referates

1. Präliminarien
2. Das Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts
3. Die einzelnen Tatbestände  
(Steuerhinterziehung und Steuerbetrug)
4. Problempunkte
5. Fazit und Ausblick

# Ein einfacher Fall ...

*Anna Meier ist Alleinaktionärin und Verwaltungsratspräsidentin der Rütli Restaurant AG mit Sitz in Brunnen/SZ. Die Gesellschaft betreibt dort das beliebte Ausflugsrestaurant "Rütli,, in dem zahlreiche Hochzeitsessen und Bankette stattfinden. Anna Meier ist stets gerne bereit, bei Barzahlung einen Rabatt zu gewähren, der dann besonders grosszügig ausfällt, wenn der Zahlende auf eine Quittung verzichtet. In solchen Fällen lässt Anna Meier höchstens die Hälfte der Zahlung als Einnahme buchen. Als Buchungsbeleg dient die Kopie einer von ihrem Buchhalter Hans Müller (wohnhaft in Weggis/LU) nachträglich angefertigten Rechnung über den verbuchten Betrag mit Quittungsvermerk von Anna Meier. Vom nicht verbuchten Betrag erhält Hans Müller einen "Bonus"; den Rest zahlt Anna Meier bar auf ein privates Konto bei der Allgemeinen Regionalbank ein. Erfolgsrechnung und Bilanz der Rütli Restaurant AG werden von Hans Müller erstellt. Auf diese Jahresrechnungen beruft sich jeweils die Gesellschaft gegenüber den Steuerbehörden.*

*Anna Meier verheimlicht den Steuerbehörden die Existenz ihres Kontos bei der Allgemeinen Regionalbank. Hans Müller deklariert die "Boni" nicht als Einkünfte, und Anna Meier sorgt dafür, dass diese auch nicht in dem von ihr unterzeichneten Lohnausweis erscheinen.*

**Frage:** *Welche Steuerdelikte fallen in Betracht? Wie und vor welchen Behörden läuft das gesamte Verfahren ab?*

# Das Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts

- Steuerstrafrecht in einzelnen Gesetzen verteilt
- Schweizerischen Steuerstraf(verfahrens)rechtsordnung auch im Jahr 2011 immer noch ein eigentliches Gestrüpp -> Bericht einer Expertenkommission ortete im Jahre 2004 noch keinen Handlungsbedarf
- Zwei Steuerstrafrechtssysteme:
  - Dasjenige der von Bundesorganen vollstreckten Bundessteuern, darunter Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Zölle
  - Dasjenige von DBG und StHG
- Gründe?

Internationale Amts- und Rechtshilfe; wird nach lange Jahre geltender Auffassung der Schweiz nicht gewährt bei „blossen“ Hinterziehungen, sondern nur bei „Tax fraud (and the like)“; indessen: Änderung der Abkommenspolitik. Folgt Änderung der internen Steuerstrafrechtsordnung?

# Neue Abkommenspolitik der Schweiz

- Ursprünglich nur sog. kleine Amtshilfe (zur Durchführung der DBA); Vorbehalt zu Art. 26 OECD-Musterabkommen (Informationsaustausch) -> Schutz des Bank(kunden)geheimnisses
- Ausnahmen: DBA USA (seit 1951: Tax Fraud and the Like), DBA Deutschland (seit 2002 Steuerbetrug) und Norwegen (seit 2005)
- Änderung der Abkommenspolitik am 13. März 2009 (zusammen mit A und LUX)
- Amtshilfe für alles, was für ersuchenden Staat „forseeably relevant“; sog. grosse Amtshilfe
- Zahlreiche neue DBA in diesem Sinn abgeschlossen; erste Ersuchen bald zu erwarten; Diskussion um Genauigkeit der Identifikation des Dateninhabers
- Amtshilfe mithin auch bei (vermuteter) Steuerhinterziehung

# Rechtsquellen

## Materielles Steuerstrafrecht

- Kantonale Steuergesetze (harmonisiert StHG)
- Bundessteuergesetze (DBG, MWSTG, VStG, StG, AStG, MinöStG, SVAG, ZG)
- Bundesstrafgesetze (StGB, VStrR)

