

Es liegt in der Natur des Veranlagungsverfahrens, dass die zuständige Behörde im Rahmen der Steuerveranlagung Fehler in Steuerdeklarationen aufdeckt und in der entsprechenden Veranlagungsverfügung korrigiert. Häufig geben solche Deklarationsfehler Anlass zur Eröffnung von Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung.

ANDREAS HOWALD

STEUERSTRAFRECHT – VERSUCHTE STEUERHINTERZIEHUNG

Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz

1. VORBEMERKUNG

Ein Steuerstrafverfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung gemäss Art. 176 DBG (*Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*) [1] ist dann zu eröffnen, wenn Grund zur Annahme besteht, dass der Steuerpflichtige zum Zwecke der Steuerkürzung bewusst zur fehlerhaften oder unterbliebenen Selbstdeklaration beigetragen hat und dieses Verhalten tatsächlich auch geeignet war, dass eine Veranlagung unvollständig erfolgt oder gänzlich unterblieben [2] wäre (wäre die Unregelmässigkeit nicht entdeckt worden). Der Versuch ist nur vorsätzlich begehbar. Gelingt der Nachweis einer vorsätzlich begangenen Tat, hat eine Bestrafung der fehlbaren Person zu erfolgen. Bei blosser Fahrlässigkeit ist der Versuch (grundsätzlich [3]) straffrei.

Soweit beim Steuerpflichtigen oder bei der Behörde laienhaftes oder halbherziges Vorgehen im Spiel ist, gewinnt die Differenzierung zwischen Eventualvorsatz und Fahrlässigkeit zusätzlich an praktischer Bedeutung. Es sollen darum in groben Zügen die wesentlichen Elemente des Vorsatzes resp. Eventualvorsatzes und der Fahrlässigkeit aufgezeigt werden.

Wegen des unmittelbaren Zusammenhangs zum Thema wird in einem Exkurs auf allg. Grundsätze des Strafrechts resp. des Strafverfahrens eingegangen, die auch für das Steuerstrafrecht resp. Steuerstrafverfahren Gültigkeit haben.

2. AUSGANGSLAGE

Wird vor Rechtskraft einer Steuerveranlagung deren Unvollständigkeit aufgedeckt, stellen sich zwei Probleme: Zum einen sind die von der Unvollständigkeit betroffenen Steuer-

faktoren in der Steuerveranlagung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu korrigieren. Zum anderen stellt sich die Frage nach der steuerstrafrechtlichen Relevanz der Unvollständigkeit zu Grunde liegenden Tathandlung [4].

Besteht ein begründeter [5] Verdacht, dass ein steuerrechtlich strafbares Verhalten vorliegt, hat die zuständige Behörde ein Steuerstrafverfahren zu eröffnen. Ergibt das Steuerstrafverfahren, dass nicht eine straffreie fahrlässige, sondern eine strafbare, vorsätzlich versuchte Steuerhinterziehung vorliegt, hat eine Verurteilung wegen versuchter Steuerhinterziehung zu erfolgen [6]. Soweit der Tatverdacht unbegründet ist, ist lediglich die Steuerveranlagung zu korrigieren und gegebenenfalls eine Busse gemäss Art. 174 DBG wegen Verletzung einer Verfahrenspflicht auszusprechen [7]. Insofern schliesst der Nachweis der fahrlässigen Tatbegehung eine Bestrafung des Täters nicht gänzlich aus [8].

Zu prüfen ist ferner die Täterqualität, also ob Steuerpflichtiger und Täter identisch sind oder ob eine Teilnahmeform (Anstiftung, Gehilfenschaft oder Mitwirkung gemäss Art. 177 DBG) an der Tat durch Dritte (z. B. Steuerberater) in Frage kommt [9]. Gegebenenfalls ist das Verfahren auf die entsprechende Person auszudehnen [10].

