
Verletzung von Verfahrenspflichten

1. Tatbestand

Der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 247 StG macht sich schuldig, wer trotz Mahnung einer im Steuergesetz genannten Pflicht oder einer von den Steuerbehörden aufgrund des Gesetzes getroffenen Anordnung nicht nachkommt. Die Verletzung von Verfahrenspflichten ist sowohl bei vorsätzlicher als auch fahrlässiger Begehung strafbar. Objektive Strafbarkeitsbedingung ist die vorangehende Zustellung einer Mahnung an den Verfahrenspflichtigen. In der Mahnung wird dem Pflichtigen eine letzte Frist zur Nachholung der versäumten Verfahrenshandlung gewährt und eine Busse für den Unterlassungsfall angedroht. Nicht strafbar sind jedoch der Versuch, die Gehilfenschaft sowie die Anstiftung zur Verletzung von Verfahrenspflichten.

Die Verfahrenspflichten sind in Art. 168 ff. StG umschrieben. Dazu gehören insbesondere die allgemeine Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung und der entsprechenden Beilagen, verschiedene Auskunft- und Bescheinigungspflichten sowie das Erfüllen von Auflagen der Steuerbehörden, soweit sie gesetzeskonform, notwendig, geeignet und angemessen sowie in sachlicher und zeitlicher Hinsicht ausreichend klar bestimmt und zumutbar sind. Selbständigerwerbende und juristische Personen müssen ausserdem die steuerlichen Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflichten erfüllen (Art. 169 Abs. 3 StG).

Das Nichteinreichen von Belegen zum Nachweis von Auslagen, für die ein Abzug beansprucht wird (z.B. Krankheitskosten, freiwillige Zuwendungen, Weiterbildung), stellt keine strafbare Verletzung von Verfahrenspflichten dar. Nach der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung, wonach steuermindernde Tatsachen vom Pflichtigen nachzuweisen sind, wird in solchen Fällen lediglich der geltend gemachte Abzug verweigert. Hat der Steuerpflichtige den fraglichen Abzug wider besseres Wissen beansprucht, kann allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegen (vgl. StB 248 Nr. 1).

Vor einer Ermessensveranlagung wird in der Regel der Versuch unternommen, den Steuerpflichtigen durch mindestens eine Busse zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten zu bewegen. Liegt ein schwerwiegender oder ein Wiederholungsfall vor, wird unter Umständen nur eine einzige Busse am oberen Ende des Strafrahmens ausgesprochen, etwa in Fällen besonderer Renitenz oder geringer Strafempfindlichkeit.

Da im Nachsteuerverfahren die gleichen Mitwirkungspflichten gelten wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren, ist die Verhängung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten auch im Nachsteuerverfahren zulässig. Wird allerdings einem Nachsteuerpflichtigen eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten oder eine Ermessensveranlagung angedroht, so dürfen die dadurch beschafften Beweismittel in einem nachfolgenden Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwendet werden (Art. 259 Abs. 2 StG).

2. Strafbare Personen

Bei natürlichen Personen trifft die Strafe den, der seine Verfahrenspflichten verletzt hat. Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, dass der Steuerpflichtige seine Steuerangelegenheiten durch einen Vertreter besorgen lässt (bezügl. juristische Person SGE 2001 Nr. 24). Aufgrund des im Steuerstrafrecht geltenden Verschuldensprinzips kann der Steuerpflichtige jedoch den Beweis antreten, dass er den Vertreter gehörig instruiert und dessen Handlungen angemessen überprüft und überwacht hat. Gelingt ihm dieser Sorgfaltsbeweis, so bleibt er straffrei (StB 167 Nr. 2).

Bei gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten wird in der Veranlagungspraxis nur eine Busse ausgesprochen (StB 20 Nr. 1). Erhebt einer der beiden Ehegatten gegen diese Busse Einsprache (Art. 256 Abs. 3 StG), wird im anschliessenden Untersuchungsverfahren (Art. 257 Abs. 2 StG) die Strafwürdigkeit jedes einzelnen Ehegatten nach dessen persönlichem Verschulden geprüft. Die gemeinsame Steuerpflicht kann sich dabei bezüglich des Strafmasses auswirken.

Natürliche Personen, die eine ihnen obliegende Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht verletzen (Art. 172 ff. StG), sind ebenfalls strafbar.

Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, wird die juristische Person gebüsst (Art. 254 StG, SGE 2001 Nr. 24).

