
Vollendete Steuerhinterziehung

1. Objektiver Tatbestand

1.1 Vollendete Steuerhinterziehung, sog. Steuerverkürzung

Einer Steuerhinterziehung gemäss Art. 248 Abs. 1 alinea 1 StG macht sich schuldig, wer bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Strafbar ist mit andern Worten, wer unrichtige (also unwahre oder unvollständige) Angaben macht oder Tatsachen verschweigt, die für eine gesetzeskonforme Veranlagung erheblich sind. Dazu zählen insbesondere die Nichtdeklaration von Einkünften und Vermögenswerten, aber auch das Verschweigen anderer steuererheblicher Tatsachen (z.B. Vorhandensein eines Wohnsitzes oder einer Betriebsstätte). Das Vorgehen des Hinterziehers verletzt immer auch die Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren (Art. 168 ff. StG). Der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 247 StG wird jedoch durch die Hinterziehung konsumiert. Der Hinterziehungstatbestand ist erfüllt, wenn die Steuerverkürzung tatsächlich eingetreten ist. Es handelt sich somit um ein sogenanntes Erfolgsdelikt. Wird die Hinterziehung noch im Veranlagungsverfahren aufgedeckt, liegt allenfalls eine versuchte Steuerhinterziehung gemäss Art. 249 StG vor.

Zwischen dem strafbaren Verhalten des Steuerpflichtigen und der Steuerverkürzung muss ein adäquater Kausalzusammenhang bestehen. Die Steuerbehörde darf sich zunächst darauf verlassen, dass eine Steuererklärung richtig und vollständig ausgefüllt ist. Sie ist nur dann zu weitergehender Untersuchung verpflichtet, wenn die Steuererklärung offensichtliche Fehler aufweist. Der erforderliche Kausalzusammenhang wird aber auch dann nicht einfach unterbrochen. Die von den Steuerbehörden grobfahrlässig unterbliebene Untersuchung hat allenfalls Auswirkungen auf die Strafzumessung.

Die Nichtdeklaration von Geschäftseinnahmen (Gewinnvorwegnahme) erfüllt den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung und bei vorsätzlicher Begehung auch denjenigen des Steuerbetrugs (siehe StB 272 Nr. 1).

Verdeckte Gewinnausschüttungen erfüllen den objektiven Tatbestand, wenn der verbuchte Aufwand rein privaten Charakter hat, aber nicht privat belastet wurde. Im Ermessensbereich zwischen geschäftlichem Aufwand und verbuchtem Privatanteil wird in der Regel nur eine Nachsteuer erhoben.

Die Geltendmachung von nicht gerechtfertigten Abzügen erfüllt in der Regel den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung (z.B. wenn ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer eine Weiterbildung bezahlt, der Arbeitnehmer diese Kosten aber in seiner privaten Steuererklärung zum Abzug bringen will). Wird der Tatbestand erst nach der rechtskräftigen Veranlagung entdeckt, liegt vollendete Steuerhinterziehung vor.

Erweist sich eine rechtskräftige Ermessensveranlagung im Nachhinein als zu tief und trägt der Steuerpflichtige dafür die Schuld (vgl. subjektiver Tatbestand), ist der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt.

1.2 Hinterziehung von Quellensteuern, sog. Quellensteuergefährdung

Den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt gemäss Art. 248 Abs. 1 alinea 2 StG auch, wer als zum Quellensteuerabzug Verpflichteter vorsätzlich oder fahrlässig den Quellensteuerabzug bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Art. 184 lit. b StG) nicht oder nur unvoll-

ständig vornimmt. Nicht vorausgesetzt ist, dass das Gemeinwesen durch diese Unterlassung tatsächlich einen Steuerausfall erleidet. Es handelt sich somit um ein schlichtes Tätigkeitsdelikt.

