



Universität St.Gallen

Institut für Law and Economics

# Der Untersuchungsgrundsatz im direktsteuerlichen Hinterziehungsverfahren

Eine kritische Analyse

Subiksha Thirumamany

ILE-HSG Working Papers

Working Paper No. 2025-27

SEPTEMBER 2025

Institute for Law and Economics (ILE-HSG)

# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>III</b>
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>VII</b>
<b>Materialienverzeichnis</b> .....	<b>XIV</b>
<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b> .....	<b>XVI</b>
<b>I Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>II Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren</b> .....	<b>3</b>
A. Vorbemerkungen .....	3
B. Kooperationsmodell .....	5
1. Untersuchungsgrundsatz .....	5
a) Ausgestaltung .....	6
b) Grenzen .....	9
2. Mitwirkungspflicht .....	12
c) Ausgestaltung .....	12
d) Grenzen .....	14
3. Das Verhältnis zwischen Untersuchungs- und Kooperationsgrundsatz .....	17
C. Zwischenfazit .....	18
<b>III Sachverhaltserstellung im Steuerhinterziehungsverfahren</b> .....	<b>19</b>
A. Vorbemerkungen zum Steuerübertretungsrecht .....	19
1. Materielles .....	19
2. Formelles .....	22
B. Konfrontationsmodell .....	24
1. Untersuchungsgrundsatz .....	25
a) Ausgestaltung .....	25
b) Grenzen .....	29
2. Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht .....	33
c) Ausgestaltung .....	34
d) Grenzen .....	36
3. Zwischenfazit .....	36
<b>IV Ausprägungen des Untersuchungsgrundsatzes im Vergleich</b> .....	<b>38</b>
A. Ausgangssachverhalt .....	38
B. Vergleichsanalyse .....	39
1. Zuständigkeit .....	40
2. Untersuchungsverfahren .....	40
3. Beweisverfahren .....	42
C. Zwischenfazit .....	44
<b>V Beseitigung der Verfahrensymmetrie im Steuerhinterziehungsverfahren</b> .....	<b>46</b>

A.	Reformbestrebungen .....	46
1.	Erste Reformversuche infolge der EGMR-Rechtsprechung (2002–2008).....	46
2.	Zweite Reformversuche infolge internationaler Entwicklungen (2011–2015).....	48
3.	Anhaltender Reformbedarf.....	50
B.	Ein dritter Entwirrungsversuch .....	52
1.	Optimierte Zuständigkeitsregelung .....	52
a)	Bedeutung eines Gesetzesverweises auf die StPO.....	52
b)	Bedeutung eines Gesetzesverweises auf Art. 19 ff. VStrR.....	54
2.	Erweiterung der Untersuchungsmittel im DBG .....	56
a)	Vollständige Durchbrechung des Bankgeheimnisses .....	56
b)	Polizeiliche Vorführung.....	59
<b>VI</b>	<b>Erkenntnisse und Fazit.....</b>	<b>61</b>
A.	Beantwortung der Forschungsfragen.....	61
B.	Fazit.....	62
	<b>Eigenständigkeitserklärung.....</b>	<b>XX</b>
	<b>Hilfsmittelverzeichnis.....</b>	<b>XXI</b>

## Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraf
A.	Auflage
a.M.	anderer Meinung
Abs.	Absatz
AIA	Automatischer Informationsaustausch
AIAG	Bundesgesetz über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG) vom 18. Dezember 2015 (SR 653.1)
AJP	Aktuelle Juristische Praxis (Zeitschrift)
Amtl. Bull.	Amtliches Bulletin der Bundesversammlung
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung
ASU	Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der ESTV
ASUV	Verordnung über besondere Untersuchungsmassnahmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 1992 (SR 642.132)
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (Bankengesetz, BankG) (SR 952.0)
BBl	Bundesblatt
BBSW	Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht
Bd.	Band
BdBSt	Bundesratsbeschluss vom 9.12.1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (bis 1983: WStB; abgelöst durch das DBG vom 14.12.1990)
BGE	Amtliche Sammlungen der Entscheide des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht (Schweiz)
Botsch.	Botschaft
BSK	Basler Kommentar
bspw.	beispielsweise
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101)
BVR	Bernische Verwaltungsrechtspflege
bzw.	beziehungsweise
CR	Commentaire Romand
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11)
Diss.	Dissertation

---

E.	Erwägung
EF	ExpertFocus (Zeitschrift)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartment
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EMRK	Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (für die Schweiz in Kraft seit 28. November 1974) (SR 0.101)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
f./ff.	und folgende
Fn.	Fussnote(n)
FS	Festschrift
GAFI	Groupe d'action financière (Organisation)
GdSt	Grundzüge zum Steuerrecht
GesKR	Schweizerische Zeitschrift für Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht (Zürich)
ggf.	gegebenenfalls
gl.M.	gleicher Meinung
h.L.	herrschende Lehre
Habil.	Habilitationsschrift
HK	Handkommentar
Hrsg.	Herausgeber
i.c.	in casu
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFF	Schriftenreihe «Finanzwissenschaft und Finanzrecht»
IFF-HSG	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and E(heute ILE-HSG)
IPBPR	Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 (für die Schweiz in Kraft seit 18. September 1992)
kant.	kantonal
Kap.	Kapitel
KOF	Konjunkturforschungsstelle der ETH
Komm.	Kommentar
LBR	Luzerner Beiträge zur Rechtswissenschaft
LIFD	Loi sur l'impôt fédéral direct (französische Version des DBG)
lit.	litera
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen

---

MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009 (SR 641.20)
N	Note(n)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ON	Ordnungsnummer
OREF	L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés
PIFF	Publikationen des Instituts für Föderalismus Universität Fribourg Schweiz
PK	Praxiskommentar
RB	Rechtsbuch
recht	Zeitschrift für juristische Weiterbildung und Praxis
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
Rz.	Randziffer der vorliegenden Arbeit
S.	Seite(n)
sGS	Systematische Gesetzessammlung
SK	Schulthess Kommentar
sog.	sogenannt(en)
SR	Systematische Rechtssammlung
SSBR	Schweizer Schriften zum Bankenrecht
SStR	Schriften zum Steuerrecht
SSW	Schriften zum Steuer- und Wirtschaftsrecht
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StB-SG	St.Galler Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid (Zeitschrift)
StG-SG	Steuergesetz des Kantons St.Gallen vom 9. April 1998 (sGs 811.0)
StG-TG	Steuergesetz des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (RB 640.1)
StG-ZH	Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (ON 631.1)
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0)
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14)
StPO	Schweizerische Strafprozessordnung (Strafprozessordnung, StPO) vom 5. Oktober 2007 (SR 312.0)
StR	SteuerRevue (Zeitschrift)
SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaft und Finanzmarktrecht (Zürich)
u.a.	unter anderem
v.	versus

VB	Vorbemerkungen
vgl.	vergleiche
Vor.	Vorbemerkungen
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR) vom 22. März 1974 (SR 313.0)
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG) vom 20. Dezember 1968 (SR 172.021)
WAK S	Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (des Ständerats)
ZBJV	Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
zsis)	Zeitschrift für Schweizerisches und internationales Steuerrecht
ZStöR	Zürcher Studien zum öffentlichen Recht
ZStrR	Schweizerische Zeitschrift für Strafrecht

## Literaturverzeichnis

**Zitierweise:** Die aufgeführten Werke werden, wo nicht anders angegeben, mit Namen der Autorinnen und Autoren sowie der Fundstelle zitiert. Literatur und Rechtsprechung wurden bis und mit 10. Mai 2025 berücksichtigt. Die Zitierung in den Fussnoten erfolgt, soweit sinnvoll, in chronologischer Reihenfolge.

ALLINGHAM MICHAEL G./SANDMO AGNAR, Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics* 1/1972, 323 ff.

AMANDO AMMANN/DANIEL DAESTER, Der Anfang vom Ende des Schweizer Bankgeheimnisses, *SRF Tagesschau* vom 12. August 2019, abrufbar unter: <<https://www.srf.ch/news/wirtschaft/zehn-jahre-danach-der-anfang-vom-ende-des-schweizer-bankgeheimnisses>> (besucht am 5. Mai 2025)

AUER CHRISTOPH, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Steuerstrafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, *ASA* 65/1997, 1 ff.

Auer Christoph/Müller Markus/Schindler Benjamin (Hrsg.), *DIKE Kommentar, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2. A., Zürich/St.Gallen 2019* (zit. Komm. VwVG-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])

BAUEN MARC/ROUILLER NICOLAS, *Schweizer Bankkundengeschäft*, Zürich 2010

BEHNISCH URS, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, *ASA* 56/1988, 577 ff. (zit. BEHNISCH, Verfahrensmaximen, [...])

- Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, *Diss. Bern* 1989, Bern 1991 (BBSW, Bd. 1) (zit. BEHNISCH, Steuerstrafrecht, [...])
- Vom Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts zu Beginn des 3. Jahrtausends, *ZBJV* 138/2002, 77 ff. (zit. BEHNISCH, Gestrüpp, [...])
- Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, *ASA* 77/2009, 737 ff. (zit. BEHNISCH, Amtshilfe, [...])

BERGER MARKUS, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, *BVR* 12/2014, 550 ff. (zit. BERGER, Sachverhaltsermittlung, [...])

BERGER MARKUS, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, *ASA* 75/2006, 185 ff. (zit. BERGER, Ermessensveranlagung, [...])

BEUSCH MICHAEL, 2 Verantwortlichkeiten und Haftungsrisiken der Steuerberatung im Zusammenhang mit Steuerdelikten, *zsis* 2007, o.S.

BEUSCH MICHAEL/MALLA JASMIN, Steuerstrafrecht – ein Entwirrungsversuch, *ZStrR* 130/2012, 249 ff.

- BEZGOVSEK ROK, Art. 6 Ziff. 1 EMRK und das steuerrechtliche Verfahren, Diss. Zürich 2002, Zürich/Basel/Genf 2002 (SStR, Bd. 12)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. A., Zürich 2023
- BÖCKLI PETER, Harmonisierung des Steuerstrafrechts, ASA 51/1982, 97 ff.
- BODMER DIEGO, «Nemo tenetur se ipsum accusare» im Steuerrecht, Diss. Zürich 2020, Zürich/Basel/Genf 2021 (SStR, Bd. 26)
- BUEHN ANDREAS/SCHNEIDER FRIEDRIG GEORG/MONTENEGRO CLAUDIO E., New Estimates for the Shadow Economies All over the World, International Economic Journal 2010, 443 ff.
- BÜHLER CHRISTOPH B., Die schleichende Erodierung des Bankkundengeheimnisses, SZW 6/2020, 618 ff.
- CASANOVA HUGO, Die Nachsteuer, ASA 68/2000, 1 ff.
- CAVELTI ULRICH/GREMINGER BERNHARD J., 10 Jahre Steuerharmonisierung, ASA 79/2010, 445 ff.
- DONATSCH ANDREAS, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60/1992, 289 ff. (zit. DONATSCH, Verhältnis, [...])
- Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStrR 118/2000, 83 ff. (zit. DONATSCH, Grundzüge, [...])
  - Steuerstrafrecht – Hauptprobleme und Lösungsvorschläge, ASA 81/2012, 1 ff. (zit. DONATSCH, Steuerstrafrecht, [...])
  - Im Labyrinth des Steuerstrafrechts, recht 2019, 121 ff. (zit. DONATSCH, Labyrinth, [...])
- DONATSCH ANDREAS/ARNOLD IRENE, Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht – Teil 2, StR 67/2012, 82 ff.
- DONATSCH ANDREAS/FREI MIRJAM, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, StR 65/2010, 12 ff.
- Donatsch Andreas/Lieber Viktor/Summers Sarah/Wohlers Wolfgang (Hrsg.), Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung StPO, Schulthess Kommentar, 3. A., Zürich 2020 (zit. SK StPO-BEARBEITER/IN)
- DUBS JÜRIG, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung – Zündstoff im Steuerstrafrecht, AJP 1/2009, 70 ff. (zit. DUBS, Verdeckte Gewinnausschüttung, [...])
- DUBS JÜRIG, Steuerhinterziehung und Steuerbetrug im Recht der direkten Steuern – ein schweizerischer Anachronismus?, StR 71/2016, 102 ff. (zit. DUBS, Anachronismus, [...])
- Ehrenzeller Bernhard/Egli Patricia/Hettich Peter/Hongler Peter/Schindler Benjamin/Schmid Stefan G. Schmid/Schweizer Rainer J. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler

- Kommentar, Art.1–72 BV, 4. A., Zürich 2023 (zit. SG Komm. BV-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- EICHENBERGER EVELYN, Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren unter dem Aspekt der Unschuldsvermutung, StR 54/1999, 9 ff.
- Frank Friedrich/Markwalder Nora/Eicker Andreas/Achermann Jonas (Hrsg.), Basler Kommentar, Verwaltungsstrafrecht, Basel 2020 (zit. BSK VStrR-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- FUCHS STEFAN, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht Diss. St.Gallen 2016, Bern 2017 (Schriftenreihe IFF, Bd. 112)
- GARLAND WOLFGANG, Waffengleichheit im Vorverfahren Eine kritische Auseinandersetzung mit der konzeptionellen Ausgestaltung des Strafverfahrens in der Schweiz, Diss. Zürich 2019, Bern 2019 (sui generis, Bd. 7)
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., Zürich 2020
- HEUBERGER RETO, Zwangsmassnahmen im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 66/1997, 21 ff.
- HOFSTETTER DAVID, Das Verhältnismässigkeitsprinzip als Grundsatz rechtsstaatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 2 BV), Diss. Zürich 2013, Zürich 2014 (ZStöR, Bd. 216)
- HOLENSTEIN DANIEL, Dürfen im Ausland illegal erworbene Beweismittel in schweizerischen Nachsteuer-, Steuerstrafverfahren und in Rechtshilfeverfahren verwendet werden?, StR 63/2008, 316 ff. (zit. HOLENSTEIN, Beweismittel, [...])
- Schweizer Steuerstrafrecht im Wandel? Reflexionen im Hinblick auf die neuesten internationalen Entwicklungen, ASA 80/2011, 3 ff. (zit. HOLENSTEIN, Steuerstrafrecht, [...])
  - Verstrickt im Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts, Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts 6B\_453/2011 vom 20. Dezember 2011, StR 67/2012, 161 ff. (zit. HOLENSTEIN, Gestrüpp, [...])
  - Die straflose Rückkehr in die Steuerehrlichkeit nach Einführung des Automatischen Informationsaustausches, GdSt, Bd. 8, Zürich 2023
- IMSTEPF RALF, § 3 Steuerverfahrensrecht / Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung als Komplexitätstreiber im Steuerrecht, in: Hongler Peter/Vogelsang Marc (Hrsg.), Panoptikum des Steuerrechts, Festschrift für Madeleine Simonek, Bern 2024
- Jeanneret Yvan/Kuhn André/Perrier Depeursinge Camille (Hrsg.), Commentaire Romand, Code de procédure pénale suisse, 2. A., Basel 2019 (zit. CR CPP-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- KÄLIN WALTER/SIDLER LISBETH, Die Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf kantonale Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 57/1988, 529 ff.
- KARLEN PETER, Schweizerisches Verwaltungsrecht, Zürich 2018

- Karpenstein Ulrich/Mayer Franz (Hrsg.), EMRK, Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Kommentar, 3. A., Basel 2002 (zit. Komm. EMRK-BEARBEITER/IN)
- KELLER HELEN/SUTER DAVID, *Ne bis in idem* und *nemo tenetur* im Steuerstrafrecht – 2. Teil, StR 74/2019, 4 ff.
- KIENER REGINA/RÜTSCHÉ BERNHARD/KUHN MATHIAS, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. A., Zürich/St.Gallen 2021
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE/BERTSCHI MARTIN, Verwaltungsverfahren und Verwaltungspflege des Bundes, 3. A., Zürich 2013
- KÜNG MARTIN D., Prozessmaximen im Verwaltungsverfahren, Unter besonderer Berücksichtigung des Verfahrens im Kindes- und Erwachsenenschutz, Diss. Freiburg 2020, Bern 2020 (PIFF, Bd. 14) (zit. KÜNG MARTIN, [...])
- KÜNG SUSANNE, Die Ermessensveranlagung und ihre Auswirkungen Eine Tour d'Horizon durch das Steuerverfahrensrecht und angrenzende Rechtsgebiete, Diss. Bern 2024, Bern 2024 (SSW, Bd. 29) (zit. KÜNG SUSANNE, [...])
- LOCHER PETER, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 60/1992, 1 ff. (zit. LOCHER, Legalitätsprinzip, [...])
- Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, StR 58/2003, 346 ff. (zit. LOCHER, Bankgeheimnis, [...])
  - Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015 (zit. DBG III-LOCHER, Art. [...] N [...])
- MARGIOTTA ADRIANO, Das Bankgeheimnis – Rechtliche Schranke eines bankkonzerninternen Informationsflusses?, Diss. St.Gallen 2001, Zürich 2002 (SSBR, Bd. 67)
- MARGRAF OLIVIER, Natürliche Vermutungen im Recht der direkten Steuern, StR 70/2015, 944 ff. (zit. MARGRAF, Natürliche Vermutungen, [...])
- MARGRAF OLIVIER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Gesellschaft und Empfänger, StR 79/2024, 842 ff. (zit. MARGRAF, Verdeckte Gewinnausschüttungen, [...])
- MARTÍNEZ ISABEL Z., Verteilung und Steuern in der Schweiz, Foliensatz zum Workshop Finanzkommission, KOF der ETH, Zürich 2024
- MEYER CHRISTIAN, Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes, ein Beitrag zur Sachverhaltsfeststellung als arbeitsteiligem Prozess, Diss. Basel 2019, Zürich 2019 (LBR, Bd. 132)
- MOSSU CLAUDE, Les articles 130bis et 133bis AIN ou les limites du droit pénal fiscal en matière d'impôts directs Une réponse à l'article de W. Robert Pfund "Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts. Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht", ASA 48/1980, 577 ff.

- MÜLLER MARKUS, Verhältnismässigkeit, Gedanken zu einem Zauberwürfel, 2. A., Bern 2023
- MÜLLER PETER, Aspekte des Verhältnisses von Steuerverfahren und Strafverfahren der Steuerverwaltung, in: Marantelli Adriano/Opel Andrea (Hrsg.), Aktuelle Fragen des schweizerischen Steuerrechts, Festgabe für Prof. em. Dr. Urs R. Behnisch, Bern 2020, 141 ff. (zit. MÜLLER PETER, [...])
- Niggli Marcel Alexander/Heer Marianne/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Schweizer Strafprozessordnung/Jugendstrafprozessordnung, 3. A., Basel 2023 (zit. BSK StPO-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- NIGGLI MARCEL ALEXANDER/MAEDER STEFAN, Verwaltungsstrafrecht, Strafrecht und Strafprozessrecht – Grundprobleme / 1.-2., in: Eicker Andreas (Hrsg.), Aktuelle Herausforderungen für die Praxis im Verwaltungsstrafverfahren, Luzern 2013, 27 ff.
- Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht (StGB/JStGB), 4. A., Basel 2018 (zit. BSK StGB-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. A., Basel 2017 (zit. CR LIFD- BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- OECD, Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles, Bericht vom 8. November 2017, 2. A., abrufbar unter: <<https://doi.org/10.1787/63530cd2-en>> (besucht am 24. April 2025) (zit. OECD, Ten Global Principles, [...])
- Tax crimes: The fight goes digital, Bericht vom 18. Januar 2018, abrufbar unter: <<https://doi.org/10.1787/ef01f5e4-en>> (besucht am 24. April 2025) (OECD, Tax crimes, [...])
  - Schluss mit Steuerbetrug. Strategien zur Bekämpfung professioneller Enabler von Steuer- und Wirtschaftskriminalität, Bericht vom 25. Februar 2021, abrufbar unter: <<https://doi.org/10.1787/d9b61cc1-de>> (besucht am 24. April 2025) (OECD, Schluss mit Steuerbetrug, [...])
- OESTERHELT STEFAN, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, ASA 75/2007, 593 ff.
- OESTERHELT STEFAN/DUBACH MANUEL, Mitarbeiterbeteiligungen bei nicht kotierten Unternehmen, StR 76/2021, 2 ff.
- PFUND WALTER R., Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts Kritische Bemerkungen zum neuen Wehrsteuer-Strafrecht, ASA 48/1980, 1 ff.
- RHINOW RENÉ/KOLLER HEINRICH/KISS CHRISTIAN/THURNHERR DANIELA/BRÜHL-MOSER DENISE, Öffentliches Prozessrecht, 4. A., Basel 2021 (zit. RHINOW *et al.*, Rz. [...])
- RICHNER FELIX, Wandel und Tendenzen im Zürcher Steuerhinterziehungsrecht, ASA 61/1992, 557 ff.

- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Handkommentar zum DBG, 4. A., Bern 2023 (zit. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. [...] N [...])
- ROHNER ROGER, Rechtsprobleme der elektronischen Steuerveranlagung, Diss. Zürich 2008
- SCHÄR DANIEL, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung des gemischten Veranlagungsverfahrens sowie des Steuerjustizverfahrens, Diss. St.Gallen 1997, Bern 1998 (Schriftenreihe IFF, Bd. 88)
- SCHERRER BRUNO, Bundesgericht, II. öffentlich-rechtliche Abteilung, 24.9.1996, Herr und Frau X. c. Kanton Zürich und Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, BGE 122 I 257 ff., staatsrechtliche Beschwerde, Urteilsbesprechung von BGE 122 I 257, AJP 3/1997, 323 ff.
- SCHILD TRAPPE GRACE, Strafbare Beteiligung an fremder Steuerhinterziehung, ASA 65/1996, 433 ff.
- SCHMID NIKLAUS/JOSITSCH DANIEL, Handbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, 3. A., Zürich/St.Gallen 2017 (zit. HB-SCHMID/JOSITSCH)
- SCHMID NIKLAUS/JOSITSCH DANIEL, Schweizerische Strafprozessordnung (StPO), 4. A., Zürich/St.Gallen 2023 (PK StPO-JOSITSCH/SCHMID, Art. [...] N [...])
- SCHMUTZ FELIX, Measuring the Invisible: An Overview of and Outlook for Tax Non-Compliance Estimates and Measurement Methods for Switzerland, Swiss Journal of Economics and Statistics 152/2016, 125 ff.
- SCHREIBER RENÉ/TSCHIRREN KLEMENS, Informationsaustausch nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens – Überblick über die neusten Entwicklungen, ST 9/2009, 664 ff.
- SEILER HANSJÖRG, Parallele Straf-, Zivil- und Verwaltungs(justiz)verfahren: Schnittmengen und Reibungsflächen in der Praxis des Bundesgerichts, ZBl 2/2024, 59 ff.
- STADELMANN THOMAS, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? – Eine Auslegung aus richterlicher Sicht, StR 56/2001, 258 ff.
- SUTER CHRISTOPH/REMUND CÉDRIC/LUMENGO PAKA NINA, Steuervortaten zur Geldwäscherei, GesKR 4/2019, 522 ff.
- THÜR HANSPETER, Bankgeheimnis am Ende? NZZ-Artikel vom 10. März 2010, o.S.
- TRECHSEL STEFAN, Bankgeheimnis – Steuerstrafverfahren – Menschenrechte Nemo tenetur bei Steuerhinterziehung, ZStrR 123/2005, 256 ff.
- TRECHSEL STEFAN/PIETH MARK (Hrsg.), Praxiskommentar, Schweizerisches Strafgesetzbuch (StGB), 4. A., Zürich 2021 (zit. PK StGB-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- UNSELD LEA, Revision des Steuerstrafrechts: Lösungsansätze für eine Neuregelung der strafrechtlichen Zuständigkeit bei den direkten Steuern, ASA 83/2015, 433 ff.
- WAGNER JÜRGEN/PLÜSS ADRIAN, Neue Entwicklungen im schweizerischen Wirtschafts- und Steuerrecht, RIW 9/2014, 562 ff.

- Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015 (zit. BSK BV-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- Waldmann Bernhard/Krauskopf Patrick L. (Hrsg.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. A., Zürich/Genf 2023 (zit. PK VwVG-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- WIEDERKEHR RENÉ, ROSALES-GEYER IVY ANGELLI, Anspruch auf Orientierung nach Art. 29 Abs. 2 BV, AJP 10/2018, 1262 ff.
- ZULAUF URS, Automatischer Informationsaustausch: das Ende des steuerlichen Bankgeheimnisses?, SZW 6/2018, 667 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND, Der Steuerbetrug unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ASA 44/1975, 81 ff.
- ZWEIFEL MARTIN, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, Habil. Zürich 1988, Zürich 1989 (zit. ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, [...])
- Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58/1989, 1 ff. (zit. ZWEIFEL, Strafsteuer, [...])
  - Das rechtliche Gehör im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 60/1992, 449 ff. (zit. ZWEIFEL, Rechtliches Gehör, [...])
  - Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, ZStrR 111/1993, 1 ff. (zit. ZWEIFEL, Aktuelle Probleme, [...])
  - Das gemischte (ordentliche) Steuerveranlagungsverfahren im Spannungsfeld von Untersuchungs- und Mitwirkungsgrundsatz, in: Cagianut Francis /Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, S. 501 ff. (zit. ZWEIFEL, FS-Höhn, [...])
  - Neue Wege zur Optimierung des Veranlagungssystems der direkten Steuern?, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht. Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 333 ff. (zit. Zweifel, FS-REICH, [...])
- Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. A., Basel 2022 (zit. Komm. DBG-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 4. A., Basel 2022 (zit. Komm. StHG-BEARBEITER/IN, Art. [...] N [...])
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA/SEILER MORITZ, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., Zürich/Genf 2024 (zit. ZWEIFEL *et al.*, §[...] N [...])

## Materialienverzeichnis

- Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, Frühjahrssession 2007, Motion Studer Heiner. Steuerhinterziehung zum Vergehen erklären, N 198 (zit. Amtl. Bull. 2007, N 198)
- Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, Frühjahrssession 2008, Dringliche Interpellation sozialdemokratischer Fraktion. Globale Finanzmarktkrise II. Folgen für die Schweiz, N 390 ff. (zit. Amtl. Bull. 2008, N [...])
- Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, Herbstsession 2010, Motion Schweiger Rolf und FDP-Liberale Fraktion. Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes, 811 (zit. Amtl. Bull. 2010, 811)
- Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, Wintersession 2017, Motion WAK-SR. Verzicht auf die Revision des Steuerstrafrechts, 956 ff. (zit. Amtl. Bull. 2017, [...])
- Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, Frühjahrssession 2011, Motion Schweiger Rolf und FDP-Liberale Fraktion. Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes, (Amtl. Bull. 2011, N [...])
- Bekanntmachungen der Departemente und der Ämter, Zustandekommen der Eidgenössischen Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» vom 23. Oktober 2014, BBl 2014 8641 ff. (zit. Zustandekommen Volksinitiative)
- Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über das Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Händen des Chefs des EFD vom Oktober 2004 (zit. Expertenbericht)
- Botschaft zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der Groupe d'action financière (GAFI) vom 13. Dezember 2013, BBl 2014 605 ff. (zit. Botsch. GAFI)
- Botschaft zur Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» vom 26. August 2015, BBl 2015 7043 ff. (zit. Botsch. Volksinitiative, [...])
- Bundesrat (Hrsg.), Medienmitteilung, Die Schweiz will den OECD-Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen übernehmen (13. März 2009) (zit. BR-Medienmitteilung 2009)
- Bundesrat (Hrsg.), Steuerstrafrecht: Bundesrat stellt Revision zurück (4. November 2015) (zit. BR-Medienmitteilung 2015)
- Bundesgesetz über Änderungen des Nachsteuerverfahrens und des Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der direkten Steuern vom 20. Dezember 2006, AS 2007 2973 ff. (zit. Bundesgesetz Änderungen)
- Eidgenössischen Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre», Bekanntmachungen der Departemente und der Ämter über das Zustandekommen vom 23. Oktober 2014, BBl 2014 8641 ff. (zit. Zustandekommen Volksinitiative, [...])

- Eidgenössische Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre», Rückzug vom 9. Januar 2018, BBl 2018 216 (zit. Rückzug Volksinitiative, 216)
- Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts vom 29. Mai 2013 (zit. Erläuternder Bericht, [...])
- ESTV/SSK/ExpertSuisse/IFF-HSG, Verhaltenskodex Steuern 2021, abrufbar unter: <<https://ile.unisg.ch/wp-content/uploads/2021/10/Verhaltenskodex-DE.pdf>> (besucht am 1. April 2025)
- Initiative des Kantons Jura. Aufhebung von Bundessteuerbestimmungen, die gegen Artikel 6 EMRK verstossen, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 13. Februar 2006, BBl 2006 4021 (zit. Bericht WAK S, [...])
- Kanton St.Gallen, St.Galler Steuerbuch, Nachsteuerverfahren, StB 199 Nr. 1 vom 1. Juli 2017, abrufbar unter: <[https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-158-227-stg/199\\_1.pdf](https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-158-227-stg/199_1.pdf)> (besucht am 3. April 2025) (zit. StB-SG Nachsteuerverfahren, [...])
- Kanton St.Gallen, St.Galler Steuerbuch, Organisation der Veranlagungsabteilungen, StB C vom 1. Januar 2025 abrufbar unter: <<https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-1-12-stg/C%20Karten%20NP%20u%20%20JP.pdf>> (besucht am 3. April 2025) (zit. StB-SG Organisation, [...])
- Motion FDP 10.3452, Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes, 16. Juni 2010, abrufbar unter: <<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20103452>> (besucht am 4. Mai 2025)
- Motion Schweiger Rolf 10.3493, Umfassende Revision des Steuerstrafrechtes, 17. Juni 2010, abrufbar unter: <<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaef?AffairId=20103493>> (besucht am 4. Mai 2025)
- Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, für die Schweiz in Kraft seit 1. Januar 2017, AS 2016 5071 ff. (zit. Übereinkommen AIA, [...])
- Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts, Ergebnisbericht vom Mai 2014 (zit. Ergebnisbericht, [...])