## Formelles Steuerstrafrecht

- Auf Verfassungsstufe (BV, EMRK)
- Bundesgesetze (StGB, STPO, VStrR, SGG, BStP, BGG)
- Kantonale Gesetze (Gerichtsorganisationsgesetze)

# Steuerdelikte

## Steuerübertretungen

- Verfahrenspflichtverletzung (StHG, DBG)
- Steuergefährdung (MWSTG, VStG, StG)
- Steuerhinterziehung (StHG, DBG, MWSTG, VStG, StG)

## Steuervergehen

- Steuerbetrug (StHG, DBG)
- Veruntreuung von Quellensteuern (StHG, DBG)
- Abgabebetrug (MWSTG, VStG, StG -> VStrR)
- Urkundenfälschung (MWSTG, VStG, StG -> VStrR)

# Steuerstrafverfahren

## Administrativverfahren

- kantonale Steuerbehörden
  - nach kant. Recht (kant. Steuerübertretungen, StHG)
  - nach DBG (Steuerübertretungen des DBG)
- EStV nach VStrR (alle Steuerdelikte von VStrR, MWSTG, VStG, StG bei Bestrafung mit Busse)

## Strafprozess

- kantonale Strafbehörden und -gerichte
  - nach eidgenössischen Strafprozessrecht (Steuervergehen des kant. Rechts bzw. StHG, DBG)
  - mit Untersuchung durch die EStV nach VStrR (Steuervergehen des VStR, sofern Freiheitsstrafe beantragt)
- Bundesstrafgericht

# Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG)

- 1 Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist,  
wer als zum Steuerabzug an der Quelle Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt,  
wer vorsätzlich oder fahrlässig eine unrechtmässige Rückerstattung oder einen ungerechtfertigten Erlass erwirkt,  
wird mit Busse bestraft.
- 2 Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden.
- 3 Zeigt der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung an, bevor sie der Steuerbehörde bekannt ist, so wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt.

# Steuerbetrug (Art. 186 DBG)

- 1 Wer zum Zwecke einer Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175–177 gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Lohnausweise und andere Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht,  
wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 30 000 Franken bestraft.
- 2 Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten.

# Ausgewählte Problemkreise

- Steuerhinterziehungsverfahren oft mit Nachsteuerverfahren verknüpft: Nemo tenetur... (Art. 153 Ibis und 183 Ibis DBG)
- Die Bestrafung wegen Steuerhinterziehung bleibt vorbehalten (Art. 186 Abs. 2 DBG).: Ne bis in idem
- Strafzumessung

# Ausblick

- Von beiden Räten überwiesene Motion 10.3493:  
„Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes“  
„Der Bundesrat wird beauftragt, eine umfassende Revision des eidgenössischen Steuerstrafrechtes vorzuschlagen. Die Leitlinie bleibt das bestehende traditionelle, spezifisch schweizerische Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat. Weiterhin soll grundsätzlich zwischen den Kategorien Steuerbetrug und Steuerhinterziehung unterschieden werden, ihre Abgrenzung aber namentlich auch nach der materiellen Schwere des Steuerdeliktes erfolgen. Zentrale Elemente der Revision sollen zudem die Vereinheitlichung und Vereinfachung von Verfahren und Strafsanktionen über alle Steuer- und Abgabenerlasse hinweg sowie explizite Verfahrensgarantien sein.“
- Gleichbehandlung der kantonalen Steuerbehörden mit den ausländischen?

# Ausgewählte Literatur

- Behnisch Urs R./Capus Nadja, Erneuter Renovationsbedarf im Steuerstrafrecht, insbesondere auch bei der internationalen Kooperation, ZSR 2010 I 569 ff.
- Donatsch Andreas, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1991/92) 293 ff.
- Donatsch Andreas, in Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bände I/2a und I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, zu Art. 186-195 DBG
- Sieber Roman, in Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bände I/2a und I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, zu Art. 174-185 DBG