1.3 Ungerechtfertigter Erlass oder ungerechtfertigte Steuerrückerstattung, sog. Bezugsverkürzung

Ebenfalls als vollendete Steuerhinterziehung wird die sogenannte Bezugsverkürzung geahndet (Art. 248 Abs. 1 alinea 3 StG). Eine solche tritt ein, wenn – beispielsweise durch eine unzutreffende Sachverhaltsschilderung – eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Steuererlass erwirkt wird. Es handelt sich um ein Erfolgsdelikt. Nicht mit Strafe bedroht ist hingegen das Erwirken einer ungerechtfertigten Stundung.

2. Subjektiver Tatbestand

Ist der Täter eine natürliche Person, so muss sie bei der vollendeten Hinterziehung vorsätzlich oder fahrlässig handeln.

Handelt es sich beim Täter um eine juristische Person, können Vorsatz oder Fahrlässigkeit nur bei den für die juristische Person handelnden Organen oder Vertretern vorliegen. Eine Bestrafung dieser Organe oder Vertreter nach Art. 254 Abs. 3 i.V.m. Art. 250 StG kann nur für vorsätzliches Handeln erfolgen, weil Art. 250 Abs. 1 StG nur die vorsätzlich begangene Teilnahmehandlung strafbar erklärt.

Wenn es darum geht zu bestimmen, ob eine Hinterziehung absichtlich begangen wurde oder der Nachlässigkeit zuzurechnen ist, spielt die Höhe der in Frage stehenden Beträge eine nicht zu unterschätzende Rolle. Das Fehlen eines Betrages auf der Steuererklärung kann nämlich dem Steuerpflichtigen umso weniger entgehen, je höher der Betrag ist (BGE 2C_898/2011).

2.1 Vorsatz

Nach Art. 12 Abs. 2 StGB handelt vorsätzlich, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt.

Einfacher oder direkter Vorsatz liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Erfolg seines Verhaltens klar erkennt (z.B. Kenntnis des Kausalzusammenhanges zwischen ungenügender Deklaration und Steuerverkürzung) und bewusst anstrebt. Bei folgenden Beispielen ist in der Regel von einem direkten Vorsatz auszugehen:

- Verheimlichen von Haupterwerbs- oder Nebeneinkünften (SGE 2010 Nr. 33);
- Nichtdeklaration von Vermögen und Vermögensertrag;
- Verschweigen von beachtlichen Lottogewinnen.

Vorsätzliches Handeln gilt als erwiesen, wenn mit genügender Sicherheit feststeht, dass dem Steuerpflichtigen die Unvollständigkeit seiner Deklaration bewusst war und er die Steuerbehörden absichtlich täuschen wollte (oder dies zumindest in Kauf nahm; Eventualvorsatz), um eine zu tiefe Besteuerung zu erwirken. Die Steuerverkürzungsabsicht ist in der Regel gegeben, weil kein anderes Motiv vorstellbar ist, das einen Steuerpflichtigen dazu bringen könnte, der Steuerbehörde unwahre oder unvollständige Angaben zu machen.

2.2 Eventualvorsatz

Eventualvorsatz liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit einer ungenügenden Steuerveranlagung oder das Ausbleiben einer solchen zwar nicht mit Gewissheit voraussieht, aber doch ernsthaft für möglich hält und die Erfüllung des Tatbestandes für den Fall, dass sie eintreten sollte, auch will bzw. zumindest in Kauf nimmt (SGE 2011 Nr. 8, 2010 Nr. 33).

Gemäss Art. 12 Abs. 2 StGB ist Eventualvorsatz dem Vorsatz gleichgestellt. Als Beispiel für eventualvorsätzliches Handeln kann die direkte Verrechnung von Einkünften und Aufwendungen, obwohl der Abzug der Aufwendungen für fraglich gehalten wird, angeführt werden.

Ein typischer Fall von Eventualvorsatz besteht darin, dass ein Steuerpflichtiger seine Steuererklärung oder Buchhaltung einem Vertreter übergibt, sich aber überhaupt nicht darum kümmert, ob dieser den Auftrag korrekt ausführt und die Steuererklärung vollständig ausfüllt (vgl. StB 167 Nr. 2).