# Rechtsprechungsverzeichnis

## Schweiz

### Bundesgericht

*Amtlich publiziert:*

<i>Entscheid</i>	<i>Datum</i>	<i>Verweis in Fn.</i>
BGE 96 I 437	Urteil vom 4. November 1970	303
BGE 109 Ia 177	Urteil vom 24. Mai 1983	294
BGE 114 Ib 27	Urteil vom 26. Februar 1988	160
BGE 117 Ia 262	Urteil vom 31. Mai 1991	73
BGE 118 Ia 17	Urteil vom 5. Mai 1992	108
BGE 119 Ib 12	Urteil vom 22. Januar 1993	72, 108
BGE 119 Ib 311	Urteil vom 11. Oktober 1993	161, 168, 294
BGE 120 Ia 247	Urteil vom 22. August 1994	284
BGE 121 II 273	Urteil vom 7. Juli 1995	168, 290
BGE 121 II 257	Urteil vom 7. Juli 1995	78, 257
BGE 130 I 126	Urteil vom 18. Mai 2004	283, 303
BGE 130 II 425	Urteil vom 13. Juli 2004	72
BGE 134 I 140	Urteil vom 31. Januar 2008	72
BGE 135 I 265	Urteil vom 7. Juli 2009	67
BGE 138 IV 47	Urteil vom 20. Dezember 2011	168, 272, 275, 305
BGE 138 II 346	Urteil vom 31. Mai 2012	115
BGE 139 II 28	Urteil vom 15. November 2012	115
BGE 140 I 68	Urteil vom 5. November 2013	168
BGE 140 II 248	Urteil vom 28. März 2014	78
BGE 140 II 384	Urteil vom 27. Mai 2014	283
BGE 140 IV 192	Urteil vom 25. September 2014	402
BGE 142 I 135	Urteil vom 2. Mai 2016	113
BGE 142 IV 207	Urteil vom 30. Mai 2016	283
BGE 142 II 488	Urteil vom 29. August 2016	78

BGE 143 V 190	Urteil vom 20. Juni 2017	115
BGE 144 II 67	Urteil vom 13. November 2017	113
BGE 144 II 427	Urteil vom 21. November 2018	102
BGE 147 II 209	Urteil vom 1. Dezember 2020	34

*Nicht amtlich publiziert:*

<i>Entscheid</i>	<i>Datum</i>	<i>Verweis in Fn.</i>
BGer in ASA 48	Urteil vom 5. Mai 1978	133
BGer in StE 1985 B.101.21 Nr. 2	Urteil vom 7. Dezember 1984	160
BGer in ASA 55	Urteil vom 24. Juli 1985	133
BGer in ASA 60	Urteil vom 19. Dezember 1990	160
BGer in StE 1991 B.101.2 Nr. 13	Urteil vom 8. Februar 1991	257
BGer 2A.96/2000	Urteil vom 25. Juli 2001	129
BGer 2A.182/2002	Urteil vom 25. April 2003	163
BGer 2A.53/2003	Urteil vom 29. Januar 2004	60
BGer 2A.480/2005	Urteil vom 23. Februar 2006	51, 178, 181
BGer 2C_21/2008, 2C_22/2008	Urteil vom 10. Juni 2008	69
BGer 2C_709/2008	Urteil vom 2. April 2009	108
BGer 2C_879/2008	Urteil vom 20. April 2009	93
BGer 2C_3/2009	Urteil vom 4. August 2009	93
BGer 2C_632/2009	Urteil vom 21. Juni 2010	266
BGer 2C_290/2011, 2C_291/2011	Urteil vom 12. September 2011	266
BGer 2C_835/2011	Urteil vom 4. Juni 2012	60
BGer 2C_2/2013	Urteil vom 9. Juli 2013	60
BGer 2C_656/2013	Urteil vom 17. September 2013	95, 311
BGer 2C_629/2013, 2C_630/2013	Urteil vom 22. Februar 2014	172

BGer 2C_977/2013	Urteil vom 1. Mai 2014	55
BGer 2C_1023/2013	Urteil vom 8. Juli 2014	163
BGer 2C_63/2014	Urteil vom 5. November 2014	55
BGer 2C_16/2015	Urteil vom 6. August 2015	259
BGer 2C_586/2015	Urteil vom 9. Mai 2016	131
BGer 2C_357/2014	Urteil vom 23. Mai 2016	74
BGer 2C_483/2016, 2C_484/2016	Urteil vom 11. November 2016	56
BGer 2C_938/2016, 2C_939/2016	Urteil vom 15. Februar 2017	263, 266, 300
BGer 2C_651/2017, 2C_652/2017	Urteil vom 2. November 2017	69
BGer 2C_1157/2016, 2C_1158/2016	Urteil vom 2. November 2017	258
BGer 2C_853/2017	Urteil vom 13. Dezember 2017	332
BGer 2C_181/2018	Urteil vom 12. März 2018	55
BGer 2C_276/2018	Urteil vom 15. Juni 2018	332
BGer 2C_546/2017	Urteil vom 16. Juli 2018	51
BGer 2C_263/2018	Urteil vom 11. Februar 2019	163
BGer 2C_616/2018	Urteil vom 9. Juli 2019	123
BGer 2C_247/2020	Urteil vom 18. Juni 2020	56, 73
BGer 2C_1071/2020	Urteil vom 19. Februar 2021	333
BGer 2C_118/2021	Urteil vom 19. Mai 2021	102
BGer 2C_211/2021	Urteil vom 8. Juni 2021	78
BGer 2C_719/2021	Urteil vom 7. Dezember 2021	333
BGer 9C_624/2022	Urteil vom 15. März 2022	34
BGer 2C_630/2021, 2C_631/2021	Urteil vom 17. Mai 2022	333
BGer 2C_265/2022	Urteil vom 6. Dezember 2022	67
BGer 9C_5/2023	Urteil vom 14. März 2023	312
BGer 9C_615/2022	Urteil vom 15. März 2023	69

**Europäischer Gerichtshof**

<i>Entscheid</i>	<i>Verweis in Fn.</i>
<i>A.P., M.P. &amp; T.P. v. Schweiz</i> vom 18. April 1996, 19958/92	166
<i>Bendenoun v. Frankreich</i> vom 24. Februar 1994, 12547/86	166
<i>Chambaz v. Schweiz</i> vom 5. April 2012, 1663/04	289, 298
<i>Condron v. Grossbritannien</i> vom 2. Mai 2002, 35718/97	291
<i>Ekelöf &amp; Ekelöf-Vestin v. Schweden</i> vom 28. März 2006, 34496/04	160
<i>Funke v. Frankreich</i> vom 25. Februar 1993, 10828/84	227
<i>Ibrahim et al. v. Grossbritannien</i> vom 13. September 2016, 50541/08, 50571/08, 50573/08 and 40351/09	283
<i>J.B. v. Schweiz</i> vom 3. Mai 2001, 31827/96	227, 282, 283, 289,298
<i>John Murray v. Grossbritannien</i> vom 8. Februar 1996, 18731/91	291
<i>Rosenquist v. Schweden</i> vom 14. September 2004, 60619/00	228
<i>Saunders v. Grossbritannien</i> vom 17. Dezember 1996, 19187/91	283, 305

**Hinweis:** Im Interesse der Lesbarkeit verzichtet die folgende Arbeit auf die Verwendung von Paarformen und Doppelbezeichnungen. Wo keine geschlechtsneutralen Formulierungen zur Verfügung standen, steht die männliche Form auch für die weibliche *et vice versa*.

# I Einleitung

- 1 Die schweizerische Steuerlandschaft ist geprägt von einem historisch gewachsenen, auf Bürgernähe und Vertrauen beruhenden Verhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen – ein wesentlicher Standortvorteil.<sup>1</sup> Diese Grundhaltung spiegelt sich insbesondere in der verfahrensrechtlichen Architektur des ordentlichen Veranlagungsverfahrens wider: Die Erstellung des für die Besteuerung relevanten Sachverhalts ist von einem Zusammenspiel zwischen dem behördlichen Untersuchungsgrundsatz und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen – dem sog. Kooperationsmodell – geprägt.<sup>2</sup> Dieses Modell hat sich bewährt, obwohl der Veranlagungsbehörde nur begrenzte Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen, um die steuerlich relevanten Verhältnisse zu ermitteln; umso grösser ist das Vertrauen, das dem mitwirkenden Steuerpflichtigen im Rahmen dieses Modells entgegengebracht wird.
- 2 Die Verfahrensprinzipien, welche sich in diesem Zusammenspiel von Kontrolle und Vertrauen niederschlagen, entfalten kraft Gesetzesverweis in Art. 182 Abs. 3 DBG auch Wirkung für das Steuerhinterziehungsverfahren.<sup>3</sup> Dieses kommt dann zum Zuge, wenn das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde zerrüttet ist.<sup>4</sup> Hier kippt das Kooperationsmodell: Der ihm zugrundeliegende Strafcharakter hat zur Folge, dass für den Beschuldigten jegliche Mitwirkungspflicht entfällt und ihm gestützt auf Art. 6 EMRK Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte verliehen werden. Ungeachtet dessen hat die Steuerbehörde den materiell wahren Sachverhalt mit denselben – begrenzten – fiskalisch ausgerichteten Untersuchungsmitteln wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren faktisch in alleiniger Verantwortung zu ermitteln. Vor dem Hintergrund dieser entgegengesetzten Rollen von Steuerpflichtigem und Steuerbehörde wird dieses Verhältnis nachfolgend als Konfrontationsmodell bezeichnet.<sup>5</sup>
- 3 Die daraus resultierende asymmetrische Verfahrenslage, in der ein schweigender Beschuldigter einer *de facto* «entwaffneten» Steuerbehörde gegenübersteht, macht das Steuerhinterziehungsverfahren zu einem verfahrensrechtlichen Unikat im Steuerstrafrecht des DBG. Im Gegensatz dazu richtet sich die Verfolgung anderer Steuerdelikte nach der StPO oder den Verfahrensregeln des VStrR, wodurch der ermittelnden Behörde trotz vergleichbarer Verfahrensstellung des Beschuldigten ein erweitertes Instrumentarium strafprozessualer Untersuchungsmittel zur Verfügung steht. Es drängt sich die Frage auf, ob ein vom ordentlichen Veranlagungsverfahren in das Steuerhinterziehungsverfahren «importierter» Un-

---

<sup>1</sup> ESTV *et al.*, 1.

<sup>2</sup> Art. 123 DBG: vgl. Kap. IIB.

<sup>3</sup> Vgl. Kap. III.

<sup>4</sup> DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 13; FUCHS, 297; BODMER, 193.

<sup>5</sup> Vgl. Kap. IIIB.

---

tersuchungsgrundsatz für eine effektive Sachverhaltsermittlung im Steuerhinterziehungsverfahren geeignet ist, auch wenn sich eine asymmetrische Verfahrenslage zwischen Steuerpflichtigem und -behörde bildet. Dieses Manko war bereits wiederholt Gegenstand politischer Reformbestrebungen, blieb bislang jedoch ungelöst.<sup>6</sup>

- 4 Vor diesem Hintergrund stellen sich für die vorliegende Arbeit folgende Forschungsfragen: Wie gestaltet sich der Untersuchungsgrundsatz konkret im Steuerhinterziehungsverfahren, welcher aufgrund Art. 182 Abs. 3 DBG auch in diesem Verfahren Geltung findet? In welchen Bereichen offenbart diese Verweisungsnorm im Hinblick auf den Untersuchungsgrundsatz verfahrensrechtliche Schwächen? Und welche Ansätze bestehen, um eine effektive Durchsetzung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren sicherzustellen?
- 5 Die vorliegende Arbeit beantwortet die Fragen, indem sie zunächst das Kooperationsmodell im ordentlichen Veranlagungsverfahren darstellt (Kap. II) und dadurch das verweisende Verfahrensfundament näher ausgelegt wird. Darauf aufbauend wird der Untersuchungsgrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren unter Berücksichtigung seines strafrechtlichen Charakters dogmatisch eingeordnet und in seiner sinngemässen Anwendung analysiert (Kap. III). Dies wird gefolgt von einer Vergleichsanalyse anhand eines beispielhaften Sachverhalts, welche die Reibungen eines aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren «importierten» Untersuchungsgrundsatzes mit dem Strafcharakter des Steuerhinterziehungsverfahrens aufzeigen soll (Kap. IV). Anschliessend wird der Umgang mit diesen Problemen innerhalb verschiedener Reformbestrebungen betrachtet, bevor auf dieser Grundlage konkrete Lösungsansätze entwickelt werden, die eine sachgerechte Ausgestaltung eines Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren ermöglichen sollen (Kap. V). Die Arbeit schliesst mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse und einem Gesamtfazit (Kap. VI).
- 6 Der Rahmen der vorliegenden Arbeit beschränkt sich auf das ordentliche Veranlagungsverfahren sowie das Steuerhinterziehungsverfahren nach DBG und StHG, wobei kantonale Steuerbestimmungen nur für die Vergleichsanalyse beigezogen werden.<sup>7</sup> Ergänzend werden, wo es sinnvoll erscheint, auch verfahrensrechtliche Ausführungen zu jenen Steuerdelikten gemacht, welche spezielleren Verfahrensregelungen unterliegen. Ausserdem wird bei allen Ausführungen die Perspektive der natürlichen Person eingenommen.

---

<sup>6</sup> Vgl. Kap. VA.

<sup>7</sup> Der Übersicht halber werden in der vorliegenden Arbeit bei inhaltlich übereinstimmenden Bestimmungen des DBG und StHG ausschliesslich die Artikel des DBG zitiert. Gleiches gilt für die Literaturhinweise, da i.d.R. dieselben Autorinnen und Autoren der Kommentierung des DBG auch die inhaltsgleiche Kommentierung zu den StHG-Bestimmungen verfasst haben. Nur bei abweichendem Regelungsgehalt oder unterschiedlichem Kommentierungsinhalt wird ergänzend auf die entsprechende Kommentierung zum StHG verwiesen.

## II Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren

7 Die juristische Architektur eines Verfahrens lässt sich von mehreren prozessualen Gesichtspunkten – den sog. Verfahrensmaximen oder Verfahrensgrundsätze i.e.S. – leiten.<sup>8</sup> Deren Anwendung erweist sich im Steuerverfahrensrecht als anspruchsvoll: Zwar werden die Grundzüge der Verfahrensgrundsätze im DBG geregelt, sie unterliegen in ihrer konkreten Durchführung jedoch weitgehend der kantonalen Zuständigkeit.<sup>9</sup> Die damit einhergehende föderale Vielschichtigkeit und die Unterschiede in der verwaltungspraktischen Umsetzung erschweren eine einheitliche Handhabung der einschlägigen Verfahrensgrundsätze.<sup>10</sup> Das zugrundeliegende Veranlagungssystem ist entscheidend für die anwendbaren Verfahrensmaximen, da es die Aufgabenteilung zwischen Steuerpflichtigen und -behörde bei der Ermittlung und Feststellung der Steuerschuld vorgibt.<sup>11</sup> Daher wird zunächst ein Überblick über die verschiedenen Veranlagungssysteme gegeben, bevor auf die Sachverhaltsermittlung im ordentlichen Veranlagungsverfahren eingegangen wird. Diese bildet zugleich das verfahrensrechtliche Fundament für das Steuerhinterziehungsverfahren, auf die im weiteren Verlauf der Arbeit gesondert eingegangen wird.

### A. Vorbemerkungen

8 Eine dem Gemeinwesen zustehende Steuerforderung wird durch die gesetzlich vorgesehene behördliche Handlung der Veranlagung nach Bestand und Umfang ermittelt und beim Steuerpflichtigen geltend gemacht.<sup>12</sup> Dabei liegen dem schweizerischen Steuerregime für die Steuererhebung drei Veranlagungssysteme zugrunde: die amtliche Veranlagung, die Selbstveranlagung sowie die ordentliche resp. «gemischte» Veranlagung.<sup>13</sup> Die Art des Steuersystems entscheidet nicht nur über die Verfahrensherrschaft und Zuständigkeit zur Sachverhaltserstellung, sondern beeinflusst auch die Bedingungen für die Erhebung einer Nachsteuer sowie die Voraussetzungen und das Ausmass der steuerstrafrechtlichen Verantwortlichkeit bei zu Unrecht unterbliebenen oder ungenügenden Veranlagungen.<sup>14</sup> Während bei der Selbstveranlagung die Steuerfestsetzung in erster Linie dem Steuerpflichtigen obliegt, erfolgt sie im

---

<sup>8</sup> Vgl. KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Rz. 135; KARLEN, 248; RHINOW *et al.*, N 974.

<sup>9</sup> Siehe Art. 128 Abs. 4 BV sowie Art. 2 DBG, wonach die Veranlagung und der Bezug der direkten Bundessteuer durch die Kantone unter Aufsicht des Bundes zu erfolgen hat (sog. Vollzugsföderalismus); vgl. auch Komm. DBG-MARANTELLI, Art. 2 N 1.

<sup>10</sup> DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 102 ff., N 1; Komm. DBG-MARANTELLI, Art. 2 N 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, 68.

<sup>11</sup> ZWEIFEL, FS-Reich, 335.

<sup>12</sup> ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 4; BLUMENSTEIN/LOCHER, 541; ähnlich auch HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 122–135, N 3.

<sup>13</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 1; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, 542 ff.; HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 122–135, N 4 ff.; ZWEIFEL *et al.* §3 N 2.

<sup>14</sup> ZWEIFEL, FS-Reich, 335; ZWEIFEL *et al.* §3 N 1.

Rahmen der amtlichen Veranlagung vollständig durch die zuständige Behörde mittels Verfügung.<sup>15</sup> Die «gemischte» Veranlagung verknüpft – wie der Wortlaut vermuten lässt – Elemente der amtlichen Veranlagung mit denjenigen der Selbstveranlagung und findet im Bereich der direkten Steuern von natürlichen und juristischen Personen, welche nicht an der Quelle besteuert werden<sup>16</sup>, Anwendung.<sup>17</sup> Demnach hat der Steuerpflichtige, welchem die für die Besteuerung relevanten Verhältnisse weitestgehend bekannt sind, diese im Steuererklärungsformular samt Beilagen offenzulegen.<sup>18</sup> Daraufhin gestützt erfolgt die Veranlagung durch amtliche Verfügung.<sup>19</sup>

- 9 Dieses Aufgabenteilung lässt sich in den anzuwendenden Verfahrensmaximen wie folgt widerspiegeln: Während die Erhebung der direkten Steuern dem Bund und den Kantonen vorbehalten ist und demnach die Verfahrensherrschaft durch die *Offizialmaxime*<sup>20</sup> bestimmt wird, ist die Sachverhaltsermittlung durch eine gesetzlich geordnete Wechselbeziehung zwischen dem behördlichen Untersuchungsgrundsatz und gesetzliche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen geprägt.<sup>21</sup> Der Untersuchungsgrundsatz gilt als Ausdruck des Legalitätsprinzips und dient der Verwirklichung öffentlicher Interessen, ungeachtet der Anschauungen und Interessen der beteiligten Parteien.<sup>22</sup> Die Geltung der Untersuchungsmaxime weist die Hauptverantwortung zur Sachverhaltsermittlung der zuständigen Behörde zu, womit es Sache der Behörde und nicht der Partei(en) ist, den Sachverhalt festzustellen und dazu soweit nötig Beweis zu erheben.<sup>23</sup> Er bildet das Gegenstück des Verhandlungsgrundsatzes.<sup>24</sup> Auf der anderen Seite sieht das DBG für den Steuerpflichtigen umfassende Mitwirkungspflichten vor, die eine vollständige

---

<sup>15</sup> Die Selbstveranlagung kommt typischerweise bei jenen Steuern zu Anwendung, bei denen eine amtliche Mitwirkung aufgrund der Natur der Sache nach unmöglich oder zu umständlich wäre – etwa im Bereich der Mehrwertsteuer (BLUMENSTEIN/LOCHER, 542; HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 122–135, N 5). Der amtlichen Veranlagung hingegen unterliegen einfache Steuertatbestände wie bspw. die Automobilsteuer (ZWEIFEL *et al.*, § 3 N 3; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 2).

<sup>16</sup> Der Steuerabzug an der Quelle folgt dem Grundsatz der Selbstveranlagung, wobei der Schuldner der steuerbaren Leistung als Steuersubstitut den Steuerbetrag von sich aus an die Steuerbehörde abliefern (ZWEIFEL *et al.*, § 23 N 8).

<sup>17</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 4; BLUMENSTEIN/LOCHER, 543; ZWEIFEL *et al.*, § 3 N 5.

<sup>18</sup> Vgl. zur Mitwirkungspflicht näher Kap. IIB.2.

<sup>19</sup> ZWEIFEL *et al.*, § 3 N 5.

<sup>20</sup> Gilt in einem Verfahren die *Offizialmaxime*, so liegen sowohl die Einleitung des Verfahrens als auch die Verfügung über den Verfahrensgegenstand in der Zuständigkeit der Behörde. Auf diese wird im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht gesondert eingegangen. Vgl. weiterführend zur *Offizialmaxime* im ordentlichen Veranlagungsverfahren auch DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 109 ff., N 6 ff.; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 4 f.; ZWEIFEL *et al.*, § 5 N 2 ff.

<sup>21</sup> Siehe Art. 123 Abs. 1 DBG: «Die Veranlagungsbehörden stellen *zusammen* mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest» (Hervorhebung hinzugefügt).

<sup>22</sup> Komm. VwVG-AUER/BINDER, Art. 12 N 7; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 17; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Rz. 93; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 7.

<sup>23</sup> KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Rz. 456; Komm. VwVG-AUER/BINDER, Art. 12 N 7; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Rz. 92.

<sup>24</sup> KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Rz. 142; KARLEN, 248 f.; Komm. VwVG-AUER/BINDER, Art. 12 N 8; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Rz. 91.

und richtige Veranlagung ermöglichen sollen.<sup>25</sup> Sie gilt für jene Umstände, die eine Partei besser kennt als die Behörden und welche diese ohne die Mitwirkung der Partei gar nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand erheben könnte.<sup>26</sup> Dies trifft typischerweise im ordentlichen Veranlagungsverfahren zu – insbesondere aufgrund dessen Zweckmässigkeit<sup>27</sup> und Einparteien-Natur.<sup>28</sup>

## B. Kooperationsmodell

10 Wie dargelegt, ist die Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren von einem Zusammenspiel zwischen behördlichem Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen geprägt. Dies wird vereinzelt auch als «Kooperationsmodell»<sup>29</sup> bezeichnet. Nachfolgend soll dieses Zusammenspiel näher analysiert werden.

### 1. Untersuchungsgrundsatz

11 Der Untersuchungsgrundsatz ergänzt im ordentlichen Veranlagungsverfahren das Legalitätsprinzip, indem er die Steuerbehörde verpflichtet, im Rahmen der verfassungsrechtlichen und gesetzlichen Grundlagen zu handeln und das Steuerrecht vorbehaltlos anzuwenden.<sup>30</sup> Konkret soll er nicht nur die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs sicherstellen, sondern zugleich verhindern, dass eine über den gesetzlichen Rahmen hinausgehende Veranlagung erfolgt, die gegen die verfassungsmässigen Besteuerungsprinzipien im Sinne von Art. 127 BV verstösst.<sup>31</sup>

---

<sup>25</sup> RHINOW *et al.*, Rz. 1208; PK VwVG-KRAUSKOPF/WYSSLING, Art. 13 N 26; die Mitwirkungspflicht wird von Teilen der Lehre gar als Verfahrensmaxime bezeichnet (MEYER, Rz. 66; KÜNG SUSANNE, 30). Diese Ansicht ist nach der hier vertretenen Ansicht vorliegend nicht zu teilen, da die Mitwirkungspflicht als «Dienerin» des Untersuchungsgrundsatzes deren Verwirklichung ermöglicht (vgl. zum Verhältnis Kap. IIB.3). Demnach wird vorliegend «Verfahrensgrundsatz» als treffendere Bezeichnung erachtet.

<sup>26</sup> KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Rz. 463; Komm. VwVG-AUER/BINDER, Art. 13 N 4; ein weiterer Grundgedanke der Mitwirkungspflicht besteht darin, dass es nicht allein Aufgabe der Behörde sein soll, der Partei zu ihrem Recht zu verhelfen (so PK VwVG-KRAUSKOPF/WYSSLING, Art. 13 N 6).

<sup>27</sup> Die Zweckmässigkeit des ordentlichen Veranlagungsverfahrens liegt primär in der Feststellung und Erhebung der individuell-konkreten Steuerschuld des Steuersubjekts durch das Gemeinwesen, welche gesetzmässig und rechtsgleich zu erfolgen hat (ZWEIFEL, FS-Reich, 334). Die darin verankerte Kooperation zwischen Veranlagungsbehörde und Steuerpflichtigen stellt die unvermeidbare Folge der schwierigen Rahmenbedingungen dar, denen die Veranlagungsbehörde aufgrund der Bewältigung solcher Massengeschäfte zunehmend ausgesetzt ist (ZWEIFEL, FS-Höhn, 514). Demnach steht hier weder das Parteiinteresse im Vordergrund noch kann die Partei über den Verfahrensgegenstand – die ordentliche Veranlagung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer – entscheiden (ZWEIFEL *et al.*, §5 N 3).

<sup>28</sup> Grundsätzlich fingiert der Steuerpflichtige als einzige Partei im ordentlichen Veranlagungsverfahren, jedoch kann auch anderen Personen (wie z.B. gemäss Art. 13 DBG dem Ehegatten) oder Behörden, denen ein Rechtsmittel gegen die Verfügung zusteht (z.B. eidgenössische, kantonale oder kommunale Steuerverwaltungen), Parteistellung eingeräumt werden (ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 11; ZWEIFEL *et al.*, §7 N 2).

<sup>29</sup> SCHÄR, 30; DBG III-LOCHER, Art. 123 N 1; MÜLLER PETER, 201; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 9.

<sup>30</sup> LOCHER, Legalitätsprinzip, 5 ff.; HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 109–121, N 10 sowie Art. 123 N 6.

<sup>31</sup> SCHÄR, 230 m.w.H.; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 2a; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 7.

a) *Ausgestaltung*

- 12 Gesetzlich ergibt sich die beherrschende Funktion des Untersuchungsgrundsatzes aus Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG. Demnach wird die Veranlagungsbehörde verpflichtet und berechtigt, den für die Besteuerung relevanten Sachverhalt *ex officio* abzuklären und dabei nur solche Tatsachen zu berücksichtigen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat.<sup>32</sup> Die Zuständigkeit eines Kantons für die Veranlagung und Erhebung der direkten Bundessteuer entscheidet sich aufgrund der persönlichen bzw. wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen.<sup>33</sup> Aufgrund der Fürsorgefunktion des Untersuchungsgrundsatzes hat sich die Untersuchung – trotz fehlender gesetzlichen Bestimmung – auch auf Tatsachen zugunsten des Steuerpflichtigen zu erstrecken.<sup>34</sup>
- 13 Die Veranlagungsbehörde hat den für den Veranlagungsentscheid erheblichen Sachverhalt gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen so abzuklären, dass seine vollständige und gesetzeskonforme Besteuerung sichergestellt wird.<sup>35</sup> In einem ersten Schritt sammelt die Veranlagungsbehörde das dem Sachverhalt zugrunde liegende Tatsachenmaterial. Dabei liefert die Steuererklärung samt Beilagen, welche der Steuerpflichtige innert Frist einzureichen hat, eine erste Sachverhaltsdarstellung.<sup>36</sup> Darin aufgeführt sind standardisierte Fragen zu häufig vorkommenden Sachverhalten, ergänzt durch die gesetzlich vorgesehenen typischen Beilagen, die Aufschluss über die individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnisse geben sollen.<sup>37</sup> Bedarf der sich daraus ergebende Sachverhalt aufgrund Unvollständigkeit oder Unklarheit einer genaueren Abklärung, kommen für die Veranlagungsbehörde verschiedene gesetzliche Untersuchungsmittel zum Zuge: Zum einen kann sie den Steuerpflichtigen schriftlich oder mündlich befragen.<sup>38</sup>
- 14 Zum anderen lässt sich die Sachverhaltsgrundlage auch durch das Sammeln von sachdienlichen Informationen von auskunfts-, bescheinigungs- und meldepflichtigen Drittpersonen<sup>39</sup> sowie von anderen

---

<sup>32</sup> BEHNISCH, Verfahrensmaximen, 583 f.; ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 11; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 4 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 7.

<sup>33</sup> Siehe Art. 4 i.V.m. 105 DBG bei persönlicher Zugehörigkeit sowie Art. 5 i.V.m. 106 DBG bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

<sup>34</sup> BGer 9C\_624/2022 (15.3.2022) E. 5.2.2; BGE 147 II 209 E. 5.1.3; die Fürsorgefunktion des Untersuchungsgrundsatzes dient dem prozessualen Schutz der schwächeren Partei sowie der Gleichbehandlung der Parteien im Verfahren, um die Waffengleichheit herzustellen (MEYER, 17; KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Rz. 93).

<sup>35</sup> Art. 123 Abs. 1 DBG.

<sup>36</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 1; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 124 N 2; ZWEIFEL *et al.* §15 N 17.

<sup>37</sup> Vgl. Art. 125 DBG.

<sup>38</sup> Art. 126 Abs. 2 DBG; dabei geschieht die Aufforderung zur persönlichen Befragung durch Vorladung (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 18; implizit Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 19).

<sup>39</sup> Als Dritte kommen sowohl natürliche als auch juristische Personen in Betracht, die nicht als Steuerpflichtige in das konkrete Veranlagungsverfahren einbezogen sind wie bspw. Arbeitgeber oder Gläubiger. (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 127 N 2).