Neben materiell-rechtlichen Fragen stellen sich Fragen in Bezug auf allg. Verfahrensrechte und -pflichten der am Verfahren Beteiligten (vgl. Ziff. 5). Auf Fragen der Schuldfähigkeit des Täters sowie der Strafzumessung wird bewusst nicht eingegangen. Dies würde den Rahmen des vorliegenden Beitrages sprengen.

3. ABGRENZUNG DES VORSATZES ZUR BLOSSEN FAHRLÄSSIGKEIT

3.1 Allgemeines. Gemäss Art. 176 DBG ist versuchte Steuerhinterziehung strafbar. Der Versuch verlangt Vorsatz, zumindest aber Eventualvorsatz. Fehlt es an einem solchen Vorsatz, kommt nur eine Bestrafung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten in Betracht und dies nur wegen fahrlässiger Begehung.

Vorsatz gemäss DBG setzt analog zum allgemeinen Strafrecht Wissen und Wollen des Täters voraus, was sich nicht nur auf die Unrichtigkeit der gegenüber der Steuerverwaltung gemachten Angaben, sondern auch auf die Folgen einer un-



ANDREAS HOWALD,
RECHTSANWALT,
BERN

richtigen Steuerveranlagung bezieht. Der Vorsatz des Steuerpflichtigen hat darauf gerichtet zu sein, mit einer Verfahrenspflichtverletzung die Steuer zu reduzieren [11]. Schon aus Praktikabilitätsgründen verlangt der Hinterziehungsversuch Vorsatz, ansonsten jede mangelhafte Deklaration die zu einer Steuerkürzung führen könnte, zu einem Steuerstraftatbestand führen müsste.

Eventualvorsatz liegt dann vor, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme [12] des Erfolges ausgelegt werden kann. Es ergibt sich damit eine natürliche Vermutung, ein Indiz, die bzw. das widerlegbar ist.

In Abgrenzung zum Vorsatz gilt Fahrlässigkeit dagegen als pflichtwidriges Verhalten, das nicht mit Wissen und Wollen auch im Hinblick auf die Folgen des Handelns verübt wird. Die Bejahung der Fahrlässigkeit setzt damit die Verneinung des Vorsatzes voraus.

Eventualvorsatz und bewusste Fahrlässigkeit, die es auseinanderzuhalten gilt, stimmen auf der Wissensseite überein. In beiden Fällen ist sich der Täter der Möglichkeit des Erfolgeintritts bewusst. Der Unterschied liegt auf der Willensseite: Wer leichtfertig auf den Nichteintritt selbst eines für wahrscheinlich gehaltenen Erfolges vertraut, handelt nicht mit Eventualvorsatz. Hier bleibt es bei bewusster Fahrlässigkeit. Wer dagegen den Eintritt des Erfolges ernstlich in Kauf nimmt, der ist offenbar bereit, die Tatbestandserfüllung um des von ihm verfolgten Zieles willen hinzunehmen. In diesem Fall liegt Eventualvorsatz vor [13].

3.2 Beizug eines Vertreters. Soweit ein Steuerpflichtiger selbst nicht in der Lage ist, seine Steuerangelegenheiten eigenhändig und korrekt zu erledigen, ist er verpflichtet, Hilfe beizuziehen. Er hat sich dabei an Personen zu halten, von denen er annehmen darf, dass diese das zur Erfüllung des erteilten Auftrages benötigten Fachwissen besitzen [14].

Der Beizug eines Stellvertreters ändert grundsätzlich nichts an der persönlichen steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen. Andernfalls würde er besser gestellt als derjenige, der seine Steuerangelegenheiten eigenhändig besorgt.

Eine Schuld trifft den Steuerpflichtigen für die Handlungen seines Vertreters nur dann und nur soweit, wie er die gebotene Sorgfalt bei der Auswahl, Instruktion und Überwachung des Vertreters sowie bei der Überprüfung des Arbeitsergebnisses missachtet hat. Soweit ihm in dieser Hinsicht keine Sorgfaltspflichtverletzung nachgewiesen werden kann, fehlt es am Vorsatz als subjektives Element der (versuchten) Steuerhinterziehung.