2.3 Fahrlässigkeit

Fahrlässigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige eine ihm persönlich obliegende Sorgfaltspflicht verletzt und dadurch eine Steuerverkürzung herbeiführt, die er hätte voraussehen und vermeiden können (vgl. Art. 12 Abs. 3 StGB). Der Unterschied zum Vorsatz besteht darin, dass der Steuerpflichtige bei Fahrlässigkeit die Steuerhinterziehung nicht will.

Bei bewusster Fahrlässigkeit hat der Steuerpflichtige erkannt, dass sein Verhalten sich möglicherweise zu einer Steuerhinterziehung entwickeln könnte, es aber unterlassen, sich über die Folgen seines Tuns Rechenschaft abzulegen.

Die Abgrenzung zwischen Eventualvorsatz und bewusster Fahrlässigkeit kann im Einzelfall schwierig sein. Hinsichtlich der Wissensseite stimmen beide Erscheinungsformen des subjektiven Tatbestandes überein. Unterschiede bestehen beim Willensmoment. Der bewusst fahrlässig handelnde Täter vertraut darauf, dass der von ihm als möglich vorausgesehene Erfolg nicht eintrete. Demgegenüber nimmt der eventualvorsätzlich handelnde Täter den Eintritt des als möglich erkannten Erfolgs ernst, rechnet mit ihm und findet sich mit ihm ab.

Unbewusste Fahrlässigkeit ist dem Steuerpflichtigen vorzuwerfen, der nicht einmal bemerkt, dass sein Verhalten möglicherweise zu einer Steuerhinterziehung führen könnte. Voraussetzung ist jedoch, dass er dies bei Anwendung genügender Aufmerksamkeit hätte erkennen können. Unter diese Schuldform fallen das "unüberlegte Handeln" oder das "Nicht-daran-denken".

Der Grad der Fahrlässigkeit hängt davon ab, zu welcher Sorgfalt der Steuerpflichtige nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet gewesen wäre. Die vom Steuerpflichtigen zu erwartende Sorgfalt in Steuerangelegenheiten ist daher nicht generell festzulegen, sondern individuell zu messen.

Zu den konkreten Umständen zählen vor allem die steuerliche Sachlage, die Komplexität der Verhältnisse, die steuerrechtlichen Fragestellungen und der objektive Schwierigkeitsgrad einer richtigen Deklaration.

Die meisten Steuererklärungspositionen stellen keine allzu hohen Anforderungen an eine richtige und vollständige Deklaration, zumal sich in der Wegleitung leicht verständliche Ausführungen finden lassen. Bei der Nichtdeklaration von Einkünften dürfte daher in den meis-

ten Fällen Vorsatz vorliegen. Im Einzelfall können sich jedoch bei relativ komplizierten Positionen wie etwa Nutzniessungsverhältnissen oder Versicherungs- und Vorsorgeleistungen besondere steuerliche Fragen ergeben, die Nichtfachleute überfordern oder ganz einfach zu Missverständnissen bei der Deklaration führen können. In solchen Fällen ist eher auf leichte Fahrlässigkeit zu entscheiden.

Zu den persönlichen Verhältnissen zählen Eigenschaften und Erfahrungen des Steuerpflichtigen wie etwa

- Intelligenz,
- Ausbildung,
- Beruf,
- Gewandtheit im schriftlichen Ausdruck und im Umgang mit Behörden,
- Erfahrung,
- Familienverhältnisse,
- Sucht und Krankheit.

Je anforderungsreicher die Ausbildung (z.B. Fachbildung in Rechnungswesen) oder je grösser die Erfahrung (Immobilienhändler mit mehrjähriger Berufserfahrung), desto strengere Anforderungen sind an die Sorgfaltspflichten zu stellen.

3. Täterschaft

3.1 Natürliche Personen als Täter: Grundsatz

Eine natürliche Person ist dann Täter, wenn sie als Steuerpflichtige durch ihr eigenes Handeln den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt.