(Steuer-)Behörden, die ihrer Amtshilfepflicht nachkommen oder von ihrem Melderecht Gebrauch machen, feststellen.<sup>40</sup> Dabei sind Untersuchungsmittel im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren bewusst limitiert und ein grosses Gewicht fällt auf das Vertrauen in den mitwirkungspflichtigen Steuerpflichtigen.<sup>41</sup>

- 15 Sodann obliegt es der Veranlagungsbehörde, die für die Feststellung der «materiellen» Wahrheit<sup>42</sup> benötigte Entscheidungsgrundlage zu schaffen.<sup>43</sup> Gelten die für die Veranlagung massgebenden Tatsachen als umstritten oder unsicher, führt sie ein Beweisverfahren durch, in dem sie sich von deren Verwirklichung oder Nichtverwirklichung zu überzeugen hat.<sup>44</sup> Grundsätzlich trifft primär den Steuerpflichtigen die Verpflichtung, den Wahrheitsgehalt seiner Angaben über den rechterheblichen Sachverhalt nachzuweisen.<sup>45</sup> Dabei liegt es im Ermessen der Veranlagungsbehörde, ob die Beweismittel vom Steuerpflichtigen einzureichen sind oder ob sie diese an Ort und Stelle in Form eines Augenscheins einsehen will.<sup>46</sup> Der Augenschein stellt hierbei eine Art der Beweisaufnahme dar, mit der die Veranlagungsbehörde den beweisenerheblichen Sachverhalt durch eigene sinnliche Wahrnehmung beurteilt.<sup>47</sup> Werden für die Sachverhaltsabklärung besondere Fachkenntnisse benötigt, kann sie schliesslich einen Sachverständigen beiziehen.<sup>48</sup>
- 16 Sämtliche Informationen von auskunftspflichtigen Dritten dienen nicht nur dem Sammeln des Tatsachenmaterials, sondern haben eigenständigen Beweismittelcharakter.<sup>49</sup> Dies im Gegensatz zu schriftlichen und mündlichen Auskünften des Steuerpflichtigen, welche Sachdarstellungen bleiben und nicht zu Beweismittel werden.<sup>50</sup> Das Veranlagungsverfahrensrecht kennt keine allgemeine Zeugnisspflicht, wie sie das Zivil- und Strafprozessrecht kennt; Zeugen können nur befragt werden, wenn sie sich freiwillig

---

<sup>40</sup> Zur Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichtpflicht Dritter siehe Art. 127 ff. DBG; zur Meldepflicht von anderen Behörden siehe Art. 122 Abs. 2 DBG.

<sup>41</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 8; krit. BLUMENSTEIN/LOCHER, 589.

<sup>42</sup> Als «materielle» Wahrheit gilt das, was die Veranlagungsbehörde nach Würdigung aller aktenkundigen Umstände und Beweismittel sowie unter Berücksichtigung der Lebenserfahrung als wahr erachtet (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 17; KÜNG SUSANNE, 39; ZWEIFEL *et al.*, §5 N 6); zur Abgrenzung von der «formellen» Wahrheit vgl. ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 105.

<sup>43</sup> ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 10; ZWEIFEL *et al.*, §5 N 6.

<sup>44</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 8; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 20; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 12; ZWEIFEL *et al.*, §15 N 20.

<sup>45</sup> Zur sog. Beweisleistungspflicht vgl. Rz. 31.

<sup>46</sup> Art. 123 Abs. 2 DBG sowie Art. 126 Abs. 2 DBG; vgl. auch DBG III-LOCHER, Art. 126 N 28; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 28; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 28.

<sup>47</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 15; BLUMENSTEIN/LOCHER, 602; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 45; typische Augenscheinobjekte stellen Liegenschaften oder Geschäftsbücher dar (Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 22).

<sup>48</sup> Art. 123 Abs. 2 DBG; vgl. dazu auch ausführlich DBG III-LOCHER, Art. 123 N 11 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 602 f.; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 31 ff.

<sup>49</sup> Vgl. Art. 127 ff. DBG. Der eigenständige Beweismittelcharakter solcher Auskünfte ergibt sich insbesondere daraus, dass Erklärungen von auskunftspflichtigen Dritten – im Gegensatz zu sonstigen Privatpersonen – stets unter der Strafdrohung von Art. 174 DBG abgegeben werden (vgl. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 66).

<sup>50</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 14; ZWEIFEL *et al.*, §15 N 18.

zur Aussage bereit erklären.<sup>51</sup> Schliesslich trifft die Veranlagungsbehörde eine Abnahmepflicht bezüglich der vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweismittel, soweit diese geeignet sind, die für die Veranlagung rechtserheblichen Tatsachen festzustellen.<sup>52</sup> Die Abnahme darf sie nur verweigern, wenn sie sich aufgrund bereits erhobener Beweise vom Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts überzeugt hat und weitere Beweise dies nicht zu zerrütten mögen (sog. antizipierte Beweiswürdigung).<sup>53</sup> Damit kennen die Beweismittel – im Gegensatz zu den Untersuchungsmitteln – praktisch keine Beschränkungen und es wird ersichtlich, dass kein *numerus clausus* der gesetzlich zulässigen Beweismittel besteht.<sup>54</sup>

- 17 Die Beweismittel unterliegen dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung, womit die Veranlagungsbehörde an keine Regeln über den Wert einzelner Beweismittel gebunden ist.<sup>55</sup> Als Grundlage der Beweiswürdigung dient neben den Beweismitteln selbst auch das behördennotorische Wissen, allgemeine Erfahrungssätze sowie das Verhalten des Steuerpflichtigen im laufenden und ggf. auch in früheren Verfahren.<sup>56</sup>
- 18 Schliesslich stehen der Veranlagungsbehörde zur Durchsetzung ihrer Untersuchungspflicht gewisse Repressions- und Zwangsmittel zur Verfügung.<sup>57</sup> Verletzt der Steuerpflichtige oder ein gesetzlich verpflichteter Dritte seine Mitwirkungspflicht, kann die Veranlagungsbehörde nach erfolgloser Mahnung eine Busse wegen einer Verfahrenspflichtverletzung (Art. 174 DBG) verhängen und die sich daraus ergebenden Kosten des Untersuchungsverfahrens als Nebenfolge ganz oder teilweise aufzulegen.<sup>58</sup> Führt die Verletzung der Mitwirkungspflicht darüber hinaus zu einer Sachverhaltsunsicherheit, hat die

---

<sup>51</sup> BGer 2A.480/2005 (23.2.2006) E. 2.3; BGer 2C\_546/2017 (16.7.2018) E. 2.8.

<sup>52</sup> Art. 115 DBG.

<sup>53</sup> DBG III-LOCHER, Art. 115 N 18; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 115 N 5 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung; IMSTEPF, 343.

<sup>54</sup> DBG III-LOCHER, Art. 123 N 8; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 27; ZWEIFEL *et al.*, §15 N 21.

<sup>55</sup> SCHÄR, 15; DBG III-LOCHER, Art. 123 N 9; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 71; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 6; siehe zur Rechtsprechung auch BGer 2C\_181/2018 (12.3.2018) E. 2.2.2; BGer 2C\_63/2014 (5.11.2014) E. 3.1; BGer 2C\_977/2013 (1.5.2014) E. 4.1.

<sup>56</sup> Zu denken wäre an widersprüchliche Sachdarstellungen (DBG III-LOCHER, Art. 123 N 9; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 6). Auch kann die Verletzung der Mitwirkungspflicht als Indiz für oder gegen eine steuerrelevante Tatsache gewertet werden (BGer 2C\_247/2020 (18.6.2020) E. 4.3.1; BGer 2C\_483/2016, 2C\_484/2016 (11.11.2016) E. 6.3).

<sup>57</sup> Dabei kategorisieren BLUMENSTEIN/LOCHER, 576, sämtliche nachfolgend genannten Instrumente als Zwangsmittel. Diese Einordnung erscheint jedoch nach Ansicht der Autorin nicht vollständig zutreffend, da insbesondere die Auferlegung einer Busse aufgrund einer Steuerübertretung als repressive Massnahme zu qualifizieren ist (vgl. hierfür auch Rz. 48). Im Folgenden wird daher eine erweiterte Kategorisierung vorgenommen.

<sup>58</sup> Art. 123 Abs. 2 DBG; zwar gilt das ordentliche Veranlagungsverfahren als kostenfrei (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 95). Im Falle pflichtwidrigen Verhaltens des Steuerpflichtigen stellt die Kostenaufgabe keine Bestrafung dar – vielmehr handelt es sich um einen Ausfluss des prozessualen Verursacherprinzips (in Anlehnung an Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 N 26). Da in diesem Zusammenhang die Untersuchungskosten jener Partei auferlegt werden, die ohne sachlichen Grund eine Verfahrensverlängerung und die damit verbundenen Mehrkosten verursacht hat, weist die Kostenaufgabe nach Ansicht der Autorin dennoch in gewissen Zügen repressive Elemente auf.

Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung zu erlassen, um die Besteuerung dennoch sicherzustellen.<sup>59</sup> Dabei darf sie im Zweifelsfall nicht von der für den Steuerpflichtigen günstigeren Annahme ausgehen, um eine Besserstellung gegenüber kooperativen Steuerpflichtigen zu vermeiden.<sup>60</sup> Das Institut der Ermessensveranlagung dient dabei ausschliesslich der ersatzweisen Sachverhaltsfeststellung, weshalb diesem kein repressiver Charakter im Sinne einer Bestrafung zukommt.<sup>61</sup>

*b) Grenzen*

- 19 Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend und erlischt grundsätzlich erst dann, wenn der materiell wahre Sachverhalt feststeht.<sup>62</sup> Ihre Weitläufigkeit darf jedoch nicht mit Grenzenlosigkeit verwechselt werden.
- 20 So stösst der Untersuchungsgrundsatz bereits *ex natura* aufgrund des Massengeschäftscharakters des ordentlichen Veranlagungsverfahrens an seine Grenzen: Eine lückenlose Sachverhaltsabklärung würde eine eingehende Abklärung eines jeden Steuerpflichtigen erfordern – ein Anspruch, der angesichts des hohen Geschäftsvolumens, der beschränkten behördlichen Ressourcen und des zusätzlichen Imperativs zur beschleunigten Mittelbeschaffung faktisch kaum erfüllbar ist.<sup>63</sup> Nur schon deshalb kommt der Mitwirkung des Steuerpflichtigen eine bedeutende Rolle zu.<sup>64</sup> Der Untersuchungsgrundsatz im Veranlagungsverfahren ist folglich nicht auf eine absolute Abklärung ausgerichtet, sondern auf eine Ermittlungsintensität, die mit der Praktikabilität des Gesamtvollzugs in Einklang steht.<sup>65</sup>
- 21 Daran anknüpfend ergeben sich zum Schutz des Steuerpflichtigen verschiedene Grenzen: Trotz verfahrensökonomischer Überlegungen hat die Veranlagungsbehörde zum einen dem Beschleunigungsgebot Genüge zu tun.<sup>66</sup> Untersuchungen müssen binnen nützlicher Frist abgeschlossen werden, wobei sich die Angemessenheit der Dauer nicht durch starre und quantitative Regeln festlegen lässt; vielmehr ist eine

---

<sup>59</sup> Dies gilt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG, sofern das Ausbleiben der Mitwirkung nicht auf erhebliche Verhinderungsgründe im Sinne von Art. 124 Abs. 4 DBG zurückzuführen ist. Vgl. zu diesem sog. Untersuchungsnotstand auch Rz. 26.

<sup>60</sup> Denn gemäss konstanter Rechtsprechung gilt: «[die] Verfahrenspflichtverletzung darf sich nicht lohnen [...]» (BGer 2C\_2/2013 (9.7.2013) E. 3.2; BGer 2C\_835/2011 (4.6.2012) E. 4.3; BGer 2A.53/2003 (29.1.2004) E. 4.1).

<sup>61</sup> STADELMANN, 260; DBG III-LOCHER, Art. 130 N 13; KÜNG SUSANNE, 225.

<sup>62</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 3; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 5.

<sup>63</sup> SCHÄR, 232; BERGER, Ermessensveranlagung, 187; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 18.

<sup>64</sup> ZWEIFEL *et al.*, §5 N 9; eine gewisse Erleichterung hat in dieser Hinsicht die Digitalisierung in der öffentlichen Verwaltung gebracht, indem die Überprüfung der Steuererklärungen automatisiert erfolgt. Vgl. zu den elektronischen Hilfsmitteln ROHNER, 44 ff.; vgl. auch bereits die allgemeinen Ausführungen in Rz. 9.

<sup>65</sup> BERGER, Sachverhaltsermittlung, 562; DBG III-LOCHER, Art. 123 N 5.

<sup>66</sup> Dies ergibt sich aus dem Verbot der Rechtsverweigerung und -verzögerung nach Art. 29 Abs. 1 BV (vgl. BSK BV-WALDMANN, Art. 29 N 26 f.; ähnlich SG Komm. BV-STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, Art. 29 N 33 f.).

Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls notwendig.<sup>67</sup> Ferner kann aus dem Beschleunigungsgebot geschlossen werden, dass die Steuerbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht nicht gehalten ist, alle Angaben des Steuerpflichtigen zu überprüfen hat.<sup>68</sup> Sie kann sich grundsätzlich auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung verlassen und ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit anderen Steuerpflichtigen vorzunehmen.<sup>69</sup>

- 22 Zum anderen hat die Veranlagungsbehörde ihrer Untersuchungspflicht unter Wahrung des rechtlichen Gehörs i.S.v. Art. 29 Abs. 2 BV nachzukommen.<sup>70</sup> Dies bedeutet insbesondere, dass dem Steuerpflichtigen jederzeit die Möglichkeit einzuräumen ist, vorbehaltlos und ohne Geltendmachung eines besonderen Interesses Kenntnis von Entscheidungsgrundlagen nehmen zu können.<sup>71</sup> Darüber hinaus ist das Mitwirkungsrecht des Steuerpflichtigen bei der Erhebung wesentlicher Beweise ebenso zu beachten wie sein Recht, sich zum Ergebnis der Beweisaufnahme zu äussern.<sup>72</sup> Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs kann insbesondere dann vorliegen, wenn ein vom Steuerpflichtigen beantragtes Beweismittel nicht abgenommen wird.<sup>73</sup>
- 23 Die wichtigsten Grenzen sind der Veranlagungsbehörde im Bereich der Beweiswürdigung und Beweislastverteilung gesetzt. Trotz weitreichender Freiheit in der Beweiswürdigung ist sie an das Willkürverbot i.S.v. Art. 9 BV gebunden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt die Beweiswürdigung dann als willkürlich, wenn die Steuerbehörde den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt, ohne sachlichen Grund ein wesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder aus den festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat.<sup>74</sup> Eine Ausnahme von der

---

<sup>67</sup> Hierbei spielen Faktoren wie Umfang und Komplexität der aufgeworfenen Sachverhalts- und Rechtsfragen sowie die Bedeutung des Verfahrens für die Beteiligten eine entscheidende Rolle (vgl. BGE 135 I 265 E. 4.4; BGer 2C\_265/2022 (6.12.2022) E. 8.1).

<sup>68</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 131 N 12; implizit auch DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 11 zur Prüfpflicht der Veranlagungsbehörde.

<sup>69</sup> BGer 2C\_21/2008, 2C\_22/2008 (10.6.2008) E. 2.3; BGer 2C\_651/2017, 2C\_652/2017 (2.11.2017) E. 2.2.1; BGer 9C\_615/2022 (15.3.2023) E. 4.3.3.

<sup>70</sup> CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 130 N 1; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 5; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 16; ZWEIFEL *et al.*, §15 N 6.

<sup>71</sup> Art. 114 DBG; vgl. dazu näher Rz. 32.

<sup>72</sup> Im direktsteuerlichen Kontext siehe BGE 119 Ib 12 E. 4; dem Steuerpflichtigen steht im Veranlagungsverfahren, das rein fiskalischer Natur ist, jedoch kein Anspruch auf mündliche Anhörung zu (BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 130 II 425 E. 2.1).

<sup>73</sup> Art. 115 DBG; vorbehaltlich bleibt jedoch die antizipierte Beweiswürdigung (vgl. Rz. 16) sowie der Fall, dass das angebotene Beweismittel für die Veranlagung unerhebliche Tatsachen betrifft oder untauglich ist, den Beweis für die streitigen rechtserheblichen Tatsachen zu erbringen (BGE 117 Ia 262 E. 4b; BGE 144 II 472 E. 3.1.3; BGer 2C\_247/2020 (18.6.2020) E. 4.3.2).

<sup>74</sup> BGer 2C\_357/2014 (23.5.2016) E. 7.3.3 m.H. auf die zivilrechtliche Rechtsprechung.

freien Beweiswürdigung besteht für öffentliche Urkunden und Register, welche für die durch sie bezugten Tatsachen vollen Beweis erbringen, solange nicht ihre Unrichtigkeit nachgewiesen wird.<sup>75</sup>

- 24 Im Rahmen der Beweiswürdigung kann es trotz allem zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der Veranlagungsbehörde vorkommen, dass eine feststellungsbedürftige Tatsache beweislos bleibt. In solchen Fällen greifen die Regeln der objektiven Beweislast, woraus sich ergibt, zu wessen Ungunsten sich diese Ungewissheit auszuwirken hat.<sup>76</sup> Nach anerkannter Lehre sind die Folgen der Beweislosigkeit dabei in Anlehnung an die allgemeine Beweislastregel nach Art. 8 ZGB geregelt, wonach jene Partei, die aus einer beweisbedürftigen Tatsache etwas für ihren rechtlichen Standpunkt ableiten will, die Beweislast zu tragen hat.<sup>77</sup> Die Anwendung dieser sog. Normentheorie führt in der Veranlagung dazu, dass die Veranlagungsbehörde für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen Nachweise zu erbringen hat, während dem Steuerpflichtigen der Nachweis der steuermindernden Tatsachen obliegt.<sup>78</sup>
- 25 Eine solche Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes hat zur Folge, dass in der Praxis vermehrt auf sogenannte natürliche Vermutungen zurückgegriffen wird.<sup>79</sup> Darunter sind Indizien zu verstehen, bei denen gestützt auf Lebenserfahrungen und Wahrscheinlichkeitsüberlegungen auf nicht direkt bewiesene steuerbegründende Tatsachen geschlossen wird.<sup>80</sup> Diese darf die Veranlagungsbehörde als materiell wahr vermutete Tatsachen ihrem Entscheid zugrunde legen.<sup>81</sup> Natürliche Vermutungen wirken in ihrer praktischen Konsequenz ähnlich wie eine Beweislastumkehr, da es dem Steuerpflichtigen obliegt, sie durch die Aufführung konkreter Anhaltspunkte zu entkräften (sog. Gegenbeweis).<sup>82</sup> Der für deren An-

---

<sup>75</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 25 unter Verweis auf Art. 9 Abs. 1 ZGB; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 7; demgegenüber kommt einem Parteigutachten die Bedeutung einer Parteibehauptung zu und stellt demnach kein gesetzliches Beweismittel dar, weshalb einem amtlichen Gutachten im Hinblick auf die Unabhängigkeit ein höherer Beweiswert zukommt (sog. Beweisführungslast, so DBG III-LOCHER, Art. 123 N 14).

<sup>76</sup> Im Gegensatz dazu bezieht sich die subjektive Beweislast auf die Frage, wer die Untersuchung zu führen hat (DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 35; KÜNG MARTIN, Rz. 240).

<sup>77</sup> SCHÄR, 17; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 36; zur Anwendung im öffentlichen Recht auch RHINOW *et al.*, Rz. 997; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 27 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 575; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 77; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 8.

<sup>78</sup> BGE 121 II 257 E. 4c/aas; BGE 140 II 248 E. 3.5; BGE 142 II 488 E. 3.8.2; BGer 2C\_211/2021 (8.6.2021) E. 5.1.3. Vorbehalten bleiben die Ausnahmen, die sich aus der mitwirkungsorientierten Beweislastverteilung, namentlich im Bereich der geldwerten Leistungen ergeben (ZWEIFEL *et al.*, §20 N 8).

<sup>79</sup> MARGRAF, Natürliche Vermutungen, 943; CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 130 N 4; gemäss IMSTEPF, 344, ersetzen diese natürlichen Vermutungen im Rahmen der Beweiswürdigung den direkten Beweis.

<sup>80</sup> ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 109; MARGRAF, Natürliche Vermutungen, 944; CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 130 N 4; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 8; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 7; vgl. auch IMSTEPF, 344, mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung.

<sup>81</sup> So spricht eine natürliche Vermutung bspw. dann für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn zwischen der gegenseitigen Leistung von Aktiengesellschaft und Aktionär ein offensichtliches Missverhältnis zu Lasten der Gesellschaft festgestellt wird (MARGRAF, Natürliche Vermutungen, 946; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 7).

<sup>82</sup> MARGRAF, Natürliche Vermutungen, 944; ZWEIFEL *et al.*, §20 N 7; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 123 N 81, setzen die Folgen der natürlichen Vermutung gar mit der Umkehr der Beweislast gleich.

nahme erforderliche Wahrscheinlichkeitsgrad liegt dabei tiefer als jener im Rahmen der Beweiswürdigung.<sup>83</sup> Eine natürliche Vermutung gilt bereits dann als widerlegt, wenn sie durch Anhaltspunkte entkräftet wird, die offensichtlich geeignet sind, diese umzustossen.<sup>84</sup>

- 26 Lässt sich die Ungewissheit des Sachverhalts nicht über die Regeln der objektiven Beweislast beseitigen oder kommt der Steuerpflichtige gar nicht oder bloss mangelhaft seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht nach, gerät die Veranlagungsbehörde in einen sog. Untersuchungsnotstand.<sup>85</sup> Unter diesen Umständen kann die behördliche Pflicht, den materiell wahren Sachverhalt festzustellen, nicht mehr aufrechterhalten werden; die Untersuchungspflicht erlischt damit zwangsläufig.<sup>86</sup> Um dennoch ihrer Pflicht einer gesetzmässige Besteuerung des Steuerpflichtigen nachzukommen, erlässt die Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung, welche auf Schätzungen über die tatsächlichen Verhältnisse basiert.<sup>87</sup>

## 2. Mitwirkungspflicht

- 27 Im ordentlichen Veranlagungsverfahren fingiert der Steuerpflichtige als einzige Partei<sup>88</sup>; diesem sind die für seine Besteuerung relevanten Verhältnisse regelmässig besser bekannt als der Behörde, weshalb der Sachverhalt ohne seine Mitwirkung gar nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand ermittelt werden kann.<sup>89</sup> Dies gilt umso mehr im Hinblick auf den Charakter des ordentlichen Veranlagungsverfahrens als Massenverfahren: Dessen effiziente Durchführung ist nur dann gewährleistet, wenn der Steuerpflichtige in besonderem Masse zur Sachverhaltsaufklärung beiträgt (sog. Kooperationsgrundsatz).<sup>90</sup> Die Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren gründet somit nicht allein auf dem behördlichen Untersuchungsgrundsatz, sondern ebenso auf gesetzlich verankerte Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.<sup>91</sup>

### c) Ausgestaltung

- 28 Die allgemeine Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in Art. 126 Abs. 1 DBG geregelt, wonach dieser alles zu tun hat, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Der Gesetzeswortlaut «alles» unterstreicht nicht nur seinen umfassenden Charakter, sondern verleiht der Bestimmung

---

<sup>83</sup> CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 130 N 4; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 26.

<sup>84</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 8; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 8.

<sup>85</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 15; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 25.

<sup>86</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 130 N 16.

<sup>87</sup> Siehe Art. 123 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. näher dazu auch DBG III-LOCHER, Art. 130 N 10 ff.; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 25 ff.

<sup>88</sup> Vgl. jedoch Fn. 28.

<sup>89</sup> Vgl. bereits Rz. 9.

<sup>90</sup> Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist auch unter «Kooperationsmaxime» oder «Kooperationsprinzip» bekannt (ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 13; SCHÄR, 30; BERGER, Ermessensveranlagung, 188; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 109 ff., N 11; CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 123 N 8; BODMER, 36; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 7; ZWEIFEL *et al.*, §5 N 10).

<sup>91</sup> Art. 123 Abs. 1 DBG.

auch Auffangcharakter.<sup>92</sup> Mit dem Wortlaut «tun» soll klargestellt werden, dass der Steuerpflichtige aktiv an der Sachverhaltserstellung mitzuwirken hat.<sup>93</sup>

- 29 Diese relativ allgemein gehaltene Grundbestimmung wird an unterschiedlichen Stellen im Gesetz konkretisiert: Als bedeutendste Verfahrenspflicht ist die Deklarationspflicht des Steuerpflichtigen zu nennen, wonach er die Steuererklärung wahrheitsgetreu sowie vollständig auszufüllen und anschliessend fristgerecht einzureichen hat (Art. 124 DBG).<sup>94</sup> Mit seiner persönlichen Unterzeichnung bestätigt der Steuerpflichtige die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung.<sup>95</sup> Die Sachdarstellungen in der Steuererklärung hat der Steuerpflichtige durch seine Beilagepflicht (Art. 125 DBG) zu untermauern, womit er mittels Beilagen ergänzend zur Steuererklärung über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse näher Aufschluss zu geben und/oder den Beweis für deren Richtigkeit zu erbringen hat.<sup>96</sup> Selbständigerwerbende haben zudem geschäftliche Unterlagen, Geschäftsbücher und Aufstellungen während zehn Jahren aufzubewahren.<sup>97</sup> Zwar trifft auch Dritte kraft Gesetzes eine Bescheinigungspflicht (Art. 127 DBG), doch obliegt es in erster Linie dem Steuerpflichtigen, die erforderlichen Bescheinigungen einzuholen und der Veranlagungsbehörde einzureichen.<sup>98</sup>
- 30 Bedarf der rechtserhebliche Sachverhalt weiterer Abklärungen, ist der Steuerpflichtige verpflichtet, auf Aufforderung der Veranlagungsbehörde hin Auskunft zu sämtlichen relevanten Fragen zu erteilen.<sup>99</sup> Diese Auskünfte können mündlich oder schriftlich erfolgen; über die Form der Auskunftserteilung befindet die Veranlagungsbehörde nach pflichtgemäsem Ermessen.<sup>100</sup> Anders als die Steuererklärungs- und Beilagepflicht wird der Inhalt der Auskunftspflicht gesetzlich nicht näher konkretisiert. Folglich sind im Lichte der allgemeinen Mitwirkungspflicht nach Art. 126 Abs. 1 DBG sämtliche Auskünfte zu

---

<sup>92</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 2; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 2.

<sup>93</sup> Demnach hat der Steuerpflichtige von sich aus die Veranlagungsbehörde darauf aufmerksam zu machen, wenn die Gefahr besteht, dass der für die Veranlagung relevante Sachverhalt unvollständig oder unrichtig festgestellt ist (BGer 2C\_3/2009 (4.8.2009) E. 2.4; BGer 2C\_879/2008 (20.4.2009) E. 5.1).

<sup>94</sup> Diese Pflicht zur Selbstdeklaration und damit verbunden die Offenlegung aller für die Veranlagung massgeblichen Verhältnisse stellt ein konstitutives Element des Systems des ordentlichen Veranlagungsverfahrens dar (Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 124 N 18).

<sup>95</sup> BGer 2C\_656/2013 (17.9.2013) E. 2.1 m.w.H.

<sup>96</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 N 1; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 125 N 2.

<sup>97</sup> Art. 125 Abs. 2 DBG.

<sup>98</sup> Dies ergibt sich aus der allgemeinen Mitwirkungspflicht nach Art. 126 Abs. 1 DBG (so HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 2). Folglich hat der Steuerpflichtige die Bescheinigungen Dritter gar zu kontrollieren (Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 N 13).

<sup>99</sup> Art. 126 Abs. 2 DBG.

<sup>100</sup> In der Regel werden schriftliche Auskünfte verlangt, welche mit einer klar spezifizierten Auflage einzufordern sind (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 16 f.). Hingegen ist der Steuerpflichtige für die mündliche Auskunftserteilung durch die Veranlagungsbehörde vorzuladen (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 18).

erteilen, welche der Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts dienen.<sup>101</sup> Eine erweiterte Mitwirkungspflicht trifft den Steuerpflichtigen dann, wenn er Beziehungen zum Ausland unterhält und sich daraus steuerlich relevante Tatsachen für die inländische Veranlagung ergeben.<sup>102</sup>

- 31 Für den Nachweis der Richtigkeit der Angaben des rechtserheblichen Sachverhalts hat der Steuerpflichtige aufzukommen, womit ihn eine Beweisleistungspflicht trifft.<sup>103</sup> Während die Umschreibung und Bestimmung der vom Steuerpflichtigen beizubringenden Beweismittel der Veranlagungsbehörde obliegt, muss der Steuerpflichtige seinerseits umfassend an der Beweiserhebung mitwirken.<sup>104</sup> Nebst der im Rahmen der Steuererklärungspflicht genannten Beilagepflicht, hat er im Zweifelsfall auch die individuelle Erforschung des Wahrheitsgehalts der Sachdarstellungen zu ermöglichen.<sup>105</sup>
- 32 Als Korrelat zur Mitwirkungspflicht gilt das Mitwirkungsrecht kraft Wahrung des rechtlichen Gehörs des Steuerpflichtigen.<sup>106</sup> Gemäss diesem steht dem Steuerpflichtigen der Anspruch zu, vor Erlass einer Verfügung, die in seine Rechtsstellung eingreift, mit seinen rechtserheblichen Vorbringen angehört zu werden.<sup>107</sup> Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung steht dem Steuerpflichtigen nach ständiger Rechtsprechung konkret das Recht zu, eigene Sachdarstellungen unter Angabe von aus seiner Sicht veranlagungsrelevanter Tatsachen vorzubringen, erhebliche Beweismittel einzubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit wesentlichen Beweisträgern angehört zu werden sowie an der Erhebung entscheidungserheblicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern.<sup>108</sup>

*d) Grenzen*

- 33 Die obigen Ausführungen zeigen auf, dass die Mitwirkungspflicht an der Sachverhaltsermittlung des Steuerpflichtigen umfassend und aktiv ist.<sup>109</sup> Welche Tatsachen letztlich für die Veranlagung des Steuerpflichtigen überhaupt massgeblich sind, ergibt sich erst aus dem Veranlagungsentscheid, weshalb im Verlauf des Veranlagungsverfahrens deshalb ein hypothetisch massgebender Sachverhalt zu genügen

---

<sup>101</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 9.