Wenn sich der Steuerpflichtige z. B. überhaupt nicht darum kümmert, ob die vom beigezogenen Vertreter in der Steuerdeklaration gemachten Angaben richtig bzw. vollständig sind, nimmt er den Versuch einer Steuerkürzung in Kauf, womit von Eventualvorsatz auszugehen ist. Dabei wird allerdings vorausgesetzt, der Steuerpflichtige hätte bei pflichtgemässer Sorgfalt die fehlerhafte Deklaration tatsächlich erkennen und die Auswirkungen verhindern können [15]. Eventualvorsatz ist in solchen Fällen – insbeson-

dere bei offensichtlichen Differenzen in der betroffenen Deklaration zu früheren Deklarationen und bei Steuerpflichtigen mit ausgedehnten Kenntnissen im Steuerwesen – anzunehmen [16].

Die Mitwirkung des Stellvertreters stellt gemäss Wortlaut von Art. 177 Abs. 1 DBG ein selbständiges Sonderdelikt dar. Für die Bestrafung des Stellvertreters ist weder ein

«Der Beizug eines Stellvertreters ändert grundsätzlich nichts an der persönlichen steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen.»

Verschulden resp. eine Bestrafung des Haupttäters noch eine Haupttat überhaupt Voraussetzung [17]. Anstiftung und Gehilfenschaft setzen zumindest den Versuch der Haupttat voraus.

4. BEWEISLASTVERTEILUNG IM STEUERSTRAFRECHT

Im schweizerischen Steuerrecht gilt der Grundsatz, wonach die Steuerbehörde alle steuerbegründenden und der Steuerpflichtige alle steuermindernden Tatsachen nachzuweisen hat.

Dieser Grundsatz gilt auch in Bezug auf die Steuerbussen begründenden Tatsachen: Alle für die steuerstrafrechtliche Entscheidung notwendigen rechtserheblichen Tatsachen und Erfahrungssätze, aus denen auf Tatbestandsmässigkeit, Rechtswidrigkeit, Schuld, Täterschaft und andere Deliktselemente geschlossen werden, müssen von der Steuerbehörde bewiesen werden [18]. Somit ist im Zweifelsfall zu Ungunsten dessen zu urteilen, der die Beweislast trägt [19].

Bei sog. inneren Tatsachen (wie dem Vorsatz) ist oft nur ein Indizienbeweis möglich. Indizien trügen allerdings leicht und müssen daher besonders sorgfältig und kritisch gewürdigt werden. Blosser Vermutungen, gestützt auf die Lebenserfahrung, Erfahrungszahlen und Vergleichsrechnungen reichen nicht aus, um eine ungewisse Tatsache als erwiesen zu erachten [20]. Die Steuerverwaltung muss vielmehr diejenigen Tatsachen beweisen, die den Schluss auf vorsätzliches Verhalten erlauben [21].

Beim Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung hat sie zu beweisen, dass der Beschuldigte sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Das Wissen muss mit «hinlänglicher Sicherheit nachgewiesen sein. Blosser Wahrscheinlichkeit genügt nicht» [22].

Ist das Wissen erwiesen, muss gestützt auf die Lebenserfahrung das Vorliegen des Willens, die Steuerbehörde zu täuschen, geschlossen werden. Das Vorgehen des Beschuldigten darf ausschliesslich mit der Absicht, eine gesetzwidrige Steuerkürzung zu erreichen (oder eine solche in Kauf zu nehmen), erklärt werden können. Wer z. B., gestützt auf eine ordnungswidrig geführte Buchhaltung, eine unvollständige Steuererklärung einreicht, weiss um deren Mängel. Dabei handelt

es sich um eine sog. natürliche Vermutung, die als Beweiswürdigungsregel immer dann scheitert, wenn Zweifel daran aufkommen [23].