3.2 Ehegatten als Täter

Für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten ist vom Grundsatz auszugehen, dass jeder Ehegatte nur für sein eigenes strafbares Verhalten einstehen muss. Eine (Mit-) Bestrafung des anderen Ehegatten ist nur möglich, wenn letzteren ein eigenes Verschulden trifft, das heisst Mittäterschaft vorliegt. Mit der Unterzeichnung der Steuererklärung bestätigt jeder Ehegatte, dass seine eigenen Steuerfaktoren korrekt deklariert wurden. Das blosses Unterzeichnen der Steuererklärung begründet jedoch keine Mitwirkung an einer Steuerhinterziehung bezüglich der Faktoren des anderen Ehegatten (Art. 253 Abs. 2 StG; vgl. StB 20 Nr. 1).

3.3 Steuervertreter

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung kann nur von einem bestimmten Personenkreis begangen werden (Steuerpflichtiger und Quellensteuer-Abzugspflichtiger SSL). Art. 250 StG hält indes fest, dass ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft werden kann, wer vorsätzlich als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt. Die Busse beträgt bis zu Fr. 10'000.-, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu Fr. 50'000.-. Zudem besteht eine solidarische Haftung für die Nachsteuer bis zum Betrag der hinterzogenen Steuer (vgl. StB 167 Nr. 2).

3.4 Juristische Personen als Täter

Werden mit Wirkung für eine juristische Person Steuern hinterzogen, wird primär die juristische Person gebüsst (Art. 254 StG).

Vorbehalten bleibt die persönliche Bestrafung von Organen, Mitarbeitern und Vertretern wegen vorsätzlicher Teilnahme (Anstiftung, Gehilfenschaft, Mitwirkung) an der Steuerhinterziehung (Art. 250 StG).

3.5 Täterschaft bei der Hinterziehung von Quellensteuern

Bei der Verfolgung der Hinterziehung von Quellensteuern ist zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Schuldner der steuerbaren Leistung zu unterscheiden. Nur der letztere kann als Täter im eigentlichen Sinne angesehen werden. Hingegen kann sich der Steuerpflichtige als Anstifter oder Gehilfe nach Art. 250 StG strafbar machen.

4. Strafrahen und -zumessung

Gemäss 248 Abs. 2 StG entspricht die Busse in der Regel der Höhe der hinterzogenen Steuer. Dieses Regelstrafmass soll Anwendung finden bei vorsätzlicher Tatbegehung ohne besondere Strafänderungsgründe (SGE 2010 Nr. 33). Die Busse kann bis auf einen Drittel herabgesetzt oder bis zum dreifachen Betrag der hinterzogenen Steuer erhöht werden. Innerhalb dieses vom Steuergesetz vorgegebenen Strafrahmens gelten für die Strafzumessung die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze.

Nach Art. 47 Abs. 1 StGB ist die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu bemessen, wobei das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben des Schuldigen zu berücksichtigen sind.

Gemäss Art. 34 StGB werden Geldstrafen in sogenannten Tagessätzen festgesetzt. Aufgrund der spezialgesetzlichen Bestimmungen im Steuerstrafrecht, nach welchen sich die auszufällende Busse anhand der hinterzogenen Steuer bemisst, ist Art. 34 StGB daher nur analog anwendbar. Geldstrafen sind überdies nach den Verhältnissen des Täters so zu bemessen, dass dieser durch die Vermögenseinbusse eine Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Unter den "Verhältnissen des Täters" werden insbesondere sein Einkommen und Vermögen, sein Lebensaufwand sowie allfällige Familien- und Unterstützungspflichten verstanden (vgl. Art. 34 Abs. 2 und 106 Abs. 3 StGB).

Die Bemessung der Busse richtet sich somit nach folgenden Prinzipien:

- Mass des Verschuldens (Verschuldensprinzip);
- Strafempfindlichkeit (Prinzip der subjektiven Verhältnismässigkeit);
- Höhe der finanziellen Einbusse (Erfolgsprinzip).

Da die Busse mit der formalen Bindung an die hinterzogene Steuer zur Bemessung der Steuereinbusse an rein objektive Kriterien anknüpft, stehen bei der Strafzumessung die beiden ersten Kriterien im Vordergrund: Das Verschulden und die Strafempfindlichkeit.