<sup>102</sup> Dies begründet das BGer mit der naturgemässen Einschränkung der Untersuchungsmittel der inländischen Veranlagungsbehörde (BGE 144 II 427 E. 2.3.2; BGer 2C\_118/2021 (19.5.2021) E. 2.4.2); zur Lehre siehe auch HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 31a; Komm. StHG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 42 N 5a.

<sup>103</sup> Dies ergibt sich implizit aus der gesetzlichen Formulierung von Art. 126 Abs. 2 DBG: «[Der Steuerpflichtige] muss auf Verlangen [...] Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr *vorlegen*.» (Hervorhebung hinzugefügt).

<sup>104</sup> ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 93; demnach kann sich der Steuerpflichtige nicht darauf berufen, dass sich die Veranlagungsbehörde die Unterlagen selbst hätte beschaffen können (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 30).

<sup>105</sup> ZWEIFEL, Sachverhaltsermittlung, 94; ähnlich HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 26.

<sup>106</sup> Vgl. Art. 29 Abs. 2 BV, welcher vor allen Verfahren vor Verwaltungs- und Gerichtsbehörden sowie vor weiteren Instanzen Anwendung findet, sofern diese auf den Erlass einer Verfügung gerichtet sind (WIEDERKEHR/ROSALES-GEYER, 1262).

<sup>107</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 114 N 1.

<sup>108</sup> BGE 118 Ia 17 E. 1c; BGE 119 Ib 12 E. 4, 6b; BGer 2C\_709/2008 (2.4.2009) E. 3.1; zur Pflicht, vom Steuerpflichtigen angebotene, für die Veranlagung erhebliche Beweise abzunehmen, vgl. auch Art. 115 DBG.

<sup>109</sup> Vgl. bereits Rz. 28.

hat.<sup>110</sup> Die Entscheidung über Art und Umfang der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen liegt demnach im Ermessen der Veranlagungsbehörde.

- 34 Dieser weitgehenden Mitwirkungspflicht sind allerdings Grenzen in Form der Verhältnismässigkeit gesetzt, die als Grundlage staatlichen Handelns Verfassungsrang genießt.<sup>111</sup> Das allgemein gehaltene Verhältnismässigkeitsgebot i.S.v. Art. 5 Abs. 2 BV hat keine restlos klaren Konturen, wurde jedoch von Lehre und Rechtsprechung um drei Elemente konkretisiert: Die fragliche Massnahme muss geeignet<sup>112</sup>, erforderlich<sup>113</sup> und zumutbar<sup>114</sup> sein, um dem rechtserheblichen Sachverhalt im Sinne des Verhältnismässigkeitsgebots zu genügen.<sup>115</sup> Diese Kriterien sind kumulativ zu beachten und stets im Kontext der Umstände des Einzelfalls zu würdigen.<sup>116</sup>
- 35 Mit der Eignung der Massnahme soll staatliches Handeln präzisiert werden, nach welchem das «im öffentlichen Interesse angestrebte Ziel»<sup>117</sup> erreicht werden soll. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens muss sodann die in Anspruch genommene Mitwirkungshandlung geeignet sein, um zur Erhellung des für eine vollständige und richtige Besteuerung relevanten Sachverhalts beizutragen.<sup>118</sup> Eine ungeeignete Massnahme liegt vor, wenn die Veranlagungsbehörde aufgrund einer unzutreffenden Rechtsauffassung einen Sachverhalt aufklären will, der für die Besteuerung letztlich unerheblich ist.<sup>119</sup>
- 36 Jene Mitwirkungspflicht muss im Hinblick auf das angestrebte Ziel zudem erforderlich bzw. notwendig sein; existieren gleichermassen geeignete, jedoch mildere Massnahmen für den angestrebten Erfolg, hat die strengere Massnahme zu unterbleiben.<sup>120</sup> Die Massnahme darf in sachlicher, räumlicher, zeitlicher und personeller Hinsicht das mindestens Notwendige nicht überschreiten.<sup>121</sup> Die Mitwirkungshandlung gilt dann als erforderlich, wenn sie für die Ermittlung des Sachverhalts unumgänglich ist und damit lediglich der für die Veranlagung des Steuerpflichtigen erhebliche Sachverhalt abgeklärt wird.<sup>122</sup> Als

---

<sup>110</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 6; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 31; ZWEIFEL *et al.*, §15 N 2.

<sup>111</sup> Art. 5 Abs. 2 BV.

<sup>112</sup> Auch bezeichnet als Eignung oder Tauglichkeit, vgl. etwa HOFSTETTER, Rz. 235.

<sup>113</sup> Das Prinzip der Erforderlichkeit ist auch unter anderen Namen bekannt, bspw. als Prinzip der Notwendigkeit (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 527) oder als «Übermassverbot» (BGE 144 II 67 E. 5.3). Letzteres wird gelegentlich jedoch für das Kriterium der Zumutbarkeit gebraucht, vgl. etwa BGE 142 I 135 E. 4.1.

<sup>114</sup> Dieses Terminus wird auch als «Verhältnismässigkeit i.e.S.» bezeichnet, siehe bspw. KARLEN, 60.

<sup>115</sup> Zur Rechtsprechung: BGE 143 V 190 E. 2.2; BGE 138 II 346 E. 9.2; im Ergebnis auch BGE 139 II 28 E. 2.7.1, für die Lehre siehe: HOFSTETTER, Rz. 235 ff.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 521 ff.; BSK BV-EPINEY, Art. 5 N 70; SG Komm. BV-SCHINDLER, Art. 5 N 56 m.w.H.

<sup>116</sup> MÜLLER MARKUS, 16; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 521.

<sup>117</sup> HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 521; ähnlich BSK BV-EPINEY, Art. 5 N 67.

<sup>118</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 5; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 35.

<sup>119</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 35.

<sup>120</sup> Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 527; BSK BV-EPINEY, Art. 5 N 70; MÜLLER MARKUS, 38; ähnlich SG Komm. BV-SCHINDLER, Art. 5 N 56.

<sup>121</sup> HOFSTETTER, Rz. 251; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 530.

<sup>122</sup> Bei mehreren gleichermassen geeigneten Fragen ist zu prüfen, welche Frage der Steuerpflichtige am geringsten beansprucht und mit Blick auf die Mittel-Zweck-Relation das schonendste Mittel darstellt (Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 15).

nicht erforderlich werden Auskünfte des Steuerpflichtigen erachtet, die nicht für die Veranlagung des Steuerpflichtigen, sondern *ausschliesslich* für diejenige eines Geschäftspartners von Relevanz sind und deren Erteilung einen unzumutbaren Aufwand für den Steuerpflichtigen verursachen würden.<sup>123</sup>

- 37 Schliesslich kommt dem Kriterium der Zumutbarkeit in der Praxis innerhalb der Verhältnismässigkeitsprüfung eine zentrale Bedeutung zu, da es massgeblich vom wertenden Ermessen des Rechtsanwenders beeinflusst wird.<sup>124</sup> Demnach gilt eine Massnahme dann als zumutbar, wenn im konkreten Fall das öffentliche Interesse an der Massnahme die durch ihre Wirkungen beeinträchtigten privaten Interessen der Betroffenen überwiegt.<sup>125</sup> Für die verlangte Mitwirkungshandlung hat somit das öffentliche Interesse gewichtiger zu sein als das für deren Unterlassung und dem Schutz des Steuerpflichtigen sprechende Interesse.<sup>126</sup> So kann bspw. die von der Veranlagungsbehörde bestimmte Form der Auskunftserteilung für den Steuerpflichtigen unzumutbar sein, weshalb ihr gestattet werden muss, die Auskunft in anderer Form zu erstatten.<sup>127</sup>
- 38 Eine typische Interessensabwägung ergibt sich bei einer Kollision mit dem Berufsgeheimnis. Grundsätzlich gelten die Verfahrenspflichten auch für einen dem Berufsgeheimnis unterstehenden Steuerpflichtigen, da dieser gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG ebenfalls korrekt zu veranlagern ist.<sup>128</sup> Problematisch wird es jedoch, wenn die Mitwirkungspflicht unweigerlich eine Verletzung der Schweigepflicht zur Folge hätte und nicht eigene, sondern auch fremde, durch das Berufsgeheimnis geschützte Interessen tangiert sind.<sup>129</sup> Beruht die Schweigepflicht auf privatrechtlichen Vereinbarungen, überwiegt das öffentliche Interesse an einer gesetzmässigen Besteuerung.<sup>130</sup> Anders verhält es sich bei einer strafrechtlich geschützten Schweigepflicht: Hier sind es nämlich gesetzliche Interessen an der Wahrung der Schweigepflicht, die den öffentlichen (und ebenfalls gesetzlichen) Interessen an einer gesetzeskonformen und

---

<sup>123</sup> Wenig konsequent erscheint, dass das BGer dennoch keine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips erkennt, selbst wenn der Steuerpflichtige eine für seine eigene Veranlagung voraussichtlich bedeutsame Auskunft auch dann erteilen muss, wenn die Steuerbehörde diese primär im Hinblick auf die Veranlagung Dritter – etwa seiner Geschäftspartner – verlangt. Die dahinterstehende Motivation der Steuerbehörden ist in diesem Zusammenhang unbeachtlich (BGer 2C\_616/2018 (9.7.2019) E. 4.2 m.w.H. auf die ältere Rechtsprechung unter Geltung des BdBSt).

<sup>124</sup> HOFSTETTER, Rz. 267; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 555; MÜLLER MARKUS, 38.

<sup>125</sup> HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 555; BSK BV-EPINEY, Art. 5 N 70.

<sup>126</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 7; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 38.

<sup>127</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 19; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 15.

<sup>128</sup> DBG III-LOCHER, Art. 126 N 15; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 126 N 44; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 126 N 46.

<sup>129</sup> Der Vorbehalt des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses in Art. 127 Abs. 2 DBG ergibt sich nur, wenn die Bescheinigungspflicht direkt gegenüber der Veranlagungsbehörde besteht (BGer 2A.96/2000 (25.7.2001) E. 4a). Der Dritte kann dem Steuerpflichtigen selbst nicht das Berufsgeheimnis entgegenhalten (Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 127 N 37).

<sup>130</sup> So das BGer in einem älteren Entscheid: «Doch kann [die Beschwerdeführerin] sich [mit einem vertraglich eingegangenen Geheimhaltungsversprechen] ihren gesetzlichen Pflichten nicht entziehen. Niemand kann öffentlich-rechtlichen Pflichten dadurch entgehen, dass er sich einem Dritten gegenüber verpflichtet, jene nicht zu erfüllen.» (BGE 93 I 393 E. 1a).

rechtsgleichen Besteuerung des Steuerpflichtigen gegenüberstehen.<sup>131</sup> Konsequenterweise begegnen sich die einander widerstreitenden Interessen auf Augenhöhe, was eine ausgewogene Interessenabwägung erheblich erschwert.

- 39 Schliesslich haben sowohl Steuerbehörde als auch Steuerpflichtige im ordentlichen Veranlagungsverfahren den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben zu wahren.<sup>132</sup> Für den Steuerpflichtigen bedeutet das, dass er – sobald er eine Fehlerhaftigkeit erkennt oder erkennen könnte – auf deren Berichtigung hinzuwirken hat.<sup>133</sup>

### 3. Das Verhältnis zwischen Untersuchungs- und Kooperationsgrundsatz

- 40 Die vorangehenden Konkretisierungen verdeutlichen, dass der behördliche Untersuchungsgrundsatz und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im ordentlichen Veranlagungsverfahren untrennbar miteinander verbunden sind: Der Untersuchungsgrundsatz lässt sich ohne die unterstützende Funktion der Mitwirkungspflicht nicht oder nur schwer verwirklichen. In gewissem Sinne stehen beide Prinzipien spiegelbildlich zueinander, da die Mitwirkungspflicht zugleich das zentrale Untersuchungsmittel der Veranlagungsbehörde darstellt und der Untersuchungserfolg der Veranlagungsbehörde somit wesentlich von der aktiven und pflichtgemässen Mitwirkung des Steuerpflichtigen abhängt.<sup>134</sup> Gleichwohl stehen die Mitwirkungspflicht und Untersuchungsgrundsatz in einem Subordinationsverhältnis zueinander: Die Mitwirkungspflicht dient allein der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes, was auch aus den vorangegangenen Ausführungen hervorgeht.<sup>135</sup> Eine klassische Zusammenarbeit zeigt sich nach der hier vertretenen Auffassung bei der Beweislastverteilung, da die Rollenverteilung zwischen Steuerbehörde und -pflichtigen klar definiert ist. Auch die h.L. erachtet die Mitwirkungspflicht als Ergänzung des Untersuchungsgrundsatzes, da sie überhaupt erst die Erfüllung der behördlichen Untersuchungspflicht im Hinblick auf eine richtige und vollständige Besteuerung ermöglicht.<sup>136</sup> Gleichzeitig kann jedoch eine mangelnde Mitwirkungspflicht auch zur faktischen Begrenzung des Untersuchungsgrundsatzes führen: Zwar bleibt die Veranlagungsbehörde zur Sachverhaltsklärung verpflichtet, doch gestaltet

---

<sup>131</sup> So betrachtet das BGer das gesetzliche anwaltliche Berufsgeheimnis i.S.v. Art. 312 StGB als «ein im *öffentlichen Interesse* geschaffenes, für einen funktionierenden und den Zugang zur Justiz garantierenden Rechtsstaat *unerlässliches Institut*» (BGer 2C\_586/2015 (9.5.2016) E. 2.1).

<sup>132</sup> Der Grundsatz von Treu und Glauben ist in Art. 5 Abs. 3 BV sowie Art. 9 BV verankert und gilt allgemein im Rechtsverkehr, sodass er sich sowohl an staatliche Behörde als auch an Private richtet (BSK BV-EPINEY, Art. 5 N 72; SG Komm. BV-SCHINDLER/TSCHUMI, Art. 5 N 63).

<sup>133</sup> BGer in ASA 48 (5.5.1978) E. 3b; BGer in ASA 55 (24.7.1985) E. 3b.

<sup>134</sup> So auch DBG III-LOCHER, Art. 126 N 2; CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 123 N 10; Komm. StHG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 46 N 11; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 130 N 7.

<sup>135</sup> CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 123 N 4; ZWEIFEL *et al.*, §5 N 11.

<sup>136</sup> BERGER, Ermessensveranlagung, 189; ROHNER, 104; Komm. VwVG-AUER/BINDER, Art. 13 N 1; KÜNG MARTIN, Rz. 336; KÜNG SUSANNE, 33; ZWEIFEL *et al.*, §14 N 1; a.M. KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Rz. 95, wonach die Mitwirkungspflicht den Untersuchungsgrundsatz unangetastet lässt.

sich diese zunehmend schwierig und aufwendig, je geringer die Mitwirkung des Steuerpflichtigen ausfällt.<sup>137</sup> Die Letztverantwortung für die Sachverhaltserstellung liegt schliesslich bei der Veranlagungsbehörde.<sup>138</sup>

### C. Zwischenfazit

- 41 Die Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist in besonderem Masse von der wechselseitigen Beziehung zwischen Untersuchungs- und Kooperationsgrundsatz geprägt. Die enge Verflechtung beider Verfahrensgrundsätze verhindert eine scharfe Trennung, sodass sich innerhalb der Sachverhaltskonstruktion die Verfahrenshandlung oder Massnahme meist auf beide Seiten auswirkt. Beide Verfahrensgrundsätze beanspruchen in ihrer Reichweite einen umfassenden Charakter; diese Eigenschaft impliziert jedoch keine gegenseitige Beeinträchtigung. Die oben erwähnte Spiegelbildlichkeit sowie das bestehende Unterordnungsverhältnis verdeutlichen vielmehr, dass eine umfassende Untersuchungspflicht eine umfassende Mitwirkungspflicht bedeutet und voraussetzt. Daraus lässt sich ebenfalls ableiten, dass die in der Praxis auftretenden Grenzen nicht isoliert einem der beiden Verfahrensgrundsätze zugeordnet werden können, sondern für beide Geltung beanspruchen. Ihre konkrete Relevanz hängt jeweils davon ab, ob die Grenze aus Perspektive der Veranlagungsbehörde oder des Steuerpflichtigen betrachtet wird; gerade deshalb erfolgte die Darstellung der Grenzen im vorliegenden Kapitel getrennt nach Verfahrensgrundsätzen, um beiden Perspektiven systematisch Rechnung zu tragen.
- 42 Es ist nicht nur möglich, sondern auch notwendig, dass ein Verfahren von mehreren Verfahrensgrundsätzen zugleich geprägt ist und dennoch ein kohärentes, funktionsfähiges Ganzes bildet – das ordentliche Veranlagungsverfahren veranschaulicht dies in exemplarischer Weise. Damit das Zusammenspiel von Untersuchungs- und Kooperationsgrundsatz regelkonform funktioniert, sind klare Spielregeln erforderlich; insbesondere in den Konstellationen, in denen Veranlagungsbehörde und Steuerpflichtiger nicht am gleichen Strang ziehen. Vor diesem Hintergrund erscheint nach Ansicht der Autorin insbesondere die Auffangfunktion der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen problematisch: Sie läuft Gefahr, den Untersuchungsgrundsatz über seine systematisch vorgesehene Reichweite hinaus auszuweiten, indem die Mitwirkungspflicht funktional überstrapaziert und letztlich zur Kompensation behördlicher Untersuchungspflichten herangezogen wird. Eine solche Verschiebung untergräbt nicht nur das verfahrensrechtliche Gleichgewicht, sondern stellt auch die Verantwortungsverteilung innerhalb des Kooperationsmodells in Frage.

---

<sup>137</sup> DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 122 ff., N 20.

<sup>138</sup> SCHÄR, 240; BERGER, Ermessensveranlagung, 189; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 109 ff., N 11.

### III Sachverhaltserstellung im Steuerhinterziehungsverfahren

43 Die Verfahrensvorschriften und -grundsätze des ordentlichen Veranlagungsverfahrens finden durch den Gesetzesverweis in Art. 182 Abs. 3 DBG auch im Steuerhinterziehungsverfahren Anwendung. Aufgrund des strafrechtlichen Charakters des Steuerhinterziehungsverfahrens ergeben sich daraus verfahrensrechtliche Besonderheiten. Nach einleitenden Bemerkungen zum Steuerübertretungsrecht wird nachfolgend auf das dem Steuerhinterziehungsverfahren zugrundeliegende Konfrontationsmodell eingegangen, das vom behördlichen Untersuchungsgrundsatz sowie von Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechten des Steuerpflichtigen geprägt ist.

#### A. Vorbemerkungen zum Steuerübertretungsrecht

44 Der sechste Teil des DBG ist dem Steuerstrafrecht gewidmet; darin finden sich sowohl Bestimmungen materiell-rechtlicher als auch prozessrechtlicher Natur.<sup>139</sup> Zudem sehen die Kantone steuerstrafrechtliche Normen in ihren jeweiligen Gesetzen vor.<sup>140</sup> Während der materielle Teil die Straftatbestände und Sanktionsdrohungen umfasst, regelt der formelle Teil die Strafverfolgung, Strafverhängung sowie Strafvollstreckung.<sup>141</sup> Nachfolgend wird auf beide Teile eingegangen, wobei ein besonderes Augenmerk auf die vollendete Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG gelegt wird.

#### 1. Materielles

45 Das StGB selbst enthält keine Steuerstrafatbestände; indessen bildet das im DBG normierte Steuerstrafrecht Teil des eidgenössischen Nebenstrafrechts.<sup>142</sup> Subsidiär kommt der Allgemeine Teil des Kernstrafrechts zur Anwendung, sofern das DBG selbst keine abweichenden Bestimmungen vorsieht.<sup>143</sup> Aufgrund des Fehlens eines ausdrücklichen Verweises auf den Allgemeinen Teils des Strafrechts – wie es für den Steuerbetrug vorgesehen ist<sup>144</sup> – gehen im Steuerübertretungsrecht die kantonalen Strafbestimmungen vor, sofern diese nicht strafrechtliche Grundsätze mit Verfassungsrang verletzen.<sup>145</sup>

46 Zweck des materiellen Steuerstrafrechts und damit geschütztes Rechtsgut ist der Schutz des verfassungsmässigen Besteuerungsanspruchs des Gemeinwesens, womit eine gesetzmässige und gerechte

---

<sup>139</sup> Art. 174 ff. DBG.

<sup>140</sup> Auch den Kantonen kommt gestützt auf Art. 335 Abs. 2 StGB eine Strafgesetzgebungskompetenz im Steuerrecht zu. Als Folge der Steuerharmonisierung wird deren Gestaltungsspielraum jedoch begrenzt, da das Steuerstrafrecht der direkten Steuern bereits als «derart harmonisiert und dicht geregelt» gilt (Komm. StHG-SIEBER/MALLA, Vor. Art. 55–58, N 2).

<sup>141</sup> Zur Differenzierung siehe DBG III-LOCHER, Einführung zum sechsten Teil, N 10.

<sup>142</sup> Schon damals BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 16; BSK StGB-HILF, Art. 333 N 13; BEUSCH/MALLA, 261; SCHILD, 434; auch Komm. StHG-SIEBER/MALLA, Vor. Art. 55–58, N 3.

<sup>143</sup> Vorbehalten sind Spezialvorschriften wie die Anwendbarkeit von VStrR, sofern diese für Widerhandlungen im DBG ausdrücklich vorgesehen sind (vgl. BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 19).

<sup>144</sup> Siehe Art. 59 Abs. 3 StHG.

<sup>145</sup> Komm. StHG-SIEBER/MALLA, Vor. Art. 55–58, N 3.

Verteilung der Steuerlast erreicht werden soll.<sup>146</sup> Die Nomenklatur des Steuerstrafrechts umfasst verschiedene Subdisziplinen, welche von abstrakten Gefährdungen bis hin zu qualifizierten Verletzungen reichen.<sup>147</sup> Mit anderen Worten sieht der Normenkatalog sowohl Übertretungen (Art. 174–175 DBG) als auch Vergehen (Art. 186–187 DBG) vor.<sup>148</sup>

- 47 Für die vorliegende Untersuchung ist insbesondere der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG als Steuerübertretung von Bedeutung, welche – abhängig von Häufigkeit und Höhe der Deliktsumme – eine einfache oder qualifizierte Verletzung darstellt.<sup>149</sup> Sie ist «äusserlich» vom benachbarten Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten i.S.v. Art. 174 DBG und der fortgesetzten Hinterziehung grosser Beträge i.S.v. Art. 175 i.V.m. Art. 190 Abs. 2 DBG abzugrenzen. Ersteres gilt als erfüllt, wenn der Steuerpflichtige seiner gesetzlichen Verfahrenspflichten innert Frist nicht nachkommt und die behördliche Mahnung erfolglos geblieben ist.<sup>150</sup> Hingegen stellt letzteres eine Qualifizierung dar und wird von Gesetzes wegen nebst Steuervergehen als schwere Steuerwiderhandlung eingestuft.<sup>151</sup> Von einer fortgesetzten Hinterziehung wird dann gesprochen, wenn der Steuerpflichtige wiederholt und systematisch handelt und sich dieses Verhalten auf mehr als eine Steuerperiode bezieht.<sup>152</sup> Trotz ihrer Charakterisierung als qualifizierte Variante der «reinen» Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG handelt es sich hierbei um eine Übertretung.<sup>153</sup> Darüber hinaus ist im Rahmen des subjektiven Tatbestands eine «innerliche» Abgrenzung gegenüber dem Versuch (Art. 176 DBG) und der Fahrlässigkeit (Art. 175 Abs. 1 DBG) vorzunehmen.<sup>154</sup>

---

<sup>146</sup> BEUSCH/MALLA, 250; BODMER, 59; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 175 N 5.

<sup>147</sup> BEUSCH/MALLA, 251.

<sup>148</sup> DBG III-LOCHER, Einführung zum sechsten Teil, N 13.

<sup>149</sup> Siehe auch Art. 56 StHG; vgl. zu den verschiedenen Kategorisierungen der Steuerstraftatbestände BEUSCH/MALLA, 252.

<sup>150</sup> Dabei konsumiert der Tatbestand der Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG) die Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG) (DBG III-LOCHER, Art. 174 N 18).

<sup>151</sup> Art. 190 Abs. 2 DBG.

<sup>152</sup> BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 326 Fn. 10; allerdings ist dieses Kriterium allein nicht aussagekräftig genug für die Annahme einer schweren Steuerhinterziehung, weshalb Qualifikationsmerkmale vielmehr im *modus operandi* zu suchen sind (bspw. Komplexität der Unternehmensstruktur, Grösse der hinterzogenen Steuerbeträge), so DBG III-LOCHER, Art. 190 N 16; a.M. Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 15.

<sup>153</sup> Auch die versuchte Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 176 DBG kann die Qualifikation der schweren Steuerhinterziehung erfüllen (DBG III-LOCHER, Art. 190 N 18; Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 12; vgl. sinngemäss auch Art. 194 Abs. 1 DBG).

<sup>154</sup> Damit eine versuchte Übertretung als strafbar gilt, muss sie ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sein (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB). Dasselbe gilt für die fahrlässige Steuerhinterziehung (vgl. Art. 333 Abs. 7 StGB).

48 Einer vollendeten Steuerhinterziehung macht sich strafbar, wer vorsätzlich oder fahrlässig eine Steuerverkürzung, Bezugsverkürzung<sup>155</sup> oder Quellensteuerverfälschung<sup>156</sup> bewirkt.<sup>157</sup> Vorliegend steht insbesondere die Tatvariante der Steuerverkürzung im Vordergrund, welche durch das Unterbleiben der Veranlagung oder die unvollständige Festsetzung einer rechtskräftigen Veranlagung herbeigeführt wird.<sup>158</sup> Die vollendete Steuerhinterziehung wird mit Busse bestraft, welche zwischen einem Drittel und dem Dreifachen des hinterzogenen Betrags variiert.<sup>159</sup> Deren strafrechtliche Natur war jedoch in der älteren Lehre und Rechtsprechung umstritten.<sup>160</sup> Erst im Jahre 1993 hat das BGER die Hinterziehungsbusse als echte Strafe qualifiziert.<sup>161</sup> Aus der Bussenandrohung ergibt sich, dass die vollendete Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG als Übertretung konzipiert ist.<sup>162</sup> Ausser der Busse ist zudem der hinterzogene Steuerbetrag in Form einer Nachsteuer i.S.v. Art. 151 DBG zu entrichten, wobei diese mangels Strafcharakter nicht – wie die Busse – an das Verschulden des Steuerpflichtigen, sondern vielmehr an die Würdigung der jeweiligen Pflichten des Steuerpflichtigen knüpft.<sup>163</sup> Demnach kommt der Steuerhinterziehung ein zweifacher Charakter zu: Zum einen wird mit der Erhebung einer Nachsteuer der staatliche Steuerausfall kompensiert, indem auf eine rechtskräftige Einschätzung zurückgegriffen wird und zum

<sup>155</sup> Bei der Bezugsverkürzung erwirkt der Steuerpflichtige eine gesetzeswidrige Rückerstattung oder Erlass, indem sich die Steuerbehörde aufgrund von Eingaben des Steuerpflichtigen oder Leistungsschuldners irreführen lässt (vgl. Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175 N 16).

<sup>156</sup> Bei der Quellensteuerverfälschung ist der Steueranspruch durch die Missachtung von besonderen quellensteuerrechtlichen Verfahrenspflichten konkret gefährdet (BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 357; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175 N 14).

<sup>157</sup> Zur Bezeichnung der jeweiligen Tatvariante siehe Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 175 N 16.

<sup>158</sup> Vgl. bereits Kap. II.A; die Erhebung der Quellensteuer beruht auf der Selbstveranlagung und findet in einem ausserordentlichen Verfahren statt (vgl. DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 136 ff. DBG, N 1; Komm. DBG-JUD/MEIER, Art. 137 N 1).

<sup>159</sup> Somit gilt die Bussenandrohung als unlimitiert, weshalb die vollendete Steuerhinterziehung im Endeffekt einen «verkappte[n] Vergehenstatbestand» darstellt (BLUMENSTEIN/LOCHER, 493). Als Regelmass gilt jedoch das Einfache der hinterzogenen Steuer (siehe Art. 175 Abs. 2 DBG).

<sup>160</sup> Vor rund 60 Jahren vertrat die Doktrin noch die Auffassung, dass für das Steuerstrafrecht vom Strafrecht abweichende Regeln gelten (vgl. dazu die Literaturhinweise in BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 16 Fn. 147); zur uneinigen bundesgerichtlichen Rechtsprechungshistorie: Das BGER erkannte im Jahr 1984 «Fiskalstrafen» als echte Strafen an (BGER in StE 1985 B.101.21 Nr. 2 (7.12.1984) E. 3a) und tat dasselbe im Jahr 1988 indirekt auch für die Hinterziehungsbusse (BGE 114 Ib 27 E. 4a). Dennoch erklärte es diese Frage 1990 erneut für umstritten (BGE 116 IV 262 E. 3aa) und verneinte schliesslich im selben Jahr sogar deren Strafcharakter (BGER in ASA 60 (19.12.1990) E. 3b f.). Auch der EGMR hat die Unklarheit der Rechtsnatur der Hinterziehungsbusse beleuchtet, siehe etwa Urteil *Ekelöf & Ekelöf-Vestin v. Schweden* vom 28.3.2006, Ziff. 1).

<sup>161</sup> Ausdrücklich bestätigt in BGE 119 Ib 311 E. 2a; vgl. dazu BÖCKLI, 101; ZWEIFEL, Strafsteuer, 8; BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 17 f.; RICHNER, 559; DONATSCH, Verhältnis, 296 m.w.H.

<sup>162</sup> Vgl. Art. 103 StGB; *nota bene* sind Übertretungen nicht mit Ordnungswidrigkeit gleichzusetzen. Dies verdeutlicht exemplarisch Art. 3 VStrR, wonach eine Übertretung nur dann als Ordnungswidrigkeit gilt, wenn sie vom Gesetz ausdrücklich als solche bezeichnet wird oder mit Ordnungsbussen bedroht ist (siehe dazu auch BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 17).