Die natürliche Vermutung wird aber nicht leichtin zerstört. Es kommt stets und wesentlich auf die tatsächlichen Kenntnisse des Steuerpflichtigen an. Gemäss Bundesgericht [24] gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, zumindest aber mit Eventualvorsatz. Diese Vermutung lässt

«Es ist zu beachten, dass es sich bei einem Steuerstrafverfahren – trotz steuerrechtlicher Grundlage – grundsätzlich um ein Strafverfahren handelt.»

sich gemäss Bundesgericht nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer (aber immerhin) vorstellbar ist. Die Praxis geht hier also von einem unterstellten Vorsatz aufgrund von Indizien (nämlich das Wissen des Steuerpflichtigen) aus, soweit nicht ausserhalb dieser Regel (also der natürlichen Vermutung) sachliche Hinweise oder Indizien bestehen, die auf einen anderen Beweggrund schliessen lassen und insofern den «Indizienbeweis» der Praxis entkräften.

Praktisch hilft das Institut des Eventualvorsatzes vor allem als Beweishilfe zum Schluss vom Wissen auf das Wollen. Vom Wissen als Indiz wird aus Gründen der Beweisvereinfachung auf das Wollen geschlossen, sofern nicht Gegenindizien diesen Schluss entkräften [25].

5. EXKURS: GRUNDSÄTZE DES STEUERSTRAFVERFAHRENS

Es ist zu beachten, dass es sich bei einem Steuerstrafverfahren – trotz steuerrechtlicher Grundlage – grundsätzlich um ein Strafverfahren handelt. Dies gilt bereits für die Ahndung der Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 174 DBG. Daraus ergibt sich, dass neben den in im Steuerrecht festgelegten Verfahrensbestimmungen [26] die allgemeinen strafprozessualen Grundlagen zu beachten sind. Ausnahmen hiervon sind nur denkbar, soweit eine entsprechende (steuer-)gesetzliche Grundlage eine Abweichung davon vorsieht und dieser nicht übergeordnetes Recht oder höchstrichterliche Rechtsprechung entgegensteht [27]. Die Verletzung von Verfahrenspflichten durch die Behörde führt in aller Regel zur Anfechtbarkeit eines Verwaltungsaktes und nicht zu dessen automatischen Nichtigkeit [28].

Es gilt, dass das Steuerstrafrecht als *Lex specialis* dem allgemeinen Strafrecht vorgeht [29]. Solche spezialgesetzlichen Regelungen finden sich in erster Linie in den einschlägigen materiellen Steuergesetzen wie namentlich in Art. 109 ff. DBG.

Die im DBG genannten allg. Verfahrensgrundsätze gelten sowohl für die eidgenössischen als auch für die kantonalen Steuerbehörden [30].

Damit sind die folgenden wesentlichsten Verfahrensgrundsätze für das Steuerstrafverfahren zu beachten:

Das Steuerstrafverfahren muss bereits im Administrativverfahren (und nicht erst vor einer gerichtlichen Behörde [31]) den Anforderungen des Fairnessprinzips gemäss Art. 6 Ziffer 1 der EMRK [32] entsprechen [33].

Dieses Prinzip verlangt, dass dem Steuerpflichtigen objektiv und korrekt gegenüberzutreten ist (d. h., verboten sind Drohungen, Beleidigungen und Entstellung der Wahrheit durch die Behörde). Den Steuerpflichtigen dagegen trifft insbesondere das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens.

Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf rechtliches Gehör. Er ist vor Erlass einer ihn belastenden Verfügung in billiger Weise und innert angemessener Frist zur Sache anzuhören [34]. Er ist hierbei über den ermittelten Sachverhalt und den erhobenen Vorwurf zu orientieren. Das Recht, sich vor Erlass einer belastenden Verfügung zur Sache zu äussern, gilt in jedem Strafverfahren und damit auch bei Verfahren wegen blossen Verfahrenspflichtverletzungen [35]. Zu beachten ist, dass der Steuerpflichtige persönlich und mündlich anzuhören ist. Denn bereits die Strafzumessung erfordert eine persönliche Befragung, um einen Eindruck über die persönlichen Verhältnisse und Beweggründe des Steuerpflichtigen gewinnen zu können.

Dem Steuerpflichtigen steht weiter ein Akteneinsichtsrecht zu, welches in Art. 114 DBG ausdrücklich festgehalten ist, sich aber bereits aus übergeordnetem Recht ergibt [36]. Das Akteneinsichtsrecht ist nicht uneingeschränkt. Es steht unter dem Vorbehalt der Nichtgefährdung des Untersuchungszwecks oder privater bzw. öffentlicher Interessen [37], was Art. 114 Abs. 2 DBG ausdrücklich festhält.

Mit dem Akteneinsichtsrecht zusammen hängt die Protokollierungspflicht resp. Dokumentationspflicht der Untersuchungsbehörde. Alle für das Verfahren erheblichen Vorgänge müssen aktenkundig (und damit dem Akteneinsichtsrecht zugänglich) festgehalten werden. Das DBG enthält keine entsprechende Regelung, doch gilt diese Pflicht als rechtsstaatliches Prinzip [38].

Im Steuerstrafverfahren gilt die in Art. 32 Abs. 1 BV sowie in Art. 6 Ziffer 2 EMRK verankerte Unschuldsvermutung. Bis zum Nachweis des Gegenteils gilt der Beschuldigte als unschuldig. Aufgrund der strafprozessualen Unschuldsvermutung trifft den Steuerpflichtigen im Steuerstrafverfahren keine Mitwirkungspflicht [39]. Die Mitwirkungspflicht ist im Gegenteil EMRK-widrig [40]. Zusätzlich steht dem Beschuldigten im Rahmen eines Steuerstrafverfahrens ein Aussageverweigerungsrecht zu. Danach hat er keine Angaben zu machen oder Beweismittel beizubringen, mit denen er sich einer Straftat bezichtigen würde.

Im Zusammenhang mit der Unschuldsvermutung gehört auch der Grundsatz *in dubio pro reo* erwähnt. Danach hat die Behörde im Zweifelsfall von der für den Beschuldigten günstigeren Sachverhaltsvariante auszugehen. Sie hat mit anderen Worten die für den Beschuldigten ungünstigere Sachverhaltsvariante zu beweisen, will sie ihm diese zum Vorwurf machen.

6. FAZIT

In der Praxis sollte man sich in Anbetracht eines möglichen Steuerhinterziehungsversuches bewusst sein, dass ein Steuerungsverfahren mit strafrechtlichem Charakter anstehen kann.

Aufgrund des strafrechtlichen Charakters des in Art. 176 DBG festgehaltenen Tatbestands kann eine allzu sportliche Steueroptimierung für den Steuerpflichtigen resp. dessen Berater in einem eigentlichen Strafverfahren mit erheblichen finanziellen Folgen enden. Wer leichtfertig darauf vertraut, eine unzulässig unterbliebene oder unvollständige Steuerdeklaration werde von der zuständigen Behörde nicht entdeckt oder aber im Entdeckungsfall nicht als Steuerhinterziehung gewertet, handelt mit Vorsatz. Beachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass auch der Beizug eines Steuervertreters im

Rahmen der Steuerdeklaration nicht ohne weiteres von der diesbezüglichen strafrechtlichen Verantwortung des Steuerpflichtigen entbindet.

Auf der anderen Seite ist nicht jeder Deklarationsfehler zugleich auch ein Steuerkürzungsversuch. Vorsatz, zumindest aber Eventualvorsatz, ist von der Behörde zu beweisen. Dies erfordert eine umfassende Beweisführung über die relevanten inneren und äusseren Tatsachen.