4.1 Verschulden

Grundsatz

Die Steuerhinterziehung ist gemäss Art. 248 Abs. 1 StG sowohl bei vorsätzlicher als auch bei fahrlässiger Begehung strafbar. Vorsatz und Fahrlässigkeit sind die beiden Formen des Verschuldens. Die Busse setzt somit in subjektiver Hinsicht ein Verschulden des Steuerpflichtigen voraus. Dieses beurteilt sich nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen und dient schliesslich als Massstab für die Busse. Die im Steuerstrafrecht geltende Unschuldsvermutung bewirkt, dass die Beweislast in Bezug auf das Verschulden des Steuerpflichtigen vollumfänglich bei der Steuerbehörde liegt.

Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren sind getrennte Verfahren. Deswegen kann die Rechtsmittelinstanz bei Festlegung des Strafmasses vom Deliktserfolg (hinterzogene Steuer) abweichen, denn es gelten unterschiedliche Beweisanforderungen. Im Steuerhinterziehungsverfahren gilt die Unschuldsvermutung als Beweislast- und Beweiswürdigungsregel. Das nachweisbare Verschulden erstreckt sich daher unter Umständen nicht auf den vollen Nachsteuerbetrag (Art. Abs. 3 StG; SGE 2010 Nr. 34 und Nr. 35).

Schuldfähigkeit

Zunächst kann sich die Frage stellen, ob der Steuerpflichtige überhaupt schuldfähig ist, das heisst, ob er fähig war, die Folgen seines Verhaltens und die sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Konsequenzen zumindest umrissweise zu erkennen. Strafunmündigkeit zufolge jugendlichen Alters (unter 18 Jahren) kann die Schuldfähigkeit allenfalls ausschliessen, hat steuerrechtlich aber nur geringe praktische Bedeutung, da die selbständige Steuerpflicht erst mit dem 18. Altersjahr beginnt (Ausnahme: Steuerpflicht der Kinder für Einkommen aus Erwerbstätigkeit und für Grundstückgewinne gemäss Art. 20 Abs. 3 lit. b StG).

Im steuerstrafrechtlichen Sinn schuldunfähig ist indessen der zurechnungsunfähige Steuerpflichtige, der im Zeitpunkt der unzutreffenden Deklaration nicht fähig war, das Unrecht seines Verhaltens einzusehen oder gemäss dieser Einsicht zu handeln (Art. 19 StGB). Im Normalfall ist bei Steuerhinterziehungen von der Zurechnungsfähigkeit und damit der Schuldfähigkeit auszugehen. Bestehen aufgrund der Akten oder nach Anhören des Steuerpflichtigen ernsthafte Zweifel an dessen Zurechnungsfähigkeit, wird in der Regel ohne aufwendige Abklärungen auf eine Busse verzichtet. Bei verminderter Zurechnungsfähigkeit wird je nach den konkreten Umständen auf eine tiefere Busse entschieden oder ganz darauf verzichtet. Bestehen hinsichtlich einer behaupteten Zurechnungsunfähigkeit oder verminderten Zurechnungsfähigkeit begründete Zweifel, so wird ein ärztliches Zeugnis verlangt oder – in Extremfällen – ein psychiatrisches Gutachten eingeholt (analoge Anwendung von Art. 20 StGB).

Sachverhaltsirrtum

In ähnlicher Weise wie die Zurechnungsunfähigkeit kann auch ein Irrtum über den für die Besteuerung massgeblichen Sachverhalt die Schuld ausschliessen oder herabsetzen (Art. 13 StGB). Ein solcher Sachverhaltsirrtum schliesst zwar den Vorsatz aus, der Steuerpflichtige kann jedoch je nach den konkreten Umständen wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung belangt werden.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger reicht mit seiner Steuererklärung (im Vertrauen auf die Richtigkeit) den Lohnausweis seines Arbeitgebers ein, auf dem aus Versehen statt Fr. 99'111.- nur Fr. 69'111.- aufgeführt sind. Die falsche Vorstellung über den Sachverhalt führt nicht zur Strafbefreiung. Die gesetzliche Mitwirkungspflicht im Veranlagungsverfahren auferlegt dem Steuerpflichtigen auch Sorgfaltspflichten hinsichtlich der von Dritten ausgestellten Bescheinigungen. Bei zumutbarer Sorgfalt hätte der Steuerpflichtige die Lohndifferenz bemerken müssen. Der Grad der Fahrlässigkeit hängt von den konkreten Umständen ab.