<sup>163</sup> So das BGER in ständiger Rechtsprechung: BGER 2A.182/2002 (25.4.2003) E. 3.3; BGER 2C\_1023/2013 (8.7.2014) E. 2.1; BGER 2C\_263/2018 (11.2.2019) E. 3.2.

anderen wird mit der Busse ein repressiver Zweck verfolgt, welcher am Verschulden und dem hinterzogenen Betrag gemessen wird.<sup>164</sup>

## 2. Formelles

- 49 Bei Verdacht, dass der staatliche Besteuerungsanspruch aufgrund Verstösse gegen die Steuerrechtsordnung durch den Steuerpflichtigen nicht durchgesetzt werden kann, wird ein Steuerstrafverfahren eingeleitet. Dem Steuerstrafverfahren kommt eine pönale Funktion zu, da es die strafrechtliche Verfolgung von steuerrechtlichen Widerhandlungen bezweckt.<sup>165</sup> Diese Auffassung wurde entscheidend durch die EGMR-Rechtsprechung angestossen, wonach heute sämtliche steuerstrafrechtliche Verfahren als strafrechtliche Anklage i.S.v. Art. 6 Abs. 1 EMRK qualifiziert werden.<sup>166</sup> Dabei hat das Steuerstrafverfahren als Ganzes den Anforderungen des Fairnessprinzips i.S.v. Art. 6 Abs. 1 EMRK zu genügen und nicht erst und einzig in einem allfälligen Gerichtsverfahren.<sup>167</sup> Für das Steuerhinterziehungsverfahren wurde die Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK vom BGer 1993 als *ratio decidendi* erstmals geprüft und bejaht.<sup>168</sup> Dies hatte zur Folge, dass insbesondere dem delinquierenden Steuerpflichtigen – dem Beschuldigten – die damit verbundenen Verfahrensgarantien gewährt werden müssen.<sup>169</sup>
- 50 Das direktsteuerliche formelle Steuerstrafverfahrensrecht folgt im Wesentlichen dem System der gemischten Veranlagung.<sup>170</sup> Verdeutlicht wird dies dadurch, dass dem Steuerübertretungsverfahren lediglich zwei Gesetzesartikel gewidmet sind: So verweist Art. 182 Abs. 3 DBG auf das Regelungsgefüge der allgemeinen steuerverfahrensrechtlichen Bestimmungen, wodurch die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze und dem Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren für sinngemäss anwendbar erklärt werden.<sup>171</sup> Mit diesem Binnenverweis erhält das ansonsten strafrechtlich geprägte Steuerübertretungsverfahren eine zusätzliche administrative Dimension.<sup>172</sup> Um Kollisionen zwischen unterschiedlichen Verfahrensnormen und -grundsätzen zu vermeiden, wird dem Strafcharakter verfahrensrechtlich Vorrang eingeräumt, indem bei der Anwendung stets geprüft wird, ob die jeweilige Verfahrensnormen mit

<sup>164</sup> BÖCKLI, 101; BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 140; ähnlich CASANOVA, 3; DBG III-LOCHER, Einführung zum sechsten Teil, N 3.

<sup>165</sup> AUER, 2.

<sup>166</sup> Als Leitentscheid gilt das Urteil EGMR *Bendenoun v. Frankreich* vom 24.2.1994, Ziff. 47; auch bestätigt in Urteil EGMR *A.P., M.P. & T.P. v. Schweiz* vom 18.4.1996, Ziff. 41; alle genannten Entscheide heben die Zentralität des Begriffs «criminal charge» hervor, der jedoch von den unterschiedlichen Jurisdiktionen nicht identisch ausgelegt wird (so OESTERHELT, 601).

<sup>167</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 6; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 4.

<sup>168</sup> BGE 119 Ib 311 E. 2a; später bestätigt in BGE 121 II 273 E. 3a; BGE 138 IV 47 E. 2.6.1; BGE 140 I 68 E. 9.2; für federführende Meinungen siehe KÄLIN/SIDLER, 530; BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 16; DONATSCH, Verhältnis, 293.

<sup>169</sup> Vgl. dazu näher Kap. IIIB.2.c.

<sup>170</sup> DONATSCH, Steuerstrafrecht, 5; zum System der gemischten Veranlagung siehe bereits Kap. IIA.

<sup>171</sup> Siehe Art. 109–142 DBG; das StHG regelt das Hinterziehungsverfahren nicht näher.

<sup>172</sup> So war gelegentlich auch die Rede von «Verwaltungsverfahren mit Strafcharakter darstellenden Sanktionen» (Expertenbericht, 20). Ebenso hat das BGer es in technischer Hinsicht als «Verwaltungsverfahren» eingestuft (BGer 2C\_629/2013, 2C\_630/2013 (22.2.2014) E. 4.1).

dem kriminalrechtlichen Charakter des Verfahrens vereinbar ist.<sup>173</sup> Vor diesem Hintergrund ist Art. 183 DBG als «Korrektiv» zu verstehen, in dem die bei der Ahndung von Steuerhinterziehungen zu beachtenden Bestimmungen aufgeführt sind.<sup>174</sup>

- 51 Die Eröffnung der Strafverfolgung wegen eines Steuerhinterziehungsverfahrens hat gleichzeitig die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens zur Folge.<sup>175</sup> Beide Verfahren haben den Nachweis und die Bezifferung des dem Gemeinwesen widerfahrenen Steuerausfalls gemein, verfolgen dieselben Prozessvorschriften und -grundsätze, unterscheiden sich jedoch in ihrer Funktion.<sup>176</sup> Während das Steuerhinterziehungsverfahren auf die Feststellung der strafrechtlich relevanten Tatbestandsmerkmale und die Festsetzung der Busse abzielt, stellt das Nachsteuerverfahren eine Art Revision zugunsten des Fiskus dar, bei der die für die Korrektur der Unterbesteuerung relevanten Verhältnisse ermittelt werden.<sup>177</sup> Schliesslich handelt es sich dabei um zwei selbstständige Verfahren, was aus der Gesetzessystematik hervorgeht; demnach kann ein Nachsteuerverfahren auch erfolgen, ohne dass ein Steuerhinterziehungsverfahren eröffnet wurde.<sup>178</sup> Ein Steuerhinterziehungsverfahren ohne Nachsteuer ist jedoch nicht denkbar.<sup>179</sup> Als besondere Form des ordentlichen Veranlagungsverfahrens richtet sich auch das Nachsteuerverfahren verfahrensrechtlich nach den Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren<sup>180</sup>; die strafrechtlichen Prozessgarantien gelten jedoch grundsätzlich nur im Steuerhinterziehungsverfahren.<sup>181</sup> Hier spielt es eine entscheidende Rolle, ob beide Verfahren räumlich bzw. personell kombiniert oder getrennt durchgeführt werden: Wird das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren von derselben Steuerbehörde durchgeführt, sind die strafrechtlichen Verfahrensgarantien gesamthaft zu beachten.<sup>182</sup> Bei Trennung beider Verfahren stellen sich Fragen zur Verwertbarkeit der Ergebnisse des Nachsteuerverfahrens im Steuerhinterziehungsverfahren.<sup>183</sup> Die Verfahrensordnung

<sup>173</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Vor. Art. 182–183 DBG; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 2.

<sup>174</sup> Dabei erstreckt sich der Geltungsbereich dieser Norm über alle Delikte des zweiten Kapitels (Art. 175–180 DBG) (Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 183 N 1; DBG III-LOCHER, Art. 183 N 1).

<sup>175</sup> Art. 152 Abs. 2 DBG; einziger Zweck dieser Norm ist die Wahrung der Frist zur Festsetzung der Nachsteuer nach Art. 152 Abs. 1 DBG (so DBG-LOOSER, Art. 152 N 2; gl.M. BODMER, 182).

<sup>176</sup> AUER, 2; EICHENBERGER, 20; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 5; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 183 N 2.

<sup>177</sup> CASANOVA, 2; DBG III-LOCHER, Art. 151 N 1; CR LIFD-CASANOVA/DUBEY, Art. 151 N 1; Komm. DBG-LOOSER, Art. 151 N 1.

<sup>178</sup> So ist das Nachsteuerverfahren unter dem Fünften Teil «Verfahrensrecht», das Steuerhinterziehungsverfahren im Sechsten Teil «Steuerstrafrecht» verortet. Dies steht im Gegensatz zur früheren Rechtslage unter dem BdBSt, wonach das Nachsteuerverfahren ausdrücklich an die Verurteilung wegen Steuerhinterziehung gekoppelt war, vgl. dazu BGer 2A.480/2005 (23.2.2006) E. 2.1.

<sup>179</sup> DBG III-LOCHER, Art. 151 N 8.

<sup>180</sup> Art. 153 Abs. 3 DBG; Komm. DBG-LOOSER, Art. 151 N 2; das Nachsteuerverfahren wird auch als «nachgeholtes ordentlichen Veranlagungsverfahren» bezeichnet, siehe etwa BODMER, 23; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 153 N 17.

<sup>181</sup> DBG III-LOCHER, Art. 151 N 9; BODMER, 188; Komm. DBG-LOOSER, Art. 153 N 4a *e contrario*; so auch BGer 2A.480/2005 (23.2.2006) E. 2.1.

<sup>182</sup> DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 5; Komm. DBG-LOOSER, Art. 151 N 9; KÜNG SUSANNE, 307.

<sup>183</sup> DONATSCH/ARNOLD, 90; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 15; KÜNG SUSANNE, 308.

des DBG überlässt es jeweils dem kantonalen Recht, ob die Steuerhinterziehung und Nachsteuer Gegenstand eines vereinten Verfahrens sind oder in getrennten Verfahren geführt werden sollen.<sup>184</sup>

- 52 Eine Ausnahme bildet die Ahndung von schweren Steuerwiderhandlungen und Steuervergehen: Liegt ein begründeter Verdacht vor, kann der Vorsteher des EFD die ESTV ermächtigen, in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerverwaltungen eine Untersuchung durchzuführen.<sup>185</sup> Für die Durchführung dieser Verfahren ist das VStrR massgebend.<sup>186</sup> Bei Steuervergehen – wie etwa dem Steuerbetrug i.S.v. Art. 186 DBG – kann das Verfahren sogar der StPO unterstehen.<sup>187</sup> Die Anwendung beider Verfahrensordnungen hat zur Folge, dass strafprozessuale Untersuchungs- und Zwangsnahmen zur Anwendung gelangen.<sup>188</sup> Im Ergebnis liegt der wesentliche Unterschied zwischen einer einfachen Steuerhinterziehung und einer mehrfachen Steuerhinterziehung in der verfahrensrechtlichen Natur.<sup>189</sup>

## B. Konfrontationsmodell

- 53 Hinsichtlich der Sachverhaltserstellung im Steuerhinterziehungsverfahren bewirkt der verfahrensrechtliche Binnenverweis in Art. 182 Abs. 3 DBG, dass dieser ebenfalls vom Untersuchungs- und Kooperationsgrundsatz geprägt ist. Eine kooperative Sachverhaltserstellung wird dort jedoch aufgrund des strafrechtlichen Charakters verhindert – stattdessen ist sie von einer Konfrontation des Beschuldigten mit der Veranlagungsbehörde geprägt, der aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes die Verantwortung für die Feststellung des materiell wahren Sachverhalts allein obliegt.<sup>190</sup> Gleichzeitig schützen aber die Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK den Beschuldigten vor genau dieser Konfrontation, indem einerseits aufgrund des Selbstbelastungsverbots sämtliche Mitwirkungspflichten entfallen und andererseits dem Beschuldigten im Sinne des rechtlichen Gehörs das Recht zur aktiven Konfrontation der Untersuchungs- und Beweisergebnisse zusteht.<sup>191</sup> Vor diesem Hintergrund scheint die Bezeichnung «Konfrontationsmodell» für die Sachverhaltserstellung im Steuerhinterziehungsverfahren nach Auffassung der

<sup>184</sup> CASANOVA, 10; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 183 N 3; Komm. DBG-LOOSER, Art. 153 N 1a.

<sup>185</sup> Art. 190 Abs. 1 DBG; siehe für schwere Steuerwiderhandlung bereits Rz. 47.

<sup>186</sup> Siehe den Aussenverweis in Art. 191 Abs. 1 DBG auf Art. 19 ff. VStrR, vorbehaltlich Art. 19 Abs. 3 VStrR, womit die vorläufige Festnahme ausgeschlossen ist.

<sup>187</sup> Nach dem Gesetzeswortlaut in Art. 190 Abs. 2 i.V.m. Art. 191 Abs. 1 DBG sowie Art. 188 Abs. 2 DBG finden sowohl die Bestimmungen nach Art. 19 VStrR als auch jene der StPO auf Steuervergehen Anwendung. Die Normenlage lässt nach Ansicht der Autorin offen, welche Verfahrensordnung im konkreten Fall Vorrang hat. Diese Unklarheit wird durch die Formulierung «kann» im Haupttext kenntlich gemacht.

<sup>188</sup> Für Untersuchungsmassnahmen vgl. Art. 142 ff. StPO und Art. 39 ff. VStrR, für Zwangsmassnahmen vgl. Art. 196 ff. StPO sowie Art. 45 VStrR ff.; siehe zur Lehre auch DBG III-LOCHER, Art. 191 N 9, 17; Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 188 N 21; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 188 N 8.

<sup>189</sup> Selbst im Falle einer schweren Steuerhinterziehung sind keine qualifizierten Strafen vorgesehen (Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 7a).

<sup>190</sup> BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 378; DBG III-LOCHER, Art. 182 N 13; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 23; gemäss HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 46, ergibt sich der Untersuchungsgrundsatz bereits aus dem Gesetzestext von Art. 182 Abs. 1 DBG.

<sup>191</sup> So sichert Art. 6 Abs. 3 *lit. d* EMRK dem Beschuldigten das Recht zu, den Beweiswert von Beweismitteln konfrontativ auf die Probe zu stellen (vgl. näher Komm. EMRK-MEYER, Art. 6 N 227 ff.).

Autorin als sachgerecht, weshalb sie in der vorliegenden Arbeit verwendet wird. Im Folgenden soll dieses Modell im Lichte der strafrechtlichen Auslegung näher analysiert und unter Berücksichtigung der notwendigen Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens in den jeweiligen verfahrensrechtlichen Kontext eingeordnet werden.

## 1. Untersuchungsgrundsatz

54 Die Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens erfolgt mit dem Verdacht seitens der zuständigen Steuerbehörde, der Steuerpflichtige habe eine Steuererklärung abgegeben, welche sein steuerpflichtiges Einkommen und/oder Vermögen mangels Deklaration nicht wahrheitsgetreu und vollständig widerspiegelt.<sup>192</sup> Sofern noch nicht erfolgt, wird zudem gleichzeitig auch das Nachsteuerverfahren eröffnet.<sup>193</sup> Damit entfaltet sich für beide Verfahren der Untersuchungsgrundsatz.<sup>194</sup> Die Anwendung des Untersuchungsgrundsatzes gilt in beiden Verfahren als sinnvoll, da beide Verfahren grundsätzlich die Verwirklichung öffentlicher Interessen und die Feststellung der «materiellen» Wahrheit gemein haben.<sup>195</sup> Im Unterschied zum Nachsteuerverfahren, verfolgt das Steuerhinterziehungsverfahren konkret das Ziel, das strafbare Verhalten des mutmasslichen Täters abzuklären und ggf. zu sanktionieren.<sup>196</sup>

### a) Ausgestaltung

55 Die Geltung des Untersuchungsgrundsatzes ergibt sich aus dem gesetzlichen Verweis auf die Verfahrensgrundsätze des ordentlichen Veranlagungsverfahrens, wobei insbesondere Art. 123 Abs. 2 DBG und Art. 130 Abs. 1 DBG von Belang ist.<sup>197</sup> Gemäss dem Untersuchungsgrundsatz hat die zuständige Behörde den materiell wahren Sachverhalt *ex officio* zu ermitteln und festzustellen.<sup>198</sup> Dabei fällt die Zuständigkeit für die Verfolgung von Steuerübertretungen – trotz des Strafcharakters – weiterhin der kantonalen Steuerbehörde und nicht einer kantonalen Übertretungsstrafbehörde zu.<sup>199</sup> Die Kantone legen im Rahmen ihrer Vollzugsfreiheit in ihren Steuergesetzen *in concreto* fest, welche Amtsstelle für die Ahndung von Steuerhinterziehungen zuständig ist.<sup>200</sup> Dabei muss es sich nicht zwingend um jene

---

<sup>192</sup> Ähnlich TRECHSEL, 257; dabei sind es häufig amtliche Meldungen anderer Steuerbehörden aller Staatsstufen, welche den Tatverdacht veranlassen (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 20).

<sup>193</sup> Vgl. bereits Rz. 51.

<sup>194</sup> Für das Nachsteuerverfahren gilt der Untersuchungsgrundsatz gestützt auf Art. 153 Abs. 3 DBG.

<sup>195</sup> Vgl. dazu bereits Rz. 9; zur «materiellen» Wahrheit vgl. Fn. 42.

<sup>196</sup> BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 249.

<sup>197</sup> Für den Gesetzesverweis siehe Art. 182 Abs. 3 DBG.

<sup>198</sup> Für das Steuerhinterziehungsverfahren vgl. Art. 182 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG; für das Nachsteuerverfahren vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG.

<sup>199</sup> Art. 182 Abs. 4 DBG; auch ist die ESTV ermächtigt, die Verfolgung von Steuerhinterziehungen zu verlangen (Art. 183 Abs. 2 DBG).

<sup>200</sup> Art. 182 Abs. 4 DBG; der Begriff «Amtsstelle» ist weit auszulegen, weshalb unter bestimmten Voraussetzungen bspw. auch die kantonale Rekurskommission mit der Verfolgung von Steuerhinterziehungen betraut werden kann (vgl. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 7).

Veranlagungsbehörde handeln, welche die ursprüngliche Veranlagung vorgenommen oder den Verdacht festgestellt hat; vielmehr kann auch eine andere interne Abteilung innerhalb derselben Steuerbehörde oder eine eigenständige Steuerbehörde das Verfahren einleiten.<sup>201</sup>

- 56 Die Sachverhaltserstellung hat gerade wegen der Geltung der Unschuldsvermutung zwingend in neutraler und objektiver Sicht zu erfolgen.<sup>202</sup> Damit hat die zuständige Behörde bei der Sachverhaltskonstruktion gerade wegen des Dahinfallens der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen die Umstände sowohl zugunsten als auch zulasten Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.<sup>203</sup>
- 57 Im Zentrum der materiell wahren Sachverhaltsermittlung stehen insbesondere die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale sowie jene Umstände, die für die Strafzumessung relevant sind.<sup>204</sup> Dafür stehen der zuständigen Behörde im Steuerhinterziehungsverfahren sinngemäss dieselben Untersuchungsmittel zur Verfügung wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren.<sup>205</sup> Demnach kann sie für das erforderliche Tatsachenmaterial den Steuerpflichtigen schriftlich oder mündlich befragen.<sup>206</sup> Eine wichtige Rolle kommt angesichts der Natur des strafrechtlichen Vorwurfs der mündlichen Befragung des Beschuldigten – im Sinne einer Einvernahme – zu.<sup>207</sup> Diese verschafft einen Eindruck über die für die Beurteilung des objektiven und subjektiven Tatbestandes sowie die Strafzumessung bedeutsamen persönlichen Verhältnisse.<sup>208</sup> Des Weiteren stehen der zuständigen Behörde Auskünfte und/oder Unterlagen von Dritten zu.<sup>209</sup> Dritte können als Auskunftspersonen oder – auf freiwilliger Basis – als Zeugen schriftlich oder mündlich befragt werden.<sup>210</sup> Dabei können falsche Auskünfte den Tatbestand der Begünstigung nach Art. 305 StGB, nicht aber denjenigen des falschen Zeugnisses nach Art. 307 StGB erfüllen.<sup>211</sup> Eine verweigerter Mitwirkung von Dritten kann als eine Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 Abs. 1 *lit. b* DBG qualifiziert werden, ausser sie kommen selbst als Beschuldigter in Frage.<sup>212</sup>

---

<sup>201</sup> BEUSCH/MALLA, 262; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 1; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 8; so ist etwa im Kanton Zürich die Zuständigkeitsverteilung an die Steuerart geknüpft: Gemäss § 243 StG-ZH obliegt die Strafverfolgung von Steuerübertretungen bei Staats- und Gemeindesteuern sowie bei Quellensteuern (Abs. 1) dem kantonalen Steueramt, während sie bei den Grundsteuern dem Gemeindesteueramt (Abs. 2) zugewiesen ist. Ähnlich geht auch der Kanton St.Gallen vor, vgl. Art. 255 StG-SG.

<sup>202</sup> Zur Geltung der Unschuldsvermutung im Steuerstrafverfahren vgl. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 90 unter Verweis auf Art. 6 Abs. 2 EMRK sowie Art. 32 Abs. 1 BV.

<sup>203</sup> BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 260; ZWEIFEL, rechtliches Gehör, 470; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 43; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 48.

<sup>204</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 43.

<sup>205</sup> DBG III-LOCHER, Art. 182 N 13.

<sup>206</sup> Art. 182 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 126 Abs. 2 DBG; vgl. bereits Rz. 13.

<sup>207</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 100.

<sup>208</sup> Eine persönliche Befragung ist auch dann durchzuführen, wenn der Beschuldigte den Tatvorwurf vorbehaltlos eingesteht (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 100).

<sup>209</sup> CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 182 N 22; für das ordentliche Veranlagungsverfahren vgl. Rz. 13.

<sup>210</sup> Siehe bereits Rz. 16.

<sup>211</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 109.

<sup>212</sup> Daraus ergibt sich, dass als Auskunftsperson nur Personen in Frage kommen, die nicht im Verdacht stehen, selbst die fragliche oder eine andere Steuerstrafat begangen zu haben (so HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 109).

58 Der Nachweis eines rechtswidrigen und schuldhaften – demnach strafbaren – Verhaltens und die Feststellung der materiellen Wahrheit erfolgt mit Beweismitteln. Wie auch schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren kann die zuständige Steuerbehörde zur Abklärung des Sachverhalts, welche ohne besondere Fachkenntnisse nicht möglich wäre, einen Sachverständigen beiziehen.<sup>213</sup> In begrenzter Weise steht ihr auch das Instrument des Augenscheins zu, da sie den Beschuldigten aufgrund des Selbstbelastungsverbots nicht zur Herausgabe von Augenscheinobjekten zwingen kann.<sup>214</sup> Aus dem gleichen Grund entfällt auch eine im Veranlagungsverfahren vorgesehene Beweisleistungspflicht durch den Steuerpflichtigen im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens.<sup>215</sup> Auch können Auskünfte und Bescheinigungen Dritter als Beweismittel herangezogen werden.<sup>216</sup> Diese werden zuerst beim Beschuldigten eingefordert und erst bei Nichtbefolgen der Aufforderung richtet sich die zuständige Behörde an Dritte.<sup>217</sup> Soweit gesetzlich vorgesehen, sind diese auch im Steuerhinterziehungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet und deren Verweigerung zieht eine Bestrafung wegen Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 DBG nach sich.<sup>218</sup> Eine allgemeine Auskunfts- und Editionsspflicht besteht jedoch mangels gesetzlicher Grundlage weder im ordentlichen Veranlagungsverfahren noch im Steuerhinterziehungsverfahren.<sup>219</sup> Dritte, die als Auskunftsperson befragt werden, können durch falsche Aussagen gar den Tatbestand der Begünstigung nach Art. 305 StGB oder weitere Rechtspflegedelikte erfüllen.<sup>220</sup> Anders als im ordentlichen Strafverfahren – und in Übereinstimmung mit dem Veranlagungsverfahren – besteht auch im Steuerhinterziehungsverfahren keine Zeugnispflicht; eine Befragung als Zeuge ist demnach nur auf freiwilliger Basis zulässig.<sup>221</sup> Folgerichtig unterliegen diese «freiwilligen» Zeugen weder einer Aussage- noch Wahrheitspflicht, womit eine strafrechtliche Sanktionierung falscher Aussagen nach Art. 307 StGB ausgeschlossen ist.<sup>222</sup> Auch im Steuerhinterziehungsverfahren besteht für die zuständige Behörde grundsätzlich die Pflicht, die vom Beschuldigten angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie rechtserhebliche Tatsachen betreffen und tauglich erscheinen, die relevanten Tatsachen zu beweisen.<sup>223</sup>

---

<sup>213</sup> Ein solcher Beizug ist nur möglich, wenn die eigene Expertise der Veranlagungsbehörde nicht ausreicht (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 115). Siehe auch Rz. 15.

<sup>214</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 16.

<sup>215</sup> Vgl. zur Beweisleistungspflicht im Veranlagungsverfahren bereits Rz. 31 und zum Selbstbelastungsverbot näher Kap. IIIB.2.

<sup>216</sup> Vgl. Rz. 16.

<sup>217</sup> Vorher ist für Angaben nach Art. 127 Abs. 2 DBG im ordentlichen Veranlagungsverfahren eine Mahnung des Steuerpflichtigen erforderlich, welche jedoch gerade wegen dem Mitwirkungsverweigerungsrecht des Beschuldigten entfällt (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 110).

<sup>218</sup> Zu den gesetzlichen Mitwirkungspflichten von Dritten vgl. Fn. 39; zur Verfahrenspflichtverletzung siehe Art. 174 Abs. 1 *lit.* b DBG.

<sup>219</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 31.

<sup>220</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 29; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 108.

<sup>221</sup> Vgl. Rz. 56; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 108.

<sup>222</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 108; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 30.

<sup>223</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 70; vgl. für das ordentliche Veranlagungsverfahren Rz. 16.

- 59 Auch im Steuerhinterziehungsverfahren hat sich die zuständige Behörde vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen.<sup>224</sup> Dabei dürfen die Erkenntnisse aus dem Nachsteuerverfahren nicht für die zuständige Behörde im Steuerhinterziehungsverfahren verbindlich sein.<sup>225</sup> Für die Würdigung des strafrechtlichen Vorwurfs ist insbesondere die Befragung des Beschuldigten beizuziehen, da diese für die Abklärung des subjektiven Tatbestands sowie hinsichtlich des Verschuldens und gar die Entkräftung der Verdachtsgründe geeignet ist.<sup>226</sup>
- 60 Schliesslich stehen der zuständigen Steuerbehörde nur in beschränktem Umfang Repressionsmittel zu: Das Steuerhinterziehungsverfahren selbst zielt bei rechtskräftiger Verurteilung auf die Sanktionierung des Steuerpflichtigen mittels Busse ab; die Mitwirkung kann im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht durch Androhung einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 DBG erzwungen werden.<sup>227</sup> Wurde im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens eine Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 DBG erlassen, ist dieser bei der Bemessung der Hinterziehungsbusse Rechnung zu tragen.<sup>228</sup> Ähnlich wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren werden entstandene Kosten für besondere Untersuchungsmassnahmen dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nur bei einer rechtskräftigen Verurteilung auferlegt.<sup>229</sup> Im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren steht der zuständigen Behörde im Steuerhinterziehungsverfahren das Instrument der Ermessensveranlagung nicht zu. Dies ist nur in einem reinen Nachsteuerverfahren möglich<sup>230</sup>; es entfällt demnach auch in einem mit dem Steuerhinterziehungsverfahren kombinierten Verfahren vollständig.<sup>231</sup> Denn im Steuerhinterziehungsverfahren hat die zuständige Behörde den strafrechtlich relevanten Sachverhalt in sämtliche Richtungen auszuleuchten und nicht schätzungsweise festzulegen.<sup>232</sup> Ist der zuständigen Behörde die Beseitigung der Sachverhaltungewisheit bzw. Herstellung der Sachverhaltssicherheit nicht

---

<sup>224</sup> Dies ergibt sich kraft Art. 10 Abs. 2 StPO zwingend für den eidgenössischen Bereich des Strafrechts (so HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 89).

<sup>225</sup> Eine solche Bindung würde Gefahr laufen, dass die im Nachsteuerverfahren geltende Mitwirkungspflicht dennoch indirekt im Steuerhinterziehungsverfahren Eingang findet (AUER, 17).

<sup>226</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 27.

<sup>227</sup> Dies entspricht einem direkten Zwang durch psychische Einflussnahme, so DONATSCH/ARNOLD, 86, unter Verweis auf Urteil EGMR *J.B. v. Schweiz* vom 3.5.2001, Ziff. 65 sowie Urteil EGMR *Funke v. Frankreich* vom 25.2.1993, Ziff. 44.

<sup>228</sup> SCHILD, 277; DBG III-LOCHER, Art. 174 N 18; dies hält auch der konventionsrechtlichen Auslegung vor dem *ne bis in idem*-Grundsatz stand (siehe Urteil EGMR *Rosenquist v. Schweden* vom 14.9.2004, S. 11).

<sup>229</sup> So Art. 183 Abs. 4 DBG, womit diese Bestimmung im Gegensatz zu Art. 123 Abs. 2 DBG verpflichtender ist, da es sich bei letzterem um eine Kann-Vorschrift handelt.

<sup>230</sup> Art. 153 Abs. 3 i.V.m. Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 3 DBG.

<sup>231</sup> Dies ergibt sich bereits aus Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup>DBG, wonach Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren strafrechtlich nicht verwertet werden dürfen, wenn diese unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen mit Umkehr der Beweislast beschafft wurden. Vgl. zur Lehre auch HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 153 N 21; KÜNG SUSANNE, 307.