3. **Strafbemessung**

Die Verletzung von Verfahrenspflichten wird mit einer Busse bis Fr. 1'000.--, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis Fr. 10'000.-- bestraft (Art. 247 StG).

Die Busse richtet sich nach dem Verschulden sowie den persönlichen Verhältnissen der Person, welche vorsätzlich oder fahrlässig Verfahrenspflichten verletzt. Das Verschulden einer juristischen Person richtet sich nach dem Verschulden der für sie handelnden natürlichen Personen. Mit zu berücksichtigen sind insbesondere die Strafempfindlichkeit sowie die finanzielle Situation der gebüsst Person. Bei wiederholter Verletzung von Verfahrenspflichten betreffend die gleiche Steuerperiode (juristische Personen betreffend die gleichen Abschlüsse / Quellensteuer betreffend die gleichen Abrechnungen) kann der Steuerpflichtige mehrfach gebüsst werden. Erfüllt ein Steuerpflichtiger die ihm obliegenden Verfahrenspflichten trotz Busse nicht, können ihm weitere – verschärfte – Bussen auferlegt werden, solange objektiv damit gerechnet werden kann, dass sich der Steuerpflichtige dadurch zur Erfüllung seiner Pflichten bewegen lässt. Das wiederholte Ausfällen von Bussen muss allerdings verhältnismässig bleiben (SGE 2000 Nr. 5 und 20). Unzulässig wäre es demnach, ohne vernünftigen Grund immer wieder die gleiche Aufforderung zu erlassen. Dies würde vor allem dann zutreffen, wenn der Pflichtige auf die Unmöglichkeit der Beibringung der verlangten Unterlagen verweist. Kann aber angenommen werden, verstärkter Druck in Form einer weiteren und höheren Busse werde die erwünschte Wirkung zeigen, lassen sich bis zu drei Bussen, in Ausnahmefällen sogar eine 4. Busse rechtfertigen - so etwa dann, wenn der Pflichtige ohne weiteres in der Lage ist, die gewünschten Unterlagen beizubringen.

Liegt kein schwerer Fall oder Wiederholungsfall vor, so gelangt in der Veranlagungspraxis folgende Bussenabfolge zur Anwendung:

- | | |
|-----------|--------------|
| 1. Busse: | Fr. 250.-- |
| 2. Busse: | Fr. 500.-- |
| 3. Busse: | Fr. 1'000.-- |

Die Übertretung ist als schwerer Fall zu würdigen, wenn eine sachgerechte Veranlagung ohne ordnungsgemässe Mitwirkung des Pflichtigen nicht oder nur sehr erschwert möglich ist. Darunter fallen etwa Selbständigerwerbende, die keine Unterlagen einreichen und demnach nur mit grossen Schwierigkeiten eingeschätzt werden können, insbesondere wenn Vergleichszahlen fehlen. Des Weiteren erscheint eine Verfahrenspflichtverletzung umso schwerwiegender, je grösser der mutmassliche Betrag an Steuerfaktoren ist, bezüglich dessen der Sachverhalt durch Verschulden des Mitwirkungspflichtigen nicht zuverlässig ermittelt werden kann. Erschwerend wirken kann schliesslich auch eine besonders verwerfliche Verhaltensweise des zur Mitwirkung Verpflichteten, wobei darauf zu achten ist, dass nicht bei der Wür-

digung des Verschuldens des Täters die verwerfliche Verhaltensweise ein zweites Mal straf erhöhend berücksichtigt wird (SGE 2000 Nr. 20). Liegen der Steuerbehörde Unterlagen vor oder kann sie sich solche, die es ihr erlauben, eine sachgemässe Ermessensveranlagung durchzuführen, beschaffen, kann nicht von einem schweren Fall ausgegangen werden.

Ein Wiederholungsfall liegt vor, wenn der Pflichtige schon in einer früheren - nicht aber betreffend der jetzigen - Steuerperiode wegen einer Pflichtverletzung bestraft werden musste. Kann über mehr als eine Steuerperiode und damit über Jahre hinweg eine sachgerechte Veranlagung nicht vorgenommen werden, so liegt ein qualifizierter Tatbestand vor, den der Gesetzgeber als Wiederholungstat schärfer ahnden wollte (SGE 2000 Nr. 20 und 1999 Nr. 7).