Rechtsirrtum

Auf einen Rechts- bzw. Verbotsirrtum (Art. 21 StGB) kann sich nur jener Steuerpflichtige berufen, der aufgrund spezieller Umstände hinreichende Gründe zur Annahme hatte, nichts Unrechtes zu tun. Bereits das Gefühl, unrecht zu handeln, schliesst einen Verbotsirrtum aus, selbst wenn der Steuerpflichtige die rechtliche Lage nicht genau kannte. Ob blosser Rechtsunkenntnis entschuldbar ist, wird aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles beurteilt. In der Regel dürfte jedoch zumindest Fahrlässigkeit gegeben sein.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger ist der Meinung, sein Ferienhaus auf Mallorca in der st. gallischen Steuererklärung nicht deklarieren zu müssen. In einem solchen Fall liegt zumindest Fahrlässigkeit vor.

4.2 Strafzumessung aufgrund des Verschuldens

Bei der Strafzumessung ist Rücksicht zu nehmen auf den Grad des Verschuldens. Vorsatz wiegt schwerer als Fahrlässigkeit und im Bereich der Fahrlässigkeit ist bewusste Fahrlässigkeit schwerer einzustufen als unbewusste. Nach dem Mass der zumutbaren Sorgfalt bzw. der Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung ergibt sich innerhalb der Fahrlässigkeit eine graduelle Gewichtung der Schuld von ganz leicht bis sehr grob. Ausgehend vom Verschulden wird die Busse herabgesetzt, wenn Schuld mindernde Gründe vorliegen. Andererseits wird die Busse erhöht, wenn das Verschulden schwer wiegt.

Strafmilderung kommt gemäss Art. 48 StGB in Frage bei

- Vorliegen achtenswerter Beweggründe,
- schwerer Bedrängnis,
- schwerer Drohung,
- Handeln in Abhängigkeit,
- Handeln infolge Versuchung,
- Handeln nach Provokation,
- aufrichtiger Reue,
- Zeitablauf.

Der Strafraum von Art. 248 Abs. 2 StG kann nach unten nur durchbrochen werden, wenn einer dieser Gründe vorliegt (Art. 48a StGB). Erfahrungsgemäss sind einige der genannten Strafmilderungsgründe in Hinterziehungsverfahren von nur geringer praktischer Bedeutung (Versuchung, Provokation, Ausfüllen falscher Lohnausweise in Abhängigkeit, Verschweigen von Schwarzgeld mit gemeinnütziger Zweckbestimmung aus achtenswerten Beweggründen). Von praktischer Tragweite ist hingegen die "aufrichtige Reue".

Mit Strafmilderung kann ein Steuerpflichtiger rechnen, der seine Steuerhinterziehung aufrichtig bereut. Er muss sich dazu in besonderer Weise freiwillig und uneigennützig verhalten. Einerseits muss er die Bereitschaft erkennen lassen, die hinterzogenen Steuern nachzuzahlen (Schadenersatz), andererseits wird von ihm verlangt, dass er die Hinterziehung wirklich bereut und einsichtig ist. Das zeigt sich etwa darin, dass der erwischte Steuerhinterzieher reinen Tisch machen will und auch Verfehlungen offenlegt, welche den Steuerbehörden bisher unbekannt waren.

Ein besonderer, aus der "aufrichtigen Reue" hergeleiteter Strafmilderungsgrund ist die (straflose) Selbstanzeige gemäss Art. 248bis StG (dazu ausführlich StB 248^{bis} Nr. 1).

Ein Rückfall ruft nach einer strengeren Bestrafung. Er liegt vor, wenn der schon früher steuerstrafrechtlich verurteilte Steuerpflichtige erneut straffällig wird. Die Tatsache einer früheren Steuerhinterziehung beeinflusst somit die Strafzumessung wegen späterer Steuerdelinquenz. Eine Erhöhung der Regelstrafe ist in solchen Fällen zwingend.