Darüber hinaus sind wesentliche Verfahrensgarantien aus dem Strafverfahren resp. ist übergeordnetes Recht beachtlich, selbst wenn das einschlägige Steuerrecht dies nicht explizit vorsieht. Dies gilt auch dann, wenn langjährige kantonale Verwaltungspraxen dem bisher nicht oder nur unvollständig Rechnung getragen haben. ■

Anmerkungen: 1) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG); der Autor beschränkt sich hierbei bewusst auf die Beurteilung nach dem DBG. Vgl. dazu auch das Kreisschreiben Nr. 21 vom 7. April 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Nachsteuer- und Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer. 2) Aufgrund der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im gemischten Veranlagungsverfahren ist dieser zu einem Tun, nämlich zur wahrheitsgetreuen Deklaration seiner Steuerfaktoren verpflichtet. 3) Vorbehältlich des Tatbestands von Art. 174 DBG.

4) Dabei kann die Tat handlung stets in einem aktiven Tun oder in einer passiven Unterlassung bestehen. 5) Es muss die Absicht des Steuerpflichtigen naheliegen, die Steuerdeklaration überwiegend zum Zwecke der un gerechtfertigten Steuerkürzung fehlerhaft vorgenommen zu haben. 6) In bezug auf die versuchte Steuerhinterziehung von juristischen Personen sei auf Art. 181 DBG verwiesen: Die Bestrafung der juristischen Person resp. (kumulativ) von deren handelnden Organen oder Vertretern ist gesetzlich vorgesehen, und zwar sowohl für die Vor-

nahme der strafbaren versuchten Steuerhinterziehungshandlung selbst wie auch für die bloss e Teilnahmehandlung daran. 7) Soweit eine entsprechende vorgängig Mahnung gemäss Art. 174 Abs. 1 DBG durch die Behörde ergangen ist. 8) Wenn gleich eine Bestrafung wegen fahrlässig versuchter Steuerhinterziehung gemäss klarem Wortlaut des Gesetzes entfällt. 9) Keine Teilnahmeform ist dagegen bei einem bloss fahrlässig begangenen Delikt denkbar, mithin bei der in diesem Artikel erwähnten fahrlässigen Verletzung von Verfahrenspflichten. 10) In diesem Zusammenhang ist bei der

vollendeten Steuerhinterziehung neben der strafrechtlichen Sanktion auch die solidarische Haftung des Teilnehmers für die hinterzogene Steuer gemäss in Art. 177 Abs. 1 DBG geregeltem Sonderdelikt (Mitwirkung des Steuervertreters) zu beachten. Diese Solidarhaftung entfällt bei der lediglich versuchten Steuerhinterziehung. **11)** Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, S. 178. **12)** Für den Vorsatz bzw. Eventualvorsatz genügt, dass sich der Täter mit dem tatbestandsmässigen Erfolg für den Fall seines Eintritts abfindet oder ihn in Kauf nimmt, selbst dann, wenn der Erfolg dem Täter nicht genehm ist (Stratenwerth, Schweizerisches Strafrecht, allg. Teil I, 3. Auflage, § 9, N. 104 mit Hinweis auf BGE 96 IV 101). **13)** Stratenwerth, a. a. O., § 9 N. 104. **14)** In aller Regel darf darauf vertraut werden, dass ein ausgewiesener Experte seine Aufgabe korrekt ausübt. **15)** BGE 89 I 405; ferner BVR 1999, 563; ferner: Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Art. 176 N. 4 mit Hinweis auf StE 2002 B. 101.21 Nr. 15. **16)** Vgl. zum Ganzen: ASA 73, 215. **17)** Je nach Tatbeitrag des Steuervertreters kann dieser Anstifter, Gehilfe oder selbständiger (Mit-)Täter sein. Zu beachten ist allerdings, dass das strafbare Verhalten des Vertreters in einem Tun gegenüber der Steuerbehörde bestehen muss; im Gegensatz zum Steuerpflichtigen selbst, den im Veranlagungsverfahren Mitwirkungspflichten treffen, genügt beim Steuervertreter ein blosses Unterlassen für die Strafbarkeit nicht (Richner/Frei/Kaufmann, a. a. O., Ant. 177 N. 14). **18)** Behnisch, a. a. O., S. 267 mit Hinweisen auf weitere Literatur. **19)** Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b Art. 130 N 27 f. mit Hinweis auf die allg. Beweislastregel von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches. **20)** Behnisch a. a. O., S. 267 mit Hinweisen auf die Meinung Böckli. **21)** ASA 55 S. 567. **22)** Behnisch a. a. O., S. 268 mit zahlreichen Hinweisen auf die bundesgerichtliche Praxis. **23)** Behnisch, a. a. O., S. 269 mit Hinweis auf den strafrechtlichen Grundsatz «in dubio pro reo». **24)** Vgl. z. B. BGE 114 I b 27. **25)** Trechsel, Kurzkommentar zum schweizerischen Strafgesetzbuch, 2. Auflage, Art. 18, N. 15 mit