In der Veranlagungspraxis ergibt sich bei schweren Fällen oder Wiederholungsfällen folgende Bussenabfolge:

- | | |
|-----------|--------------|
| 1. Busse: | Fr. 500.-- |
| 2. Busse: | Fr. 1'500.-- |
| 3. Busse: | Fr. 3'000.-- |

Um dem Einzelfall gerecht zu werden, sind Abweichungen von der geschilderten Bussenabfolge durchaus zulässig.

Bei geringem Verschulden oder voraussichtlich bescheidener Bedeutung der geforderten Verfahrenshandlung für die Veranlagung kann dagegen auch auf eine Busse verzichtet werden.

4. Verfahren

Ist aufgrund der Akten und vorläufiger Abklärungen davon auszugehen, dass Verfahrenspflichten trotz Mahnung verletzt wurden, so erlässt das Kantonale Steueramt (der zuständige Steuerkommissär) eine Bussenverfügung (Art. 256 Abs. 1 StG). In dieser Verfügung wird dem Fehlbaren die ihm zur Last gelegte Handlung und die Höhe der Busse mitgeteilt. Ebenso wird er auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen sowie auf die Möglichkeit der schriftlichen Einsprache an das Kantonale Steueramt innert 30 Tagen hingewiesen. Das Verfahren ist kostenfrei (Art. 256 Abs. 2 StG).

Erhebt der Fehlbare keine Einsprache oder zieht er die Einsprache vor Erlass eines Strafbefehls zurück, so wird die Bussenverfügung rechtskräftig (Art. 256 Abs. 3 StG). Sie stellt einen definitiven Rechtsöffnungstitel dar.

Erhebt der Fehlbare form- und fristgerecht Einsprache, so eröffnet die Rechtsabteilung / Verfahrensbussen des Kantonalen Steueramtes ein Untersuchungsverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 257 Abs. 2 StG). Im Rahmen dieses Untersuchungsverfahrens werden die genauen Umstände der Pflichtverletzung, das Verschulden, die Strafempfindlichkeit sowie die finanzielle und persönliche Situation des Fehlbaren abgeklärt. Dabei wird primär auf die bereits vorhandenen Unterlagen, die in der Einsprache vorgebrachte Begründung sowie die neu eingereichten Beweismittel abgestellt. Bei Bedarf werden weitere Untersuchungshandlungen vorgenommen (Art. 259 StG). Anschliessend wird das Untersuchungsverfahren abgeschlossen, indem entweder die Busse aufgehoben oder ein Strafbefehl mit voraussichtlicher Bussenhöhe in Aussicht gestellt wird. In letzterem Fall wird auch auf die Straf bemessungsfaktoren eingegangen. Gleichzeitig wird dem Fehlbaren eine angemessene Frist eingeräumt, um sich zur in Aussicht genommenen Verfahrenserledigung zu äussern (rechtliches Gehör). Die Frist beträgt in der Regel 14 Tage, bei komplexen Sachverhalten oder schwierig zu beschaffenden Unterlagen wird sie entsprechend verlängert.

Abgeschlossen wird das Untersuchungsverfahren entweder durch Aufhebung der Busse oder durch einen Strafbefehl, welcher dem Fehlbaren die ihm zur Last gelegten Handlungen, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel und die Höhe der Busse bezeichnet. Dem Fehlbaren werden für das Untersuchungsverfahren - ausser im Falle der vollständigen Aufhebung der Busse - Kosten auferlegt (Art. 262 StG).

Gegen den Strafbefehl kann der Fehlbare innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben. Das Kantonale Steueramt überweist die Einsprache zusammen mit den Akten zwecks gerichtlicher Beurteilung an die Verwaltungsrekurskommission (Art. 264 f. StG). Der Strafbefehl gilt als Anklageschrift (Art. 265 Abs. 2 StG).

Die Verwaltungsrekurskommission ergänzt von sich aus oder auf Antrag der Parteien die Untersuchung und lädt anschliessend zu einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung. Zur Wahrung wesentlicher öffentlicher oder privater Interessen kann die Verwaltungsrekurskommission die Öffentlichkeit von den Verhandlungen ganz oder teilweise ausschliessen. Die Urteilsverkündung ist jedoch zwingend öffentlich (Art. 267 StG). Das Rekursverfahren richtet sich primär nach Art. 266 ff. StG, subsidiär nach den Bestimmungen des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRP).

Als weitere Rechtsmittel gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission stehen zuerst die Beschwerde an das Verwaltungsgericht (Art. 270 StG) und später allenfalls die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht (Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz) offen.