Vom Rückfall (Wiederholung) zu unterscheiden ist das fortgesetzte Delikt. Fortgesetzte Steuerhinterziehung begeht, wer wissentlich und mit einheitlichem Willensentschluss immer wieder Steuerhinterziehungen begeht und mit jeder Steuerdeklaration den Erfolg seines deliktischen Verhaltens verlängert. Das ist beispielsweise der Fall bei fortdauernder Verheimlichung der gleichen steuerbaren Vermögenswerte, jahrelanger Führung eines Schwarzgeldkontos für gewisse Geschäftseinnahmen oder Nichtdeklaration einer Leibrente. Eine sich über mehrere Steuerperioden erstreckende Hinterziehung rechtfertigt für sich betrachtet keine Straferhöhung, weil die Bussenbemessung mit der hinterzogenen Steuer verknüpft ist. Sie kann aufgrund der in der mehrfachen Tatbegehung zu Tage tretenden höheren kriminellen Energie höchstens marginal zu einer Straferhöhung führen (SGE 2004 Nr. 12 und 2010 Nr. 33).

4.3 Strafempfindlichkeit

In sachgemässer Anwendung von Art. 106 Abs. 3 StGB sind Bussen so zu bemessen, dass sie der subjektiven Strafempfindlichkeit des Steuerpflichtigen gerecht werden. Unter den Verhältnissen des Steuerpflichtigen, die bei der Strafzumessung aus diesem Gesichtswinkel berücksichtigt werden müssen, stehen die wirtschaftlichen oder finanziellen Verhältnisse im Vordergrund. Es ist aber auch denkbar, dass andere Verhältnisse in der Person des Steuerpflichtigen, wie beispielsweise sein Beruf, sein Alter, seine Gesundheit oder seine Familienpflichten Rücksichtnahme in der Strafzumessung erfordern. Meistens handelt es sich dabei um Kriterien, die auch das Verschulden mitbestimmen (berufliche Sorgfaltspflicht, Zurechnungsfähigkeit, Notlage usw.).

Die wirtschaftliche Belastbarkeit des Steuerpflichtigen ist – neben dem Verschulden – das entscheidende Element der Strafzumessung. Unter der Voraussetzung gleichen Verschuldens ist einem wirtschaftlich starken Steuerpflichtigen eine höhere Busse aufzuerlegen als einem wirtschaftlich schwachen. Die rechtsgleiche Behandlung erfordert eine solche Relativierung der Strafe, damit diese den Starken wie den Schwachen gleich hart trifft.

Die Steuerbehörden klären die wirtschaftlichen Verhältnisse von Amtes wegen ab. Zum einen fallen das aktuelle sowie das absehbare Einkommen und zum andern das gegenwärtige Vermögen ins Gewicht. Massgebend ist der Verkehrswert des Vermögens, einschliesslich allfälliger nicht steuerbarer Werte und abzüglich tatsächlicher Schulden.

Eine Strafreduktion zufolge bescheidener finanzieller Verhältnisse kommt faktisch einem antizipierten Teilerlass gleich, bezweckt aber nicht dasselbe. Die Strafempfindlichkeit stellt ein Kriterium der Strafzumessung und nicht des Bussenbezugs dar. Dies ergibt sich schon daraus, dass selbst bei aussichtslos erscheinendem Bezug der Busse die unterste Grenze des Strafrahmens (ein Drittel der hinterzogenen Steuer) nur bei gleichzeitigem Vorliegen von Strafmilderungsgründen gemäss Art. 48 StGB (Ziff. 4.2) unterschritten werden darf.

5. Eintrag im Strafregister

Bussen von mehr als Fr. 5'000.-, die die direkte Bundessteuer (DBG) betreffen, werden im eidgenössischen Strafregister eingetragen (Art. 3 Abs. 1 lit. c der Verordnung über das Strafregister, VOSTRA-Verordnung, SR 331). Kantonale Bussen werden nicht eingetragen (Art. 9 lit. a VOSTRA).