zahlreichen Hinweisen auf die Kasuistik. **26)** Inbes. Art. 109 bis 146 sowie 182 und 183 DBG; zu beachten gilt es in diesem Zusammenhang auch das neue Bundesgesetz über die Änderung des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vom 20. Dezember 2006 (Referendumsfrist bis 13. April 2007). **27)** Die allgemeinen steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften von Art. 109 bis 146 DBG sind in Übereinstimmung mit denjenigen strafprozessualen Grundsätzen auszuliegen, die sich aus der BV sowie Art. 6 Ziff. 1 EMRK ergeben. Die strafprozessualen Verfahrensgarantien höherstufigen Rechts gelten nicht nur im Hinterziehungsverfahren, sondern auch im Verfahren betreffend Verletzung von Verfahrenspflichten. Für die Berücksichtigung besonderer steuerstrafprozessualer Eigenheiten bleibt letztlich wenig Raum (Richner/Frei/Kaufmann, a. a. O., Art. 182 N 7 f.). **28)** Die Praxis ist zurückhaltend mit Nichtigkeitsgrund bildenden Verfahrensfehlern. Im Grundsatz findet die sog. Evidenztheorie Anwendung (weiterführend zum Ganzen vgl. insbesondere: Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, N. 955 ff.). **29)** Obwohl beispielsweise eine Steuerhinterziehung regelmässig den Tatbestand des Betrugs nach Art. 148 StGB erfüllt, wird sie nur nach dem Steuerstrafrecht bestraft (Trechsel/Noll, Schweizerisches Strafrecht Allgemeiner Teil I, 4. Auflage, § 11 lit. D Ziff. 3). **30)** Die Kantone sind aufgrund der Vollzugsfreiheit gemäss Art. 104 Abs. 4 DBG berechtigt, zusätzliches Verfahrensrecht zu erlassen. Dieses hat aber im Einklang mit den allgemeinen Verfahrensgrundsätzen des DBG zu stehen (Richner/Frei/Kaufmann, a. a. O., VB zu Art. 109–121, N. 3). **31)** Gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat jede Person ein Recht darauf, dass über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. In gewissen Kantonen wird dieser Anspruch für Steuerstrafverfahren explizit im kantonalen Steuerrecht festgehalten (z. B. Art. 225