<sup>232</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 131 N 12 *e contrario*.

restlos möglich, ist nach der hier vertretener Ansicht eine Einstellung gestützt auf *in dubio pro reo* vorzunehmen, da im Zweifelsfall von der Unschuld des Beschuldigten auszugehen ist. Mangels der Eigenschaft einer eigentlichen Anklagebehörde ist jedoch das Prinzip *in dubio pro durore*, wonach in Zweifelsfällen beim zuständigen Gericht Anklage zu erheben ist, nicht auf die zuständige Steuerbehörde übertragbar.<sup>233</sup>

b) Grenzen

- 61 Die im Veranlagungsverfahren geltenden Begrenzungen des Untersuchungsgrundsatzes sind im steuerstrafrechtlichen Kontext neu zu gewichten – mit der Folge, dass sie je nach verfahrensrechtlicher Ausprägung entweder gelockert oder verschärft zur Anwendung gelangen.
- 62 Trotz des hohen Geschäftsvolumens ist die Veranlagungsbehörde aufgrund des Legalitätsprinzips verpflichtet, ihr bekannt gewordene Steuerübertretungen bei Vorliegen von Verdachtsgründen zu verfolgen.<sup>234</sup> Anders als im ordentlichen Veranlagungsverfahren darf sie die Sachverhaltsabklärung nicht auf die Ermittlungsintensität ausrichten, sondern hat den Sachverhalt umfassend in allen Richtungen auszu-leuchten.<sup>235</sup> Ein Opportunitätsprinzip, das einen Verzicht auf Strafverfolgung aus Zweckmässigkeitserwägungen erlauben würde, ist gesetzlich nicht vorgesehen.<sup>236</sup> Zwar wurde seine Einführung im Rahmen verschiedener Reformbestrebungen diskutiert, fand jedoch bislang keinen Eingang ins Gesetz.<sup>237</sup> Dennoch finden sich in der Lehre zur steuerstrafrechtlichen Geltung des Opportunitätsprinzips unterschiedliche Positionen: Einige Lehrmeinungen vertreten die Auffassung, dass sich angesichts der personellen und materiellen Ausstattung der Steuerstrafbehörden eine lückenlose Verfolgung sämtlicher Delikte als nicht realisierbar erweist, weshalb die zuständige Steuerbehörde auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage gezwungen ist, ihre Ressourcen im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips so zu kanalisieren, sodass das öffentliche Interesse an einer effektiven Strafverfolgung bestmöglich gewahrt bleibt.<sup>238</sup> Andere Autoren bejahen die Anwendbarkeit des Opportunitätsprinzips aufgrund der subsidiären Geltung des Allgemeinen Teils des Kernstrafrechts, womit insbesondere die Strafbefreiungsgründe nach

---

<sup>233</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 137.

<sup>234</sup> CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 182 N 6; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 13.

<sup>235</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 131 N 12 *e contrario*; zudem wird die Massenabklärung im ordentlichen Veranlagungsverfahren insbesondere durch die Abgabe der Steuererklärung erleichtert – dies ist gerade im Steuerstrafverfahren nicht der Fall.

<sup>236</sup> Im Gegensatz dazu ist dies im Mehrwertsteuerrecht ausdrücklich vorgesehen, siehe Art. 103 Abs. 4 MWSTG.

<sup>237</sup> Bereits im Jahr 2004 schlug die Expertenkommission im Zuge des Änderungsvorhabens des Steuerstrafrechts erstmals vor, das Opportunitätsprinzip in Art. 183 Abs. 4 E-DBG gesetzlich zu verankern, um einer Überlastung der Verwaltung entgegenzuwirken (siehe Expertenbericht, 64). Der Bundesrat verzichtete jedoch darauf. Rund zehn Jahre später sprach sich der Bundesrat im Zuge der Bestrebungen zur Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts erneut für die Einführung eines Opportunitätsprinzips aus, orientiert an Art. 52 ff. StGB (vgl. Erläuternder Bericht, S. 21). Dennoch fand das Prinzip bis heute keinen Eingang ins Gesetz.

<sup>238</sup> Dabei ist eine Gesamtbeurteilung anhand der Tatschwere bzw. Strafwürdigkeit vorzunehmen, so HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 22; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 13).

Art. 52 ff. StGB einschlägig wären.<sup>239</sup> Schliesslich wird in der Lehre auch die gegenteilige Meinung vertreten, wonach das Opportunitätsprinzips mangels gesetzlicher Grundlage im Steuerübertretungsverfahren grundsätzlich nicht zur Anwendung gelangen könne.<sup>240</sup>

- 63 Sodann hat die Veranlagungsbehörde auch im Steuerhinterziehungsverfahren das Beschleunigungsgebot zu berücksichtigen.<sup>241</sup> Unter diesem Aspekt spielt besonders die Strafverfolgungsverjährung eine wichtige Rolle, welche bei der vollendeten Steuerhinterziehung zehn Jahre beträgt.<sup>242</sup> Ihr kommt deshalb eine gewichtige Bedeutung zu: Einerseits, weil mit dem strafrechtlichen Vorwurf erheblich in die Rechte des Beschuldigten eingegriffen wird und andererseits, weil mit fortschreitender Zeitspanne aus prozessualer Sicht die Gefahr steigt, dass der Sachverhalt nicht oder nur ungenügend rekonstruiert werden kann.<sup>243</sup> Eine übermässige Verfahrensdauer kann sich strafmindernd auswirken; dies ist nach der Praxis erst der Fall, wenn seit der Tat über zwei Drittel der Verjährungsfrist vergangen sind.<sup>244</sup>
- 64 Darüber hinaus ist die Veranlagungsbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht verpflichtet, auch im Steuerhinterziehungsverfahren das rechtliche Gehör zu wahren – eine Verpflichtung, die sich aus Art. 6 Ziff. 1 EMRK ergibt und umfassender als der Gehörsanspruch i.S.v. Art. 29 Abs. 2 BV ist.<sup>245</sup> Die Veranlagungsbehörde hat den Beschuldigten anzuhören, um den Fall angemessen zu beurteilen.<sup>246</sup> Dabei sind auch die im Kapitel über die Grenzen des Untersuchungsgrundsatzes des ordentlichen Veranlagungsverfahrens genannten Aspekte zu beachten.<sup>247</sup> Besonders im strafrechtlichen Kontext ist es von besonderer Bedeutung, dass der Beschuldigte in einer für ihn verständlichen Sprache über eine (mögliche) Einleitung eines Strafverfahrens sowie über seine Rechte informiert wird.<sup>248</sup> Beherrscht er die im

---

<sup>239</sup> DUBS, Verdeckte Gewinnausschüttung, 78; DONATSCH/FREI, 15 f.; im Ergebnis auch schon ZWEIFEL, Strafsteuer, 19.

<sup>240</sup> BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 378 f.; DBG III-LOCHER, Einführung zum sechsten Teil, N 36.

<sup>241</sup> Vgl. zu den allgemeinen Ausführungen bereits Rz. 21.

<sup>242</sup> Art. 184 Abs. 1 *lit.* b DBG.

<sup>243</sup> Zur fünfjährigen Frist im Veranlagungsverfahren siehe Art. 120 Abs. 1 DBG.

<sup>244</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 63 m.w.H.

<sup>245</sup> Komm. StHG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 41 N 3; vgl. für die Wahrung des rechtlichen Gehörs im ordentlichen Verfahren Rz. 22.

<sup>246</sup> CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 182 N 17; gemäss HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 71 gilt der Erlass einer Strafverfügung ohne vorherige Anhörung gar als verfassungswidrig.

<sup>247</sup> Vgl. Rz. 22.

<sup>248</sup> Dabei gilt dies nicht nur für das gesprochene, sondern auch das geschriebene Wort (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 69).

Kanton gesprochene Sprache nicht, ist in der Untersuchungsphase ein Dolmetscher beizuziehen.<sup>249</sup> Dabei ist im Lichte von Art. 6 EMRK nicht der Beschuldigte verpflichtet, die Bestellung eines Dolmetschers zu beantragen, sondern hat die Veranlagungsbehörde aktiv seine Sprachkompetenz zu eruieren.<sup>250</sup>

- 65 Die wichtigste Begrenzung der Beweiswürdigung und Beweislastverteilung im Rahmen des Steuerhinterziehungsverfahrens ist die Unschuldsvermutung.<sup>251</sup> Besonders in ihrer Ausprägung als *in dubio pro reo* gilt sie als wichtigste Beweiswürdigungs- sowie Beweislastregel im Strafverfahren, wonach der Angeklagte freizusprechen ist, wenn bei objektiver Würdigung des gesamten Beweisergebnisses vernünftigerweise nicht zu unterdrückende Zweifel an seiner Schuld fortbestehen.<sup>252</sup> Im Zweifelsfall hat die Veranlagungsbehörde demnach von der günstigeren Sachverhaltsvariante auszugehen.<sup>253</sup>
- 66 Dieser Massstab darf allerdings nicht als übermässig streng verstanden werden: Eine Verletzung der Unschuldsvermutung liegt nicht nur dann vor, wenn die Veranlagungsbehörde bestehende Zweifel unbeachtet lässt, sondern auch dann, wenn sie zwar subjektiv keine Zweifel hegt, angesichts der Umstände jedoch vernünftigerweise erhebliche und nicht zu unterdrückende Zweifel haben müsste.<sup>254</sup> Im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren reichen natürliche Vermutungen nicht aus, um ungewisse Tatsachen als erwiesen erscheinen zu lassen.<sup>255</sup> Die Überzeugung muss vielmehr auf einer sorgfältigen Auswertung der erhobenen Beweise gründen.
- 67 Bei Beweislosigkeit eines Sachverhalts finden im Steuerhinterziehungsverfahren dieselben Regeln über die Beweislastverteilung wie für das ordentliche Veranlagungsverfahren Anwendung.<sup>256</sup> Demnach obliegt der Steuerbehörde der Nachweis einer ungenügenden Besteuerung, während dem Steuerpflichtigen für die gegenteilige Tatsache der Gegenbeweis offensteht.<sup>257</sup> Dies gilt nach dem BGer nicht als Verletzung der Unschuldsvermutung.<sup>258</sup> Seine Ansicht ist jedoch vorliegend abzulehnen, da diese stark von den Regeln des ordentlichen Veranlagungsverfahrens inspiriert ist und den kriminalrechtlichen Charakter

---

<sup>249</sup> ZWEIFEL, rechtliches Gehör, 479; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 68; Komm. StHG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 41 N 3; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 69.

<sup>250</sup> Vgl. Art. 6 Ziff. 3 *lit. e* EMRK, wonach der Beschuldigte unentgeltliche Unterstützung durch einen Dolmetscher zu erhalten hat. Eine entsprechende Regelung war auch in den Vorschlägen der Expertenkommission enthalten, wurde jedoch gesetzlich nicht umgesetzt (siehe Expertenbericht, 65).

<sup>251</sup> So gilt nach Art. 6 Ziff. 2 EMRK jeder Angeklagte bis zu seiner rechtskräftigen Verurteilung als unschuldig.

<sup>252</sup> ZWEIFEL, Unschuldsvermutung, 10; DBG III-LOCHER, Einführung zum sechsten Teil, N 34 m.H. zur Rechtsprechung; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 44; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 90.

<sup>253</sup> Allerdings ist hinsichtlich seiner Geltung kein allzu strenger Massstab anzusetzen. Nur wenn trotz einer sorgfältigen Prüfung der Beweise weiterhin Zweifel bestehen und diese nicht ausgeräumt werden können, ist zugunsten des Beschuldigten zu entscheiden (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 91).

<sup>254</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 77; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 91.

<sup>255</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 77; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 91; vgl. zu den natürlichen Vermutungen bereits Rz. 25.

<sup>256</sup> Vgl. dazu Rz. 24.

<sup>257</sup> BGer in StE 1991 B. 101.2 Nr. 13 (8.2.1991) E. 2b; BGE 121 II 257 E. 4c.aa.

<sup>258</sup> BGer 2C\_1157/2016, 2C\_1158/2016 (2.11.2017) E. 4.2.3.

des Steuerhinterziehungsverfahrens vernachlässigt.<sup>259</sup> Gerade im Hinblick auf die Unschuldsvermutung ist es die alleinige Verantwortung der Veranlagungsbehörde, die Schuld des Beschuldigten nachzuweisen.<sup>260</sup> Die Beweislosigkeit im Steuerhinterziehungsverfahren resultiert nach Ansicht der Autorin in einem Dahinfallen des Tatverdachts und muss zu einer Verfahrenseinstellung führen.<sup>261</sup> Daran anknüpfend darf auch ein Untersuchungsnotstand im Gegensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren im Steuerhinterziehungsverfahren nicht zu einer Ermessensveranlagung führen.<sup>262</sup> Dies würde der Unschuldsvermutung zuwiderlaufen.<sup>263</sup> Ebenso darf eine Ermessensveranlagung, welche aus einem Nachsteuerverfahren hervorgeht – und demnach der Hinterziehungsbetrag noch nicht beziffert wurde – für die Bestimmung des Strafrahmens nicht beigezogen werden.<sup>264</sup> Denn für die Nachsteuer ist einzig die hinterzogene Steuer entscheidend.<sup>265</sup> Das BGer erachtet es jedoch für zulässig, die Höhe eines hinterzogenen Einkommens- oder Vermögensbestandteils zu schätzen, da es sich dabei um einen Indizienbeweis handelt.<sup>266</sup> Im Zweifelsfall ist jedoch zugunsten des Beschuldigten zu schätzen.<sup>267</sup>

- 68 Weiter bringt die verfahrensrechtliche Dichotomie des Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens verschiedene Beweisverwertungsfragen mit sich, insbesondere weil im ersteren Verfahren den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft und diese im letzteren Verfahren entfällt.<sup>268</sup> Das Gesetz sieht verschiedene Verwertungsregelungen vor: Zum einen ist die Veranlagungsbehörde bereits bei der Durchführung eines reinen Nachsteuerverfahrens verpflichtet, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Steuerstrafverfahrens hinzuweisen.<sup>269</sup> Zum anderen hat sie bei der Eröffnung des Steuerhinterziehungsverfahrens den Steuerpflichtigen schriftlich darauf hinzuweisen, dass ihm die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt wird sowie ihn über seine Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte zu belehren (sog. Miranda-Praxis).<sup>270</sup> Beide Bestimmungen wurden im Jahr 2008 als Reaktion auf die Rechtsprechung des EGMR – wenn auch verzögert – eingeführt.<sup>271</sup> Die Verletzung

<sup>259</sup> Vgl. bereits zu den Regeln über die objektiven Beweislast Rz. 24; auch BGer 2C\_16/2015 (6.8.2015) E. 2.5.4.

<sup>260</sup> Vgl. Rz. 40.

<sup>261</sup> Der Grundsatz *in dubio pro duriore* gilt für die Steuerverwaltung nicht, da sie keine Anklagebehörde ist (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 137).

<sup>262</sup> Vgl. zur Ermessensveranlagung bereits Rz. 17.

<sup>263</sup> BGer 2C\_938/2016, 2C\_939/2016 (15.2.2017) E. 2.3.1.

<sup>264</sup> SCHERRER, 325.

<sup>265</sup> Siehe Art. 175 Abs. 2 DBG, wonach die Busse in der Regel dem Betrag der hinterzogenen Steuer entspricht und je nach Verschulden auf ein Drittel herabgesetzt oder bis auf das Dreifache erhöht werden kann.

<sup>266</sup> BGer 2C\_290/2011, 2C\_291/2011 (12.9.2011) E. 5.2.2; BGer 2C\_632/2009 (21.6.2010) E. 2.4.2; BGer 2C\_938/2016, 2C\_939/2016 (15.2.2017) E. 2.3.1.

<sup>267</sup> Es gilt *in dubio pro minus*, vgl. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 92 m.w.H.

<sup>268</sup> Vgl. dazu näher Kap. IIIB.2.

<sup>269</sup> Art. 153 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG.

<sup>270</sup> So Art. 183 Abs. 1 DBG, siehe auch dazu Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 54a; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 120; die Mitteilung hat summarisch die dem Beschuldigten vorgeworfenen strafbaren Handlungen zu enthalten (CR LIFD-SANSONETTI/HOSTETTLER, Art. 182 N 13).

<sup>271</sup> Vgl. zum Treiber dieser Änderungen eingehend Kap. VA.1.

dieser Bestimmungen führt dazu, dass die vom Steuerpflichtigen im Nachsteuerverfahren getätigten Aussagen sowie Belege, Unterlagen und Geschäftsbücher im Steuerhinterziehungsverfahren nicht verwertet werden dürfen.<sup>272</sup>

- 69 Eine erweiterte Verwertungsregelung sieht Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG vor: Demnach können Beweismittel aus dem Nachsteuerverfahren bzw. ordentlichen Veranlagungsverfahren nur dann im Steuerhinterziehungsverfahren verwendet werden, wenn diese weder unter Androhung einer Ermessensveranlagung (Art. 130 Abs. 2 DBG) mit Umkehr der Beweislast (Art. 132 Abs. 3 DBG) noch unter Androhung einer Busse wegen einer Verfahrenspflichtverletzung (Art. 174 DBG) erlangt worden sind.<sup>273</sup> Ein Verwertungsverbot gilt auch für Aussagen des Beschuldigten im Rahmen des Nachsteuerverfahrens, bevor er einer Steuerstraftat beschuldigt wurde.<sup>274</sup> Diese Beweisverwertungsverbote sind dabei nicht nur auf Informationen beschränkt, welche aus einem Nachsteuerverfahren stammen, zumal sich die gleiche Problematik auch im ordentliche Veranlagungsverfahren stellt.<sup>275</sup>

## 2. Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht

- 70 Mit der Einleitung des Strafverfahrens mutiert der Steuerpflichtige zum Beschuldigten.<sup>276</sup> Als Teil des verfahrensrechtlichen Binnenverweises gelten die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens auch im Steuerhinterziehungsverfahren *sinngemäss*.<sup>277</sup> Gerade bei diesem Übergang wird die besondere Bedeutung der Verfahrensgarantien nach Art. 6 EMRK deutlich sichtbar: Mit Einleitung eines Steuerstrafverfahrens rücken für den Beschuldigten zentrale strafprozessuale Grundsätze in den Vordergrund; insbesondere die Unschuldsvermutung und das Selbstbelastungsverbot prägen seine Rolle in der Sachverhaltserstellung.<sup>278</sup> Spannungen ergeben sich dabei insbesondere durch das parallel oder vorgängig geführte Nachsteuerverfahren, das mehr der fiskalischen Natur des ordentlichen Veranlagungsverfahrens ähnelt.<sup>279</sup>

---

<sup>272</sup> CASANOVA, 15; AUER, 18; BEZGOVSEK, 345; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 153 N 10 sowie Art. 182 N 93; krit. Komm. DBG-LOOSER, Art. 153 N 8. Zur Rechtsprechung vgl. etwa BGE 138 IV 47 E. 2.8.2.

<sup>273</sup> Siehe auch Art. 57<sup>bis</sup> StHG; die Beweisverwertungsregel führt im Nachsteuerverfahren oftmals dazu, dass eine Ermessensveranlagung entbehrlich ist – entweder weil die notwendigen Beweismittel bereits vorhanden sind oder weil der Steuerpflichtige diese freiwillig beibringt. Deshalb wird dieses Beweismittelverbot faktisch oft überschätzt (HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 123).

<sup>274</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 9a.

<sup>275</sup> Dies wurde auch in BGE 138 IV 47 E. 2.8.3 erkannt, so HOLENSTEIN, Gestrüpp, 168; gl.M. BODMER, 209 f.; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 183 N 9a).

<sup>276</sup> Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 19; BODMER, 90; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 44.

<sup>277</sup> Art. 182 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 124 ff. DBG.

<sup>278</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 117.

<sup>279</sup> Vgl. bereits Rz. 50.

## c) Ausgestaltung

- 71 Die Unschuldsvermutung gewährleistet, dass der Beschuldigte bis zu seiner rechtskräftigen Verurteilung als unschuldig gilt.<sup>280</sup> Dies stellt jedoch vielmehr eine Grenze des behördlichen Handelns dar, wonach sämtliche Verfahrenshandlungen unter der Prämisse erfolgen müssen, dass dem Beschuldigten (noch) keine Schuld nachgewiesen ist.<sup>281</sup> Für den Beschuldigten fällt besonders das Selbstbelastungsverbot ins Gewicht, da es ihn davor schützt, gegen seinen Willen aktiv zur eigenen Verurteilung beitragen zu müssen (sog. *nemo tenetur se ipsum prodere vel accusare*).<sup>282</sup> Das Selbstbelastungsverbot ist zwar nicht ausdrücklich in Art. 6 Ziff. 1 EMRK erwähnt, zählt aber regelmässig zum Kernbereich eines fairen Verfahrens.<sup>283</sup> Eine Normierung des Aussagenverweigerungsrechts findet sich jedoch in den von der Schweiz ratifizierten Art. 14 Ziff. 3 *lit. g* IPBPR, wodurch seine unmittelbare Anwendbarkeit sichergestellt wird.<sup>284</sup>
- 72 Seit nicht zu langer Zeit findet das Selbstbelastungsverbot auch im Steuerhinterziehungsverfahren in Art. 183 Abs. 1 DBG seinen normativen Ausdruck.<sup>285</sup> Somit entfallen mit seiner Verfahrenseinleitung sämtliche Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bzw. Beschuldigten und werden durch seine Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte ersetzt.<sup>286</sup> Als problematisch werden jene Vorschriften erachtet, welche den Beschuldigten verpflichten, aktiv an seiner eigenen Verurteilung mitzuwirken.<sup>287</sup> Demnach ist der Beschuldigte nicht mehr verpflichtet, Belege und Unterlagen einzureichen oder Fragen der zuständigen Behörde zu beantworten.<sup>288</sup> Eine Verletzung des Mitwirkungsverweigerungsrechts sieht das EGMR jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige unter Androhung von Nachteilen im Unterlassungsfall zur Einreichung von Dokumenten aufgefordert wird.<sup>289</sup>
- 73 Damit verfügt der Beschuldigte ferner auch über ein Aussageverweigerungsrecht, welches ihm das Recht zu schweigen verleiht, ohne dass ihm daraus Nachteile erwachsen.<sup>290</sup> Das Aussageverweigerungsrecht gilt jedoch nicht in absoluter Weise: Das EGMR qualifiziert das Ziehen nachteiliger Schlüsse aus

---

<sup>280</sup> Art. 6 Ziff. 2 EMRK sowie Art. 32 Abs. 1 BV.

<sup>281</sup> Vgl. für weitere Ausführungen bereits Rz. 65 ff.

<sup>282</sup> Ausgelöst durch Urteil EGMR *J.B. v. Schweiz* vom 3.5.2001, Ziff. 64; siehe auch TRECHSEL, 256; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 50.

<sup>283</sup> So gemäss ständiger EGMR-Rechtsprechung: «The right to remain silent and the privilege against self-incrimination [...] lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6 § 1» (Hervorhebung hinzugefügt), vgl. Urteile EGMR *Saunders v. Grossbritannien* vom 17.12.1996, Ziff. 68; *J.B. v. Schweiz* vom 3.5.2001, Ziff. 64, *Ibrahim et al. v. Grossbritannien* vom 13.9.2016, Ziff. 266. Dieser Praxis hat sich auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung angeschlossen, vgl. BGE 130 I 126 E. 2.1; BGE 140 II 384 E. 3.3.2; BGE 142 IV 207 E. 8.3.

<sup>284</sup> BGE 120 Ia 247 E. 5.

<sup>285</sup> Vgl. Gesetzgebungshistorie Kap. VA.

<sup>286</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 119; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 52.

<sup>287</sup> AUER, 4; DONATSCH/ARNOLD, 85; BODMER, 248 f.

<sup>288</sup> Vgl. für die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen Kap. IIB.2.

<sup>289</sup> Vgl. Urteile EGMR *J.B. v. Schweiz* vom 3.5.2001, Ziff. 64 ff.; *Chambaz v. Schweiz* vom 5.4.2012, Ziff. 53.

<sup>290</sup> BGE 121 II 273 E. 3a mit Hinweisen auf die strafrechtliche Rechtsprechung.

dem Schweigen des Beschuldigten grundsätzlich als eine Form indirekten Zwangs, erachtet es aber als zulässig, wenn die gegen den Beschuldigten vorgebrachten Beweise derart gewichtig sind, dass sie eine entlastende Erklärung geradezu «erfordern».<sup>291</sup>

- 74 Eine Einflussnahme auf den Sachverhalt steht dem Beschuldigten durch ein freiwilliges Mitwirkungs- und Äusserungsrecht im Rahmen seines Anspruchs auf rechtliches Gehör zu.<sup>292</sup> Im Rahmen der mündlichen Befragung kann der Beschuldigte seinen Standpunkt wirksam geltend machen und dadurch eine ungerechtfertigte Verfolgung oder Bestrafung rechtzeitig abwenden.<sup>293</sup> Er hat das Recht, am Verfahren teilzunehmen; insbesondere kann er Beweise nennen und ihrer Abnahme beiwohnen.<sup>294</sup> Auch kann der Beschuldigte einen Verteidiger beiziehen; dessen Rolle beschränkt sich jedoch im Rahmen der Einvernahme des Verteidigten bloss auf die eines Rechtsbeistands, da der Beschuldigte sein persönliches Anhörungsrecht persönlich wahrzunehmen hat.<sup>295</sup> Wenn die zuständige Steuerbehörde ihrer Untersuchungspflicht bezüglich entlastender Umstände vernachlässigt, verweigert sie dem Beschuldigten das rechtliche Gehör.<sup>296</sup>
- 75 Für die Rechte des Beschuldigten spielt die zeitliche Ausgestaltung des Steuerhinterziehungs- und Nachsteuerverfahrens eine entscheidende Rolle. Während die genannten strafprozessualen Garantien aufgrund der Qualifikation des Steuerhinterziehungsverfahrens als strafrechtliche Anklage i.S.v. Art. 6 Ziff. 1 EMRK zur Anwendung gelangen, gilt dies in einem alleinigem Nachsteuerverfahren mangels kriminalrechtlichem Charakter grundsätzlich nicht.<sup>297</sup> Werden beide Verfahren jedoch kombiniert durchgeführt, gilt es als Ganzes den strafprozessualen Grundsätzen zu genügen.<sup>298</sup> Damit sind erzwingbare Mitwirkungspflichten auch bei der Ermittlung der Nachsteuergrundlage unzulässig.<sup>299</sup> Dasselbe gilt nach h.L. aufgrund der Geltung der Unschuldsvermutung für die Ermessensveranlagung.<sup>300</sup>

---

<sup>291</sup> Siehe Urteile EGMR *John Murray v. Grossbritannien* vom 8.2.1996, Ziff. 47; *Condrón v. Grossbritannien* vom 2.5.2002, Ziff. 56.

<sup>292</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 183 N 13; zum rechtlichen Gehör bereits Rz. 32 und 64.

<sup>293</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 67.

<sup>294</sup> BGE 119 Ib 311 E. 7a; BGE 109 Ia 177 E. 3.

<sup>295</sup> Art. 117 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG; vgl. Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 48; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 104.

<sup>296</sup> ZWEIFEL, Rechtliches Gehör, 470.

<sup>297</sup> Vgl. bereits Rz. 51.

<sup>298</sup> Diese Ansicht wurde prägend durch die EGMR-Rechtsprechung ausgelöst, siehe etwa Urteile EGMR *J.B. v. Schweiz* vom 3.5.2001, Ziff. 47 f. sowie *Chambaz v. Schweiz* vom 5.4.2012, Ziff. 43.

<sup>299</sup> BEZGOVSEK, 344; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 5; Komm. DBG-LOOSER, Art. 151 N 9.

<sup>300</sup> ZWEIFEL, Strafsteuer, 23; AUER, 14; BODMER, 185; Komm. DBG-LOOSER, Art. 153 N 5; Komm. DBG-SIEBER/MALLA, Art. 182 N 55; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 153 N 21. Das BGer hat zur Zulässigkeit der Ermessensveranlagung im kombinierten Steuerhinterziehungs- und Nachsteuerverfahren keine klare Stellung bezogen und sich mit dem Hinweis auf ein bestehendes «Spannungsfeld» begnügt (BGer 2C\_938/2016, 2C\_939/2016 (15.2.2017) E. 2.7.1).

d) Grenzen

- 76 Das Selbstbelastungsverbot des Beschuldigten reicht nur insoweit, als es ein aktives Handeln seinerseits erfordert; es findet keine Anwendung in den Fällen, in denen die zuständige Behörde ein Beweismittel auch ohne dessen Mitwirkung – selbst gegen seinen Willen – beschaffen kann.<sup>301</sup> Demnach kann der Beschuldigte nicht die Einholung von Auskünften und Bescheinigungen von hierzu verpflichteten Drittpersonen verhindern.<sup>302</sup> In diesem Zusammenhang können unrechtmässig beschaffte Beweise sogar zu Lasten des Beschuldigten verwertet werden, sofern das rechtswidrig erlangte Beweismittel an sich zulässig und auf rechtmässigem Wege hätte beschafft werden können.<sup>303</sup> Beweismittel, welche der Veranlagungsbehörde gestützt auf die Auskunfts- oder Anzeigepflichten von anderen Verwaltungsbehörden und Gerichten übermittelt werden, gelten selbst dann als rechtmässig erlangt und mithin verwertbar, wenn sie aufgrund von Untersuchungshandlungen erhoben worden sind, zu der die Veranlagungsbehörde selber nicht befugt ist.<sup>304</sup> Auch besteht kein Beweisverwertungsverbot für Tatsachen, welche zwar mit Zwangsmittel beschafft wurden, jedoch unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren.<sup>305</sup> Da der Steuerbehörde im Steuerhinterziehungsverfahren praktisch keine Zwangsmittel zur Verfügung stehen, läuft dieses Verwertungsverbot nach Ansicht der Autorin ins Leere.
- 77 Schliesslich leitet sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben für den Beschuldigten im gesamten Steuerhinterziehungsverfahren das Verbot des widersprüchlichen Verhaltens (*venire contra factum proprium*) ab, weshalb bei Verzicht der Wahrung eines Rechts oder eines Standpunkts nicht ohne Weiteres die Verweigerung oder Nichtbeachtung gerügt werden kann.<sup>306</sup>

### 3. Zwischenfazit

- 78 Gemäss Art. 182 Abs. 3 DBG finden die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze des ordentlichen Veranlagungsverfahrens unter Beachtung der strafprozessualen Grundsätze auch für das Steuerhinterziehungsverfahren Anwendung. Letzteres wurde insbesondere durch die Rechtsprechung des EMRK ausgelöst, wonach gestützt auf Art. 6 EMRK die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Steuerhinterziehungsverfahren entfallen und an dieser Stelle seine strafprozessualen Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte treten. Der Untersuchungsgrundsatz hingegen wird aus dem ordentlichen

---

<sup>301</sup> AUER, 4; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 119.