sowie insbes. auch Art. 226 Abs. 1 StG-BE). In der Optik von Art. 6 Ziff. 1 EMRK erscheint fraglich, ob es zulässig ist, wenn das DBG ein gerichtliches Verfahren nur im Zusammenhang mit Steuerbetrugsdelikten (Art. 186 f. DBG) vorsieht. Richtigerweise müsste wohl analog zur Regelung im Kanton Bern für jedes Steuerstrafverfahren bereits in erster Instanz eine gerichtliche Beurteilung erfolgen resp. zumindest eine solche vom Beschuldigten verlangt werden können (worauf dieser ausdrücklich hinzuweisen ist). **32)** Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten. **33)** StE 2001 B 101.8 Nr. 17; StE 2001 A 21.13 Nr. 5; gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt für das Strafverfahren nach Art. 6 EMRK auch die blosser Steuerhinterziehung als Strafsache (BGE 116 IV 266 sowie BGE 119 Ib 18). **34)** Art. 183 Abs. 1 DBG. **35)** BGE 121 II 273. **36)** Vgl. Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 6 Abs. 1 und 3 EMRK. **37)** Aber: Eine Einschränkung ist nur zeitlicher (z. B. bis zum Abschluss der Ermittlung des Sachverhalts zum Schutze der Wahrheitsfindung) und nicht quantitativer Natur; in jedem Fall ist vor Abschluss der Untersuchung vollen Einblick in die Akten zu gewähren (Richner/Frei/Kaufmann, a. a. O., Art. 182 N 69). **38)** Richner/Frei/Kaufmann, a. a. O., Art. 182 N. 71; Zweifel, a. a. O., Art. 114 N. 14; vgl. zur Dokumentationspflicht der Behörde BGE 124 V 372, zur Protokollführungspflicht BGE 124 V 389. **39)** Im Gegensatz zum blossen Nachsteuerverfahren gemäss Art. 153 DBG; hierauf hat er zu Beginn des Steuerstrafverfahrens aufmerksam gemacht zu werden. Fehlt diese Rechtsbelehrung, unterliegen die in der Folge vom Steuerpflichtigen vorbehaltlos einverlangten und von diesem daraufhin in das Steuerstrafverfahren eingebrachten Tatsachen und Beweismittel dem Verwertungsverbot. Dieses Verwertungsverbot gilt zumindest für das hängige Steuerstrafverfahren sowie insofern als dass diese Tatsachen und Beweismittel nicht anderweitig von der Steuerbehörde hätte beschafft werden können (Stadelmann, Skript Steuerstrafrecht STA, Version 12.5.2005, S. 15). **40)** Vgl. ASA 69, 855.

RÉSUMÉ

Droit pénal fiscal – tentative de soustraction fiscale

Les praticiens, dans les administrations et dans le cadre de l'activité professionnelle, doivent être conscients qu'une tentative potentielle de soustraction fiscale peut entraîner une procédure fiscale à caractère pénal.

En raison du caractère pénal des faits retenus à l'article 176 LIFD, une optimisation fiscale par trop «sportive» peut déboucher, pour le contribuable comme pour son conseiller, sur une procédure pénale aux conséquences financières considérables. Agit en effet intentionnellement celui qui table avec légèreté sur le fait que des éléments imposables

non déclarés ou incomplètement déclarés ne seront pas découverts par les autorités compétentes ou, en cas de découverte, qu'ils ne seront pas considérés comme une soustraction fiscale. Notons à ce sujet que le fait de recourir à un conseiller fiscal pour établir sa déclaration d'impôt ne dégage pas systématiquement l'assujetti de sa responsabilité pénale en la matière.

Par ailleurs, toute erreur dans la déclaration ne constitue pas automatiquement une tentative de soustraction d'impôt. Le fardeau de la preuve concernant l'existence d'un acte intentionnel,

ou au moins d'un dol éventuel, incombe aux autorités fiscales. Ceci requiert une administration exhaustive de la preuve concernant les faits importants, internes et externes.

En outre, et même si le droit fiscal en vigueur ne les prévoit pas explicitement, il existe des garanties de procédure importantes, prévues dans la procédure pénale ou par le droit constitutionnel. Et ceci vaut également lorsque, dans la pratique, l'administration cantonale n'en a pas ou pas entièrement tenu compte depuis plusieurs années. AH/JA