<sup>302</sup> Grundsätzlich werden Bescheinigungen Dritter zunächst beim Beschuldigten eingefordert (vgl. bereits Rz. 58). Eine Mahnung wegen Nichtbefolgen der Aufforderung entfällt jedoch im Steuerhinterziehungsverfahren (HK DBG-RICHNER *et al.* Art. 182 N 108 f.).

<sup>303</sup> Allerdings ist gemäss dem BGer eine Güterabwägung vorzunehmen, so die strafrechtliche Rechtsprechung: BGE 130 I 126 E. 3.2; BGE 96 I 437 E. 3b.

<sup>304</sup> HK DBG-RICHNER *et al.* Art. 182 N 96.

<sup>305</sup> BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 unter Verweis auf Urteil EGMR *Saunders v. Grossbritannien* vom 17.12.1996, Ziff. 69.

<sup>306</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 66.

Veranlagungsverfahren übernommen und erfährt analog zu den Rechten des Beschuldigten keine strafrechtliche Mutation. Dies zeigt auch die Gesetzeshistorie, wonach für den Beschuldigten verschiedene strafprozessuale Garantien ausdrücklichen Eingang ins Gesetz gefunden haben, während der Untersuchungsgrundsatz mehrheitlich unangetastet bleibt. Damit mutiert die Sachverhaltserstellung von einem Kooperationsmodell zu einem Konfrontationsmodell, indem der Beschuldigte von der zuständigen Behörde mit dem betreffenden Sachverhalt einseitig zu konfrontieren ist und diese die alleinige Verantwortung über die Sachverhaltskonstruktion trägt.

## IV Ausprägungen des Untersuchungsgrundsatzes im Vergleich

79 Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass der Untersuchungsgrundsatz zwar formell aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren in das Steuerhinterziehungsverfahren «importiert» wurde und der Gesetzgeber grundsätzlich identische Untersuchungsgrundsätze in beiden Verfahren vorgesehen hat. Dennoch können sich insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Rollen des Steuerpflichtigen in der Praxis grundlegende Differenzen ergeben. Im folgenden Kapitel sollen diese Unterschiede exemplarisch anhand eines fiktiven Sachverhalts herausgearbeitet und aufgezeigt werden. Der Fokus liegt dabei auf den verfahrensrechtlichen Abläufen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens und Steuerhinterziehungsverfahrens; Ausführungen zum Nachsteuerverfahren werden der Vollständigkeit halber getätigt. Materie-rechtlichen Fragestellungen werden am Rande behandelt.

### A. Ausgangssachverhalt

80 Simona, wohnhaft in der Stadt St.Gallen, ist leidenschaftliche Traderin und kaufte am 3. Juni 2022 100 Aktien der Alvarez AG, einer ebenfalls in der Stadt St.Gallen ansässigen Gesellschaft im Bereich Maschinenbau, zum Preis von CHF 150'000. Am 25. November 2022 erwarb sie schliesslich sämtliche Aktien der Barrios AG, eine derzeit auf dem Markt florierende Softwarefirma, welche in Frauenfeld (TG) domiziliert ist. Seit diesem Erwerb gilt Simona als Alleinaktionärin und Verwaltungsratspräsidentin der Barrios AG.<sup>307</sup> Am 22. Dezember 2022, verkaufte sie die zuvor erworbenen 100 Aktien der Alvarez AG zu einem Preis von CHF 250'000 an die Barrios AG, obschon der Verkehrswert der Aktien zu diesem Zeitpunkt bei CHF 120'000 lag. Die Zahlung wurde in der Buchhaltung der Barrios AG lediglich als gewöhnlicher Erwerb von Wertpapieren verbucht, ohne dass der ungewöhnlich hohe Kaufpreis oder die persönliche Verflechtung mit Simona offengelegt wurde. In ihrer Steuererklärung 2022 deklarierte Simona weder den Besitz der Aktien im Vermögen noch den erzielten Erlös aus dem Aktienverkauf. Auch fiel die Transaktion, welche die Barrios AG als Aufwand abgezogen hat, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Barrios AG nicht sonderlich auf.

81 Der Vorgang blieb dem Steueramt der Stadt St.Gallen (nachfolgend: Steueramt SG) vorerst unbekannt und die Veranlagung für das Jahr 2022 von Simona erwuchs in Rechtskraft. Im Jahr 2023 stellte das Steueramt Frauenfeld TG erhebliche Abweichungen in der Jahresrechnung der Barrios AG für die Vorperiode fest und veranlasste daraufhin eine Buchprüfung vor Ort.<sup>308</sup> Dabei stiess es auf eine Zahlung von CHF 250'000 an Simona für den Erwerb von Aktien der Alvarez AG, welche in der Steuererklärung 2022 der Barrios AG nicht deklariert worden war. Bei dieser Zahlung stellte das Steueramt Frauenfeld

---

<sup>307</sup> Es wird angenommen, dass Simona als Traderin keine operative Tätigkeit bei der Barrios AG ausübt und die Aktien somit nicht als Mitarbeiterbeteiligungen i.S.v. Art. 17a DBG zu qualifizieren sind (vgl. OESTERHELT/DUBACH, 6).

<sup>308</sup> Siehe für die gesetzliche Grundlage §154 Abs. 2 StG-TG.

TG eine nicht deklarierte geldwerte Leistung resp. verdeckte Gewinnausschüttung fest und meldete die Transaktion umgehend dem Steueramt SG.<sup>309</sup> Diese bestätigte diese Vermutung und leitete den Sachverhalt umgehend dem Kantonalen Steueramt St.Gallen (nachfolgend: Kant. Steueramt SG) weiter, welches eine potenzielle Unterbesteuerung in der Veranlagung 2022 von Simona feststellt und daraufhin ein Nachsteuerverfahren einleitet. Da dieser Sachverhalt aus steuerstrafrechtlicher Sicht eine Steuerverkürzung darstellt und damit den Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung i.S.v. Art. 175 DBG erfüllt<sup>310</sup>, eröffnete das ebenfalls zuständige Kant. Steueramt SG nach Abschluss des Nachsteuerverfahrens ein Steuerhinterziehungsverfahren gegen Simona.<sup>311</sup>

## B. Vergleichsanalyse

- 82 Der Ausgangssachverhalt ist besonders interessant, weil er von einer Zweidimensionalität geprägt ist: Vorliegend ist die Transaktion als verdeckte Gewinnausschüttung (aus Perspektive der Kapitalgesellschaft) bzw. geldwerte Leistung (aus Perspektive der Beteiligungsinhaberin) zu qualifizieren, was steuerlich sowohl die Gewinnsteuer der Gesellschaft als auch die Einkommenssteuer der Anteilsinhaberin betrifft.<sup>312</sup> Während der Fokus der Vergleichsanalyse auf die Beteiligungsinhaberin – *i.c.* Simona – liegt, wird die Rolle der Kapitalgesellschaft – *i.c.* Barrios AG – dort mitberücksichtigt, wo sie für die verfahrensrechtliche Einordnung relevant ist. Simona war vorliegend in drei verschiedenen Verfahren involviert: Zuerst durchlief sie als Steuerpflichtige das ordentliche Veranlagungsverfahren im Jahr 2022 und danach folgt im Jahr 2023 das Nachsteuerverfahren und anschliessend das Steuerhinterziehungsverfahren wegen Nichtdeklarieren der Aktien und der geldwerten Leistung. Wie bereits oben dargelegt, kommen aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen der Verfahren jeweils spezifische Ausprägungen des Untersuchungsgrundsatzes zur Anwendung.<sup>313</sup> Im Folgenden sollen diese Ausprägungen anhand ausgewählter Elemente näher analysiert werden.

---

<sup>309</sup> Nach Art. 112 DBG unterstützen sich die Steuerbehörden gegenseitig bei der Erfüllung ihrer Aufgabe. Dieser Gesetzeswortlaut lässt auch freiwillige Meldungen zwischen Steuerbehörden zu, welche dem Vollzug des DBG dienlich sein können (DBG III-LOCHER, Art. 111 N 5; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 112 N 12; ZWEIFEL *et al.*, §12 N 11).

<sup>310</sup> MARGRAF, 894.

<sup>311</sup> Beim vorliegenden Sachverhalt handelt es sich um eine fiktive Fallkonstellation, die in Anlehnung an BGer 2C\_656/2013, A. f. erstellt wurde. Zur Veranschaulichung der kantonalen Zuständigkeiten dient exemplarisch der Kanton St. Gallen. Wo bezüglich gewisser Verfahrensschritte unzureichende Informationen vorliegen, wurden Annahmen getroffen, die eine möglichst praxisnahe Behandlung der Problemstellungen ermöglichen.

<sup>312</sup> BGer 9C\_5/2023 (14.3.2024) E. 5.2.2.1.

<sup>313</sup> Siehe Rz. 50 f.

## 1. Zuständigkeit

- 83 Simona ist aufgrund persönlicher Zugehörigkeit in der Stadt. St.Gallen steuerpflichtig, da sich dort ihr steuerrechtlicher Wohnsitz befindet.<sup>314</sup> Folglich ist das Steueramt SG für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig.<sup>315</sup>
- 84 Im Kanton St.Gallen ist das Kant. Steueramt SG sowohl für die Einleitung des Nachsteuerverfahrens als auch des Steuerhinterziehungsverfahrens zuständig.<sup>316</sup> Damit wird das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren in der Steuerpraxis des betreffenden Kantons St.Gallen von derselben kantonalen Behörde durchgeführt. Innerhalb des Kant. Steueramt SG ist für das Nachsteuerverfahren u.a. das Team Nachsteuern und für das Steuerhinterziehungsverfahren die Rechtsabteilung Steuerstrafen zuständig.<sup>317</sup> Jedoch ist vor diesem Hintergrund fraglich, ob das Prinzip der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit – insbesondere im Lichte der Unschuldsvermutung – im Steuerhinterziehungsverfahren ausreichend gewahrt wird. Die Problematik der fehlenden Unabhängigkeit stellt sich insbesondere dann, wenn in der Praxis selbst bei getrennter Durchführung des Nachsteuer- und des Hinterziehungsverfahrens die Verfahrensführung ein- und demselben Sachbearbeiter obliegt.<sup>318</sup> Die dadurch entstehende Gefahr einer Vorbefasstheit kann die erforderliche Neutralität beeinträchtigen und die Bereitschaft verringern, sowohl entlastende als auch belastende Umstände mit gleicher Sensibilität angemessen zu würdigen. Dies wiegt umso schwerer, als das Steuerhinterziehungsverfahren strafrechtlichen Charakter aufweist und daher erhöhte Anforderungen an das Fairnessgebot i.S.v. Art. 6 Ziff. 1 EMRK zu erfüllen hat.<sup>319</sup>

## 2. Untersuchungsverfahren

- 85 Im ordentlichen Veranlagungsverfahren wird durch die Steuererklärung eine erste Sachverhaltsdarstellung der für die Besteuerung relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse geliefert.<sup>320</sup> Angenommen, Simona hätte ihre Funktion als Verwaltungsratspräsidentin in der Steuererklärung angegeben, so wird das Steueramt SG die Bescheinigungen von Simona herausverlangen, welche sie wiederum bei der Barrios AG einzufordern hat. Gestützt auf Art. 129 Abs. 1 *lit.* a DBG ist die Barrios AG verpflichtet, die an Simona ausgerichteten Leistungen – wie etwa Spesenvergütungen und Tantiemen – von sich aus offenzulegen, nicht aber die geschäftlichen Buchhaltungsunterlagen, aus denen die getätigte Transaktion zwischen Simona und der Barrios AG ersichtlich wäre.<sup>321</sup> Da sich das Steueramt SG grundsätzlich auf

---

<sup>314</sup> Vgl. Rz. 12 sowie insbesondere die Gesetzesbestimmungen in Fn. 33.

<sup>315</sup> Siehe zur Organisation der Veranlagungsabteilungen im Kanton St.Gallen StB-SG Organisation, 1.

<sup>316</sup> Siehe für das Nachsteuerverfahren Art. 158 StG-SG, StB-SG Nachsteuerverfahren, 2; siehe für das Steuerhinterziehungsverfahren Art. 255 Abs. 1 StG-SG, StB-SG Steuerhinterziehungsverfahren, 1.

<sup>317</sup> Siehe für das Nachsteuerverfahren StB-SG Nachsteuerverfahren, 2 und für das Steuerhinterziehungsverfahren StB-SG Steuerhinterziehungsverfahren, 1.

<sup>318</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 182 N 8.

<sup>319</sup> Vgl. Rz. 49.

<sup>320</sup> Vgl. Rz. 13.

<sup>321</sup> Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 129 N 12.

die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung verlassen darf und nicht verpflichtet ist, Quer-  
vergleiche mit anderen Steuerpflichtigen – auch nicht mit der Barrios AG – vorzunehmen, ging es davon  
aus, dass die Angaben korrekt waren und Simona ihren gesetzlichen Deklarationspflichten ordnungsge-  
mäss nachgekommen sei.<sup>322</sup> In der Folge hat das Steueramt SG basierend auf diesen Sachverhalt die  
Veranlagung rechtskräftig für das Jahr 2022 abgeschlossen.

- 86 Anlass für die Eröffnung des vorliegenden Nachsteuerverfahren gegen Simona war eine Meldung an  
das Kant. Steueramt SG im Zuge der Betriebsprüfung bei der Barrios AG. Dabei entstand die Vermu-  
tung, dass weder der Besitz der Aktien im Wertschriftenverzeichnis aufgeführt noch der Erlös aus deren  
Veräusserung in ihrer Steuererklärung 2022 deklariert worden war. Dies führte zu Simonas Unterbe-  
steuerung zulasten des Fiskus. Im Rahmen des Nachsteuerverfahrens stehen dem kantonalen Steueramt  
dieselben Untersuchungsmittel zur Verfügung wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren.<sup>323</sup> Da das  
Nachsteuerverfahren keinen Strafcharakter aufweist, ist Simona auch hier verpflichtet, umfassend an  
der Feststellung des ausstehenden Steuerbetrags – und damit faktisch an der Berichtigung des steuerlich  
relevanten Sachverhalts – mitzuwirken. Aufgrund der Unvollständigkeit des Sachverhalts im ordentli-  
chen Veranlagungsverfahren, nimmt das Kant. Steueramt SG hier weitere Untersuchungen vor: Es kann  
Simona einerseits zum Sachverhalt schriftlich oder mündlich befragen und andererseits anhalten, ge-  
mäss Art. 127 Abs. 1 *lit. e* DBG die Bescheinigungen und Unterlagen über den zwischen ihr und der  
Barrios AG abgewickelten Aktienverkauf einzuholen. Wie schon im ordentlichen Veranlagungsverfah-  
ren kann auch hier das Kant. Steueramt SG die Mitwirkung durch Androhung einer Busse wegen einer  
Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 DBG «erzwingen». Kommt sie trotz vorgängiger Mahnung  
dennoch ihren Verfahrenspflichten nicht nach, besteht die Möglichkeit, nebst der Busse eine Ermes-  
sensveranlagung zu erlassen.<sup>324</sup>
- 87 Die Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens gegen Simona erfolgt gestützt auf den Verdacht, sie  
habe durch das Nichtdeklarieren der geldwerten Leistung in der Veranlagung 2022 eine vollendete Steu-  
erhinterziehung nach Art. 175 DBG begangen. Das Team Nachsteuern hat nun mit denselben Untersu-  
chungsmitteln wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren den Nachweis der objektiven und subjektiven  
Tatbestandsmerkmale zu erbringen. Einzig die Rolle von Simona ändert sich drastisch; ihre Aus-  
kunfts- und Mitwirkungspflichten vom Nachsteuerverfahren mutieren mit Einleitung des Steuerhinter-  
ziehungsverfahrens zu Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechten.<sup>325</sup>

---

<sup>322</sup> Vgl. Rz. 21.

<sup>323</sup> Vgl. Rz. 51.

<sup>324</sup> Diese Möglichkeit besteht nur unter der Annahme, dass das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren nicht  
kombiniert durchgeführt wird, was vorliegend nicht gegeben ist. Diesfalls wäre eine Ermessensveranlagung auf-  
grund der Unschuldsvermutung nicht zulässig (ZWEIFEL, Strafsteuer, 24; AUER, 14; Komm. DBG-SIEBER/MALLA,  
Art. 182 N 55; HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 174–182, N 36).

<sup>325</sup> Vgl. dazu Kap. IIIB.2.

88 Angenommen, Simona zeigt sich im vorliegenden Fall nicht kooperationswillig, stellen sich im Hinblick auf die Anwendung der Untersuchungsmittel praktische Schwierigkeiten: Simona kann sich dazu entscheiden, einer Vorladung zur persönlichen Befragung nicht Folge zu leisten, da für sie – anders als im ordentlichen Strafverfahren – keine Erscheinungspflicht besteht.<sup>326</sup> Nimmt sie dennoch an der persönlichen Befragung teil, kann sie von ihrem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch machen. Darüber hinaus ist sie auch nicht verpflichtet, Beweisunterlagen herauszugeben.<sup>327</sup> In diesen Fällen darf das Team Nachsteuern daraus grundsätzlich keine nachteiligen Schlüsse ziehen.<sup>328</sup> Zudem besteht keine Möglichkeit, die Mitwirkung von Simona durch die Androhung einer Busse wegen einer Verfahrenspflichtverletzung i.S.v. Art. 174 DBG zu erzwingen. Eine allfällige Sachverhaltsungewissheit kann im Steuerhinterziehungsverfahren nicht durch eine Ermessensveranlagung ersetzt werden; vielmehr hat sie mangels Erhärtung des Tatverdachts *in dubio pro reo* zwingend eine Verfahrenseinstellung zur Folge. Die Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte wirken jedoch nur gegenüber Simona, weshalb sie nicht verhindern kann, dass die Informationsbeschaffung durch Dritte – *i.c.* das Steueramt Frauenfeld TG möglich bleibt.<sup>329</sup>

### 3. Beweisverfahren

89 Im Rahmen des ordentlichen Verfahrens konnte der steuererhebliche Sachverhalt aus Sicht der Steuerbehörde SG hinreichen festgestellt werden.<sup>330</sup> Diese neuen Tatsachen führen zur Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens, wo das Team Nachsteuern nach Ermessen entscheidet, ob Beweismittel vom Steuerpflichtigen einzureichen sind oder im Rahmen eines Augenscheins an Ort und Stelle erhoben werden. Sie wird die Informationen, welche das Steueramt Frauenfeld TG an die Barrios AG geliefert hat, als Beweismittel nutzen.

90 Das Team Nachsteuern würdigt die Beweismittel nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung.<sup>331</sup> Dies erlaubt ihm, das im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellte erhebliche und offensichtliche Missverhältnis in der Transaktion zwischen der Barrios AG und Simona typischerweise als natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung (aus Sicht der Barrios AG) bzw. einer geldwerten Leistung (aus Sicht von Simona) zu werten. Die zugrunde liegende Zweidimensionalität

---

<sup>326</sup> Vgl. Art. 205 Abs. 1 StPO.

<sup>327</sup> Vgl. Rz. 72.

<sup>328</sup> Vgl. Rz. 73.

<sup>329</sup> Vgl. Rz. 76; so ist das Steueramt Frauenfeld TG gemäss Art. 111 DBG verpflichtet, auf Verlangen Einsicht in die amtlichen Akten zu gewähren.

<sup>330</sup> Zur «materiellen» Wahrheit siehe bereits Fn. 42.

<sup>331</sup> Vgl. analog Rz. 17.

bringt dem Team Nachsteuern gar einige beweisrechtliche Erleichterungen hinsichtlich der Beweislastverteilung mit sich.<sup>332</sup> In der Annahme, die Nachsteuerverfügung für die Barrios AG ist bereits rechtskräftig, obliegt es Simona als Alleinaktionärin und gleichzeitiges Organ der Barrios AG, im Nachsteuerungsverfahren gegenüber dem Team Nachsteuern die behauptete geldwerte Leistung in Bestand und Höhe detailliert zu bestreiten.<sup>333</sup> Die rechtskräftige Nachsteuerveranlagung der Barrios AG hat daher nur den Charakter eines Indizes, dass bei Simona eine geldwerte Leistung zu erfassen ist.<sup>334</sup>

- 91 Schwierigkeiten können sich im Steuerhinterziehungsverfahren ergeben, da die Rechtsabteilung Steuerstrafen den Sachverhalt im Gegensatz zum Nachsteuerungsverfahren ohne die Mitwirkung von Simona zu beweisen hat, weshalb den Beweismitteln für die Sachverhaltskonstruktion eine umso wichtigere Bedeutung zukommt. Beweismittel, welche nur durch die Mitwirkung von Simona noch erhoben werden könnten, stehen ihr folglich nicht (mehr) zur Verfügung. Hier hat sie sich vollumfänglich auf die Auskünfte Dritter zu stützen, denen Beweischarakter zukommt.<sup>335</sup> Für die Erstellung des rechtserheblichen Sachverhaltes ist die Rechtsabteilung Strafsteuern auf die Vorarbeiten der Sachverhaltserstellung aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren und besonders dem Nachsteuerungsverfahren angewiesen. Weitere Untersuchungsmöglichkeiten werden allerdings durch das Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht von Simona erheblich erschwert. Insbesondere hat sie dabei die gesetzlichen Verwertungsregeln zu beachten.<sup>336</sup> Da das Nachsteuerungsverfahren als Grundlage für die Sachverhaltsdarstellung wesentlich auf Informationen aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren abstellen wird, umfasst die Verwertungsmöglichkeit im Steuerhinterziehungsverfahren gemäss der hier vertretenen Ansicht auch das ordentliche Veranlagungsverfahren – aber nur im Umfang der für die tatsächlich im Nachsteuerungsverfahren relevanten Informationen. Dabei unterstehen Informationen und Unterlagen, welche vom Steueramt Frauenfeld TG über die Barrios AG übermittelt werden, auch keinem Verwertungsverbot.<sup>337</sup>
- 92 Auch hier würdigt die Rechtsabteilung Strafsteuern im Steuerhinterziehungsverfahren die Beweise frei. Bis zur rechtskräftigen Verurteilung gilt aber die Unschuldsumutung von Simona, weshalb – im Ge-

---

<sup>332</sup> Das Nachsteuerungsverfahren gegen die Kapitalgesellschaft wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und das Nachsteuerungsverfahren gegen den Beteiligungsinhaber wegen einer geldwerten Leistung hängen materiell zusammen, da beiden Verfahren ein identischer Vorgang zugrunde liegt und sich diese lediglich hinsichtlich des Blickwinkels und der steuerlichen Folgen unterscheiden (BGer 2C\_276/2018 (15.6.2018) E. 2.1; BGer 2C\_853/2017 (13.12.2017) E. 3.5.1).

<sup>333</sup> Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf das Kant. Steueramt SG grundsätzlich annehmen, die auf Ebene der Barrios AG rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei Simona gegenüber ebenso berechtigt wie gegenüber der Barrios AG (BGer 2C\_630/2021, 2C\_631/2021 (17.5.2022) E. 2.2.2; BGer 2C\_719/2021 (7.12.2021) E. 3.2.2; BGer 2C\_1071/2020 (19.2.2021) E. 3.2.3).

<sup>334</sup> MARGRAF, verdeckte Gewinnausschüttung, 848.

<sup>335</sup> Siehe zur Strafandrohung Rz. 57.

<sup>336</sup> Vgl. Rz. 68 f.

<sup>337</sup> Diese Beweismittel können ohne Verletzung des Selbstbelastungsverbots geschaffen werden und existieren unabhängig vom Willen des Beschuldigten, vgl. dazu Rz. 76.

gensatz zum ordentlichen Veranlagungsverfahren und zum Nachsteuerverfahren – natürliche Vermutungen grundsätzlich nicht ausreichen, um ungewisse Tatsachen als erwiesen erscheinen zu lassen. Demgegenüber wird der subjektive Tatbestand jedoch regelmässig nicht durch direkte Beweise, sondern gestützt auf Indizien festgestellt, die nach Ansicht der Autorin in ihrer Würdigung letztlich auf natürlichen Vermutungen beruhen.<sup>338</sup> Demnach kann die rechtskräftige Nachsteuerverfügung der Barrios AG eine entscheidende Rolle für die Beweiswürdigung der Rechtsabteilung Strafsteuern spielen.

### C. Zwischenfazit

- 93 Ausgehend vom Ausgangssachverhalt und anhand dreier wesentlicher Elemente hat die vorliegende Vergleichsanalyse die unterschiedlichen Ausprägungen des Untersuchungsgrundsatzes in drei Verfahren herausgearbeitet. Während dessen formelle Übernahme aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren ins Nachsteuerverfahren aufgrund des rein fiskalischen Zwecks als sinnvoll erachtet wird, bringt dies in der Umsetzung im Steuerhinterziehungsverfahren besonders aufgrund der Geltung von strafprozessualen Garantien für die zuständige Steuerbehörde resp. -abteilung verschiedene Schwierigkeiten in der praktischen Umsetzung mit sich.
- 94 Die ersten Herausforderungen ergeben sich bereits bei der Zuständigkeitsregelung, welche einen systematischen Bruch zwischen ordentlichem Veranlagungsverfahren und Steuerhinterziehungsverfahren verdeutlichen: Während die Zuständigkeit über das Veranlagungsverfahren klar geregelt ist, sind die Kantone bei der Zuständigkeitsregelung für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen weitgehend frei. Auch wenn die Durchführung des Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens durch verschiedene Abteilungen derselben Steuerbehörde unter dem Gesichtspunkt der Effizienz plausibel erscheint, wirft dies dennoch im Hinblick auf das Prinzip der funktionellen Unabhängigkeit und die Wahrung der Unschuldsvermutung gewichtige rechtsstaatliche Bedenken auf. Eine Vorbefassthheit lässt sich auch nicht durch strenge Verwertungsregeln beseitigen, solange die gleiche Steuerbehörde für das Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren zuständig ist. Spürbare Auswirkungen der Übernahme des Untersuchungsgrundsatzes aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren ins Steuerhinterziehungsverfahren ergeben sich auch bei der Effektivität der Sachverhaltsermittlung: Beruft sich der Steuerpflichtige vollumfänglich auf seine Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte, verbleiben der zuständigen Behörde deutlich eingeschränkte Ermittlungs- und Beweiserhebungsmöglichkeiten, als es der Gesetzgeber vorsieht. Die Ermittlungen müssen daher weitgehend auf Auskünfte und Bescheinigungen Dritter gestützt werden, was die Beweisführung erschweren und gar die Gefahr von Verfahrenseinstellungen bei unzureichender Beweislage erhöhen kann. Eine effektive Ahndung der Steuerhinterziehungen ist

---

<sup>338</sup> Zu den zur Annahme eines (Eventual-)Vorsatzes erforderlichen Indizien, vgl. HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 175 N 50a.

nur dann möglich, wenn die Aktenlage klar ist, die Beweise die Verwertbarkeitsprüfung bestanden haben und der Beschuldigte seine Verfehlung vollumfänglich eingesteht.

- 95 Im Steuerhinterziehungsverfahren gilt somit keine Waffengleichheit zwischen Beschuldigten und Veranlagungsbehörde; vielmehr offenbart sich eine deutliche Asymmetrie in der verfahrensrechtlichen Stellung der Behörde und des Steuerpflichtigen. Einerseits führen die aus dem Selbstbelastungsverbot abgeleiteten Rechte des Beschuldigten dazu, dass die Untersuchungsmittel der zuständigen Steuerbehörde faktisch stark eingeschränkt – teils sogar gänzlich «ausradiert» – werden. Paradoxerweise sollen diese Rechte im Strafverfahren den Beschuldigten gerade vor einer Übermacht der Strafbehörde schützen – nicht jedoch umgekehrt deren Ermittlungsfähigkeit faktisch lahmlegen. Andererseits stehen der Veranlagungsbehörde trotz des repressiven Charakters des Verfahrens weiterhin administrativ geprägte Untersuchungsmittel zur Verfügung. Vor diesem Hintergrund erscheint die Übernahme des Untersuchungsgrundsatzes aus dem ordentlichen Veranlagungsverfahren für das Steuerhinterziehungsverfahren nach der hier vertretenen Ansicht als systemfremd und letztlich nicht zielführend. Der gewissermassen «importierte» Untersuchungsgrundsatz droht im Steuerhinterziehungsverfahren weitgehend wirkungslos zu bleiben.

## V Beseitigung der Verfahrensasymmetrie im Steuerhinterziehungsverfahren

96 Das vorangehende Kapitel hat exemplarisch die asymmetrische Verfahrensstellung zwischen dem Beschuldigten und der zuständigen Behörde im Steuerhinterziehungsverfahren aufgezeigt. Ein Blick in die Gesetzgebungshistorie zeigt, dass diese Problematik bereits im Rahmen früherer Reformbestrebungen erkannt wurde. Im Folgenden werden die bisherigen Ansätze aus Politik und begleitende Lehrmeinungen zur Behebung dieses Ungleichgewichts dargestellt sowie in ihrer heutigen Relevanz eingeordnet. Aufbauend darauf werden konkrete Lösungsvorschläge zur Stärkung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren entwickelt.

### A. Reformbestrebungen

97 Das Steuerstrafrecht wurde bereits vor beinahe 40 Jahren als «Gestrüpp» bezeichnet.<sup>339</sup> Zahlreiche Lehrmeinungen haben diese Charakterisierung übernommen und darauf hingewiesen, dass das Steuerstrafrecht in vielerlei Hinsicht unübersichtlich sei und ein kohärentes Gesamtkonzept fehle.<sup>340</sup> Mit seinem Urteil *J.B. gegen Schweiz* vom 3.5.2001 schlug der EGMR hohe Wellen und setzte entscheidende Impulse, welche die späteren Reformbestrebungen im Steuerstrafrecht nachhaltig prägten. Diese Entwicklungen sollen im Folgenden unter besonderer Berücksichtigung des Untersuchungsgrundsatzes näher beleuchtet werden.

#### 1. Erste Reformversuche infolge der EGMR-Rechtsprechung (2002–2008)

98 Im Jahr 2002 reichte der Kanton Jura eine Standesinitiative mit dem Ziel ein, das Recht der direkten Steuern dem ergangenen EGMR-Urteil *J.B. gegen Schweiz* anzupassen.<sup>341</sup> Im Jahr 2003 beauftragte der Bundesrat die Expertenkommission, Problembereiche des Steuerstrafrechts zu identifizieren und entsprechende Vorschläge zu unterbreiten.<sup>342</sup> Zur Hauptsache beschäftigt sie sich mit der Prüfung eines Harmonisierungsbedarfs des Steuerstrafrechts unter dem Aspekt der Rechtssicherheit, Klarheit und Verfahrenseffizienz.<sup>343</sup> In diesem Rahmen erkannte die Expertenkommission grundsätzlich, dass eine Erweiterung der Untersuchungs- und Zwangsmittel einen Schritt in Richtung Waffengleichheit zwischen der Steuerbehörde und dem Beschuldigten darstellen würde, da letzterem durch die Schutzrechte von

---

<sup>339</sup> PFUND, 1 ff.

<sup>340</sup> MOSSU, 578 in Anlehnung an PFUND, 1 ff.; BÖCKLI, 105; RICHNER, 600; BEHNISCH, Gestrüpp, 77; BEUSCH, Kap. 2; HOLENSTEIN, 31.

<sup>341</sup> Bericht WAK S, 4022.

<sup>342</sup> Expertenbericht, 8.

<sup>343</sup> Expertenbericht, 7.

Art. 6 EMRK eine starke verfahrensrechtliche Position zukommt.<sup>344</sup> Eine solche Erweiterung wäre mit der Harmonisierung des DBG/StHG nach dem VStrR-Modell sichergestellt, womit bei der Anwendung von Untersuchungs- und Zwangsmassnahmen nicht mehr zwischen Übertretung und Vergehen unterschieden wird.<sup>345</sup> Diese Überlegung wurde von der Expertenkommission jedoch aus verschiedenen Gründen im gleichen Atemzug entkräftet: Die Übernahme des VStrR-Modells hätte zur Folge, dass jeder Kanton verpflichtet wäre, eine Behörde einzusetzen, die mit der eigentlichen Strafverfolgung – einschliesslich Möglichkeit der Anwendung von Zwangsmassnahmen – betraut wäre.<sup>346</sup> Dies erachtet die Kommission als eine «atypische Folge», was nach Ansicht der Autorin nicht wirklich überzeugend ist.<sup>347</sup> Zudem würde eine Erweiterung der Untersuchungs- und Zwangsmittel – abgesehen von der Zeugeneinvernahme – das geltende System deshalb nicht verbessern, da die überwiegende Mehrheit von Steuerhinterziehungsfällen in der Praxis oft nach Aktenlage verfolgt wird, aus der die hinterzogenen Beiträge praktisch feststehen.<sup>348</sup> Ferner deutet die Expertenkommission den Willen des Gesetzgebers dahingehend, dass das direktsteuerliche Hinterziehungsverfahren nicht als reines Verhältnis «Verfolgungsbehörde – Beschuldigtem», sondern primär als Verhältnis «Verwaltung – Bürger» ausgestaltet werden sollte.<sup>349</sup> Schliesslich würde die Angleichung des DBG/StHG an das VStrR-Modell auch die Aufhebung des Bankgeheimnisses bedeuten, womit nicht nur Auswirkungen auf das inländische Recht, sondern auch die internationale Kooperation belastet werden müsste.<sup>350</sup> Die Expertenkommission kam zum Schluss, dass die bestehenden unterschiedlichen Strafrechtskonzeptionen gemäss VStrR und StHG/DBG am besten beizubehalten seien.<sup>351</sup> Diese Haltung wurde von verschiedenen Lehrmeinungen bereits damals als nicht zeitgemäss betrachtet.<sup>352</sup>

- 99 Gestützt auf die Ausführungen und Vorschläge der Expertenkommission hat die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK S) im Jahr 2006 einen Gesetzesentwurf erarbeitet, welcher primär auf die Angleichung der strafrechtlichen Bestimmungen des DBG/StHG an die Rechtsprechung des EGMR abzielt und damit den Schutz der Rechte des Beschuldigten zum Gegenstand hat – eine

---

<sup>344</sup> Expertenbericht, 25 f.; dies wurde auch durch die Lehre erkannt: AUER, 11; EICHENBERGER, 16 f.; CASANOVA, 15; BEHNISCH, Gestrüpp, 94; im Ergebnis auch TRECHSEL, 275 f.

<sup>345</sup> Expertenbericht, 18.

<sup>346</sup> *Nota bene* war zu diesem Zeitpunkt die eidgenössische StPO noch nicht in Kraft – eine Kodifikation, welche einen wesentlichen Einfluss auf diese Argumentation gehabt hätte.

<sup>347</sup> Expertenbericht, 18.

<sup>348</sup> Die Expertenkommission gelangt zu diesem Ergebnis, obwohl sie gleichzeitig anerkennt, dass mit dem Einsatz von Zwangsmitteln eine gründlichere Beweiserhebung möglich wäre (Expertenbericht, 26).

<sup>349</sup> Dies wurde eingehend kritisiert, zumal das Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Steuerbehörde gerade wegen der Steuerhinterziehung nachweislich nicht mehr besteht, weshalb der Rechtsstaat gehalten ist, taugliche Gegenmassnahmen zu ergreifen (DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 13).

<sup>350</sup> Expertenbericht, 18 f.; diese Haltung war stark vom durch die Einführung des AIA angestossenen Paradigmenwechsel in der schweizerischen Amtshilfepolitik geprägt, vor dem der Schutz des Bankgeheimnisses noch einen höheren Stellenwert innehatte (vgl. näher HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 174–195, N 41).

<sup>351</sup> Expertenbericht, 17.

<sup>352</sup> PFUND, 34; ZWEIFEL, Aktuelle Probleme, 24 f.; BEHNISCH, Gestrüpp, 94.

etwaige Erweiterung der Untersuchungsmittel wurde dabei ausgeklammert.<sup>353</sup> Der Bundesrat stimmte den vorgeschlagenen Gesetzesänderungen vorbehaltlich punktueller Änderungen zu, worauf diese nach unbenützter Referendumsfrist per 1.1.2008 in Kraft traten.<sup>354</sup>

## 2. Zweite Reformversuche infolge internationaler Entwicklungen (2011–2015)

- 100 Praktisch parallel zu den vorgenannten Gesetzesänderungen im Steuerstrafrecht brachte der Ausbruch der Finanzkrise 2008 tiefgreifende Veränderungen der internationalen Rahmenbedingungen im Steuerbereich für die Schweiz mit sich. Nebst der Erklärung des Bundesrates 2009, die Schweiz werde nunmehr bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen den Standard von Art. 26 OECD-MA übernehmen<sup>355</sup>, war die Schweiz auch dabei, gestützt auf die im Jahr 2012 revidierten GAFI-Empfehlungen, ihr bestehendes Dispositiv zur Bekämpfung der Geldwäscherei anzupassen.<sup>356</sup> Auch hat sich die Lehre trotz der im Jahr 2008 neu eingefügten Bestimmungen nicht mit dem Stand des Steuerstrafrechts zufriedengegeben und bezeichnet dieses weiterhin als unübersichtlich.<sup>357</sup>
- 101 In dieser Umschwungsphase kam 2011 auch der Anstoss von der FDP-Liberale Fraktion, das eidgenössische Steuerstrafrecht einer erneuten Teilrevision zu unterziehen.<sup>358</sup> Der ehemalige Ständerat Schweizer greift erneut das fortbestehende «Wirrwarr» der Verfahrensregelungen über alle Steuer- und Abgabenerlasse hinweg auf und spricht sich diesbezüglich erneut für deren Vereinheitlichung und Vereinfachung aus.<sup>359</sup> Dabei soll weiterhin die traditionelle Leitlinie des Vertrauensverhältnisses zwischen Bürger und Staat gewahrt werden.<sup>360</sup> Diese Motion wurde im Stände- und Nationalrat entgegen dem Antrag des Bundesrates angenommen.<sup>361</sup>

---

<sup>353</sup> Bericht WAK S, 4024 ff.

<sup>354</sup> So wurde etwa die Informationspflicht der zuständigen Steuerbehörde gegenüber dem Beschuldigten bezüglich der möglichen Einleitung einer Steuerhinterziehung (Art. 153 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG bzw. Art. 53 Abs. 4 StHG) sowie das Beweisverwertungsverbot (Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG bzw. Art. 57a StHG) eingefügt, vgl. Bundesgesetz Änderungen, 2973 f.

<sup>355</sup> Siehe BR-Medienmitteilung 2009.

<sup>356</sup> In diesem Rahmen wurde auch die Qualifizierung der schweren Steuerdelikte als Vortaten zur Geldwäscherei eingeführt (vgl. Botsch. GAFI, 607).

<sup>357</sup> Folgende Lehrmeinungen bezeichnen das Steuerstrafrecht angelehnt an PFUND, 1 ff. weiterhin als Gestrüpp: DUBS, Verdeckte Gewinnausschüttung, 73; HOLENSTEIN, Steuerstrafrecht, 8; BEUSCH/MALLA, 250; DONATSCH, Steuerstrafrecht, 6; BETSCHART, 104.

<sup>358</sup> Siehe Motion FDP und Motion Schweizer, die im Abstand von lediglich einem Tag eingereicht wurden.

<sup>359</sup> Motion Schweizer, Motion FDP.

<sup>360</sup> Motion Schweizer, Motion FDP.

<sup>361</sup> Für den Ständerat siehe Amtl. Bull. 2010, 811 für den Nationalrat siehe Amtl. Bull. 2011, N 57 ff.

- 102 Daraufhin erstellte der Bundesrat 2013 einen erläuternden Bericht für ein Bundesgesetz über die Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts, welcher weitreichende Vorschläge für die umfassende Neukonzeption des Steuerstrafverfahrensrechts enthielt.<sup>362</sup> Im Gegensatz zur damaligen Prüfung durch die Expertenkommission setzt sich der Bundesrat eingehender mit der verfahrensrechtlichen Rolle der Steuerbehörde auseinander: Auch hier erkennt der Bundesrat, dass ein Ungleichgewicht zwischen den behördlichen Untersuchungsmitteln und den Rechten des Beschuldigten besteht und dadurch keine rechtsgleiche und konsequente Durchsetzung des Steuerrechts sichergestellt werden kann.<sup>363</sup> Damit zusammenhängend brachte die Vorlage auch eine wesentliche Ausdehnung der Untersuchungsmassnahmen der kantonalen Steuerbehörden in Steuerstrafverfahren mit sich, indem neu die VStrR-Bestimmungen auf alle Steuerstrafverfahren – mithin auch das Steuerhinterziehungsverfahren – Anwendung finden sollten.<sup>364</sup> Als wichtige Untersuchungsmassnahme würde die Zeugnispflicht oder das Einholen von schriftlichen Auskünften eingeführt werden – auch Bankangestellte wären zur Herausgabe von Informationen gezwungen.<sup>365</sup> Unter Beachtung des Verhältnismässigkeitsgebots wäre auch die Möglichkeit von Hausdurchsuchungen, Beschlagnahmen von Beweisen sowie die vorläufige Festnahme möglich.<sup>366</sup> Demnach setzt der Bundesrat u.a. der Revision das Ziel, ein Gleichgewicht zwischen Untersuchungsmitteln und Beschuldigtenrechten herzustellen.<sup>367</sup>
- 103 Die Auswertung der Vernehmlassungsergebnisse im Jahr 2014 offenbarten ein ambivalentes Meinungsbild hinsichtlich der Erweiterung der Untersuchungs- und Zwangsmittel.<sup>368</sup> Befürworter schlossen sich im Wesentlichen den Argumenten des Bundesrates an und betonten insbesondere, dass eine Lockerung des Bankgeheimnisses – vor dem Hintergrund des Automatischen Informationsaustauschs (AIA)<sup>369</sup> –

---

<sup>362</sup> Eines der Hauptziele der Vorlage sollte sicherstellen, dass auf sämtliche Steuerstrafverfahren dieselben Verfahrensbestimmungen Anwendung finden, was eine «rechtsgleiche, effiziente und effektive Aufklärung der Steuerstraftaten sicherstellt» (Erläuternder Bericht, 2).

<sup>363</sup> Damit wird das «Prinzip der gleich langen Spiesse» sichergestellt (Erläuternder Bericht, 22).

<sup>364</sup> Bei der Verfolgung von Widerhandlungen gegen die direkten Steuern stehen strafprozessuale Mittel nur in Strafverfahren wegen Steuerbetrugs (Strafgerichte) sowie im Rahmen besonderer Steueruntersuchungen der ESTV wegen schwerer Steuerwiderhandlungen offen (vgl. Art. 188 Abs. 2 DBG und Art. 191 Abs. 1 DBG sowie bereits Rz. 52).

<sup>365</sup> Dabei wäre der Zugriff auf Bankdaten nur mit entsprechender Ermächtigung des Vorstehers der jeweiligen kantonalen Steuerverwaltung möglich (Erläuternder Bericht, 3).

<sup>366</sup> Siehe Art. 45–51 VStrR; jede Zwangsmassnahme würde strafgerichtlich überprüft werden (Erläuternder Bericht, 25).

<sup>367</sup> Erläuternder Bericht, 20.

<sup>368</sup> Vgl. dazu Ergebnisbericht, 35 f.

<sup>369</sup> Seit Einführung des AIA im Jahre 2017 tauschen die beteiligten Staaten routinemässig und in regelmässigen Abständen Informationen über Konten aus, die eine in einem Vertragsstaat steuerpflichtige natürliche oder juristische Person bei einem Finanzinstitut in einem anderen Staat unterhält (siehe Übereinkommen AIA, 5071). Auf Grundlage der von der ESTV gemeldeten Informationen kann die kantonale Steuerverwaltung unversicherter Konten ausfindig machen und Steuerhinterziehungen von im Ausland Steuerpflichtigen wirksam ahnden (Art. 21 Abs. 2 AIAG).

zu einer Gleichbehandlung in- und ausländischer Steuerbehörden führen würde.<sup>370</sup> Als Kritik wurde angebracht, dass die Erweiterung der Untersuchungsmittel der Steuerbehörde zu viel Macht verleihe, womit die Steuerbehörde zur Staatsanwaltschaft und zum Gericht mutiere.<sup>371</sup> Auch wurde angeführt, bei der Steuerhinterziehung handle es sich um ein Randphänomen, weshalb nicht nachvollziehbar sei, auf welcher Grundlage der Steuerbehörde mehr Untersuchungsmittel zur Verfügung gestellt werden sollten.<sup>372</sup> Zudem werden Zwangsmassnahmen als unnötig erachtet, zumal Steuerhinterziehungen bereits streng verfolgt werden und nur zu einer Verletzung der Privatsphäre führen würden.<sup>373</sup>

- 104 Insbesondere die Lockerung des Bankgeheimnisses, welche im Zuge der Erweiterung der Untersuchungsmittel vorgesehen war, löste kontroverse Reaktionen aus und führte schliesslich zur Lancierung der Volksinitiative «Ja zum Schutz der Privatsphäre» (sog. Matter-Initiative).<sup>374</sup> Daraufhin entschied der Bundesrat, aufgrund geringer Erfolgchancen auf die Vorlage der Revision des Steuerstrafrechts zu verzichten.<sup>375</sup> Die Matter-Initiative wurde nach Erreichung dieses Ziels gar zurückgezogen.<sup>376</sup>

### 3. Anhaltender Reformbedarf

- 105 Im Zuge der Revisionsbestrebungen wurden die Defizite in den Untersuchungsmitteln der Steuerbehörde von praktisch sämtlichen in den politischen Prozessen involvierten Parteien erkannt. Das endgültige Fallenlassen dieses Vorhabens ist auf die Matter-Initiative zurückzuführen, welche einen derartigen politischen Druck ausgelöst hat, dass der Bundesrat es bis dato nicht wieder aufnahm. Ein Erfolg der Reformbestrebungen zeigt sich insbesondere bei den Beschuldigtenrechten, die bereits früh umfassend ausgedehnt wurden – nicht zuletzt aufgrund der Rechtsprechung des EGMR.<sup>377</sup> Hingegen hat die Lehre bereits vor dem Echo, welches das Leiturteil des EGMR auf nationaler Gesetzesebene ausgelöst hatte, erkannt, dass eine Erweiterung der Untersuchungsmittel als unumgänglich ist, um ein prozessuales Gleichgewicht zwischen Beschuldigtenrechte und Steuerbehörde zu schaffen.<sup>378</sup> Die umgesetzte Teilrevision hat zwar dafür gesorgt, dass die Beschuldigtenrechte nach EMRK ausdrücklichen Eingang ins DBG/StHG fanden, jedoch gelten diese Rechte ohnehin wegen der sinngemässen Auslegung nach dem kriminalrechtlichen Charakter.<sup>379</sup> Auch die eingeführten Beweisverwertungsverbote vermögen die Probleme der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit nicht zu beheben, da bei einer Bearbeitung beider

---

<sup>370</sup> Ergebnisbericht, 36.

<sup>371</sup> Damit würde eine Kriminalisierung erreicht, was im Widerspruch zum Vertrauensverhältnis stehen würde und dieses gar gänzlich zerstören könnte (Ergebnisbericht, 36).

<sup>372</sup> Ergebnisbericht, 36.

<sup>373</sup> Ergebnisbericht, 38.

<sup>374</sup> Siehe Zustandekommen Volksinitiative, 8641 ff. sowie Botsch. Volksinitiative, 7043.

<sup>375</sup> Stattdessen wurde die Reform der Verrechnungssteuer prioritär behandelt (siehe BR-Medienmitteilung 2015).

<sup>376</sup> Siehe Rückzug Volksinitiative, 216.

<sup>377</sup> Vgl. Kap. VA.1.

<sup>378</sup> BÖCKLI, 133; ZWEIFEL, Strafsteuer, 24; BEHNISCH, Steuerstrafrecht, 276; AUER, 11; HEUBERGER, 23.

<sup>379</sup> Zur sinngemässen Auslegung vgl. Rz. 50; vgl. für die gesetzlichen Änderungen Fn. 354.

Verfahren durch dieselbe Behörde oder sogar dieselbe Person das im Nachsteuerverfahren gewonnene Wissen faktisch im Hinterziehungsverfahren genutzt werden könnte.<sup>380</sup>

- 106 Trotz all diesen Reformbestrebungen verwundert es nicht, dass das Steuerstrafrecht heute nach wie vor als «labyrinthisch» bezeichnet wird.<sup>381</sup> Die Lehre stellt sich heute noch auf den Standpunkt, eine Erweiterung der Untersuchungs- und Zwangsmittel stelle einen Schritt in Richtung Waffengleichheit zwischen Steuerbehörde und Beschuldigtem dar, da diesem durch die Schutzrechte von Art. 6 EMRK eine starke Stellung eingeräumt wird.<sup>382</sup> Zweck des Prinzips der Waffengleichheit kann auch in der prozessualen Feststellung des Tatverdachts erblickt werden, wonach gerade im Steuerhinterziehungsverfahren die benachteiligte Steuerbehörde gegenüber dem bevorteilten Beschuldigten die Möglichkeit erhält, den Sachverhalt effektiv festzustellen.<sup>383</sup> Gerade im System der direkten Bundessteuern, welches in einer «Symbiose» mit den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden lebt, wäre eine solche Erweiterung zugleich ein erster Schritt in Richtung Vereinheitlichung.<sup>384</sup>
- 107 Eine Erweiterung der Untersuchungsmittel drängt sich heute deshalb auf, weil es sich bei der Steuerhinterziehung lange nicht mehr um ein Randphänomen handelt; dies haben verschiedene empirische Untersuchungen aufgezeigt.<sup>385</sup> Dabei ist das Ausmass der Steuerhinterziehung u.a. abhängig von den Ressourcen, welche zur Bekämpfung bereitgestellt werden.<sup>386</sup> Diese spielen eine entscheidende Rolle in der Entscheidungswahrscheinlichkeit, welche wiederum in die Entscheidung des Steuerpflichtigen, Steuern zu hinterziehen, einbezogen wird.<sup>387</sup> Hinzu kommt, dass gerade in der heutigen globalisierten Welt zunehmend komplexere Steuerhinterziehungsstrategien grenzüberschreitend in Erscheinung treten.<sup>388</sup> Zusätzlich eröffnet die Digitalisierung neue und erleichterte Möglichkeiten der Steuerhinterziehung, indem

---

<sup>380</sup> Komm. DBG-LOOSER, Art. 151 N 12; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 183 N 16; vgl. zu dieser Problematik auch Kap. IVB.1.

<sup>381</sup> HK DBG-RICHNER *et al.*, VB zu Art. 174–195, N 16; DONATSCH, Labyrinth, 121; ähnlich, UNSELD, 437, welche das geltende Strafrecht als uneinheitlich bezeichnet; BODMER, 57, wonach die Charakterisierung des Steuerstrafrechts als Gestrüpp weiterhin nicht von der Hand zu weisen ist.

<sup>382</sup> BEUSCH/MALLA, 256 f.; UNSELD, 441; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 N 10; BODMER, 192.

<sup>383</sup> GARLAND, 45 *e contrario*.

<sup>384</sup> MOSSU, 578.

<sup>385</sup> Vgl. etwa SCHNEIDER/TORGLER/SCHALTEGGER, 21 ff.; auch hat die Einführung der straflosen Selbstanzeige zeigt, dass die Steuerhinterziehung in der Schweiz nicht vernachlässigbar ist, vgl. etwa die Zahlen in Erläuternder Bericht, 19; nach Schätzungen von SCHMUTZ, 126, variieren die nicht deklarierte Vermögenswerte von 1970 bis 2015 zwischen 100 Mia. und 500 Mia. Franken, wobei diese Werte auf der Hochrechnung nicht zurückgeforderter Verrechnungssteuern basieren; BUEHN/SCHNEIDER/MONTENEGRO, 14, schätzen allgemein das Ausmass der Schattenwirtschaft – wozu auch die Steuerhinterziehung gehört – auf 8.7% des BIP zwischen 1999 und 2006/2007.

<sup>386</sup> Vgl. OECD, Ten Global Principles, 48 ff.; MARTÍNEZ, Folie 8.

<sup>387</sup> Vgl. hier federführend ALLINGHAM/SANDMO, 338.

<sup>388</sup> Für Fallbeispiele, die verschiedene komplexe Steuerhinterziehungsstrategien aufzeigen, vgl. OECD, Schluss mit Steuerbetrug, 13 ff.

bspw. mittels künstlicher Intelligenz die Buchhaltung manipuliert oder gefälschte Rechnungen für übersetzte Abzüge geschaffen werden können.<sup>389</sup> Gerade diese Entwicklungen erfordern eine noch wirksamere Bekämpfung der Steuerhinterziehung, was nach Ansicht der Autorin die Rüstung der Steuerbehörde mit weiteren und zeitgerechten Untersuchungsmitteln voraussetzt.

## B. Ein dritter Entwirrungsversuch

- 108 Basierend auf den im Ausgangssachverhalt aufgeführten Problemen sowie den bisher getätigten Reformbestrebungen werden im nachfolgenden Kapitel als dritter Entwirrungsversuch Lösungsansätze skizziert, welche eine optimierte Verwirklichung des behördlichen Untersuchungsgrundsatzes ermöglichen könnten. Die vorgeschlagenen Anpassungen werden unabhängig voneinander betrachtet, was entsprechende Auswirkungen auf die formulierten Gesetzesvorschläge hat.

### 1. Optimierte Zuständigkeitsregelung

- 109 Fragen der Unparteilichkeit und Unabhängigkeit stehen nicht nur den Beschuldigtenrechten im Wege, sondern können auch die Effizienz der behördlichen Untersuchungen. Eine personelle Trennung kann zwar die Beschuldigtenrechte umfassend wahren, stellt jedoch nach Ansicht der Autorin nicht zwingend eine Garantie für eine wirksame Umsetzung des Untersuchungsgrundsatzes dar. Nachfolgend wird erörtert, wie eine effiziente Zuständigkeitsregelung gestaltet werden und zugleich die optimale Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes sichergestellt werden könnte, wenn die StPO oder die Art. 19 ff. VStrR auf Steuerhinterziehungen Anwendung fände.

#### a) Bedeutung eines Gesetzesverweises auf die StPO

- 110 Fraglich ist, ob an Stelle des geltenden Verweises gemäss Art. 182 Abs. 3 DBG auch für Steuerhinterziehungsverfahren eine analoge Verweisungsnorm zu Art. 188 Abs. 2 DBG geschaffen werden könnte, wie sie für die Ahndung von Steuervergehen i.S.v. Art. 186–187 DBG bereits gilt. Damit würde die Zuständigkeit künftig bei der ordentlichen Strafverfolgungsbehörde des jeweiligen Kantons liegen.<sup>390</sup> Ein solcher Verweis auf die StPO würde nicht nur dem Verschuldensprinzip zum Durchbruch verhelfen, sondern auch die notwendige strafrechtliche Expertise sicherstellen.<sup>391</sup> Hier könnte jedoch die Gefahr bestehen, dass der Strafuntersuchungsbehörde die erforderlichen Fachkenntnisse fehlen, um einen steuerrechtlichen Sachverhalt zu beurteilen.<sup>392</sup> Jedoch sind gemäss vorherrschender Ansicht gerade die Strafuntersuchungsbehörden tagtäglich mit einer Vielzahl komplexer Lebenssachverhalte konfrontiert, die regelmässig spezifisches Fachwissen erfordern – sei es bei Wirtschafts- oder Cyberdelikten. Dabei ist

---

<sup>389</sup> OECD, Tax crimes, 1.

<sup>390</sup> DBG III-LOCHER, Art. 188 N 6; Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art 188 N 4; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 188 N 6.

<sup>391</sup> BÖCKLI, 133.

<sup>392</sup> ZUPPINGER, 91; BÖCKLI, 133.

in strafrechtlichen Sachverhalten gerade die strafrechtliche Beurteilungskompetenz und weniger die fachspezifischen Kenntnisse vordergründig. Die Steuerbehörde ist nach Ansicht der Autorin nicht in der Lage, das Verschulden und die persönlichen Verhältnisse des Steuerdelinquenten derart gründlich zu überprüfen, wie es für die Fällung einer reinen Verschuldensstrafe notwendig wäre. Es mangelt ihr hierfür sowohl an den gesetzlichen Grundlagen als auch an den praktischen Erfahrungen, wie sie bei den ordentlichen Strafverfolgungsbehörden vorhanden ist.

- 111 Konkret würde durch den Verweis auf die Vorschriften der StPO dem behördlichen Untersuchungsgrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren eine eigenständige Regelung verliehen, wonach die Staatsanwaltschaft ausdrücklich sowohl entlastende als auch belastende Umstände zu berücksichtigen hätte.<sup>393</sup> Für die Feststellung des materiell wahren Sachverhalts stehen ihr strafprozessuale Untersuchungs- und Zwangsmitteln zu; jedoch ist gerade bei Übertretungen das Verhältnismässigkeitsgebot zu beachten.<sup>394</sup> So sind gewisse Zwangsmassnahmen bei allen Straftaten zulässig; bei Übertretungen jedoch nur beschränkt.<sup>395</sup> Als verhältnismässige Untersuchungsmittel sind nach hier vertretener Auffassung insbesondere die polizeiliche Vorführung des Beschuldigten bei Nichterscheinen zu einer persönlichen Befragung nach Art. 207 *lit.* a und b StPO sowie die Zeugnispflicht nach Art. 162 ff. StPO zu nennen. Insbesondere letzteres würde auch den Steuerbehörden den Zugang zu Bankinformationen ermöglichen, da hier das Berufsgeheimnis keine Anwendung findet.<sup>396</sup> Für die Sachverhaltsklärung wären nach Ansicht der Autorin als Zwangsmassnahmen die Beschlagnahme beweisbehafteter Gegenstände nach Art. 263 StPO und die damit verbundene Editionsspflicht Dritter nach Art. 265 StPO denkbar.<sup>397</sup> Überdies wäre bei juristischen Personen oder Treuhändern ggf. auch die Hausdurchsuchung i.S.v. Art. 244 StPO ein nützliches Untersuchungsmittel. Bei diesen Untersuchungs- und Zwangsmassnahmen handelt es sich nach Ansicht der Autorin nicht um schwerwiegende Grundrechtseingriffe, zumal sie in Abwägung schliesslich eine effektive Sachverhaltserstellung sicherstellen.<sup>398</sup> Die geheime Zwangsmassnahme der Überwachung der Bankbeziehung gemäss Art. 284 StPO wäre zwar grundsätzlich nützlich, erscheint jedoch unverhältnismässig, da sie nur bei Verbrechen oder Vergehen zulässig ist.<sup>399</sup>

---

<sup>393</sup> Art. 6 StPO.

<sup>394</sup> HB-SCHMID/JOSITSCH, N 974; SK StPO-ZIMMERLIN, Art. 197 N 15; BSK StPO-GFELLER, Vor Art. 241–254 N 13.

<sup>395</sup> Siehe etwa die beschränkten Festnahmemöglichkeiten nach Art. 217 Abs. 3 und 219 Abs. 4 StPO.

<sup>396</sup> Bankangestellten steht kein Zeugnisverweigerungsrecht zu (so Art. 171 Abs. 1 *e contrario*); so auch BSK StPO-VEST, Art. 171 Fn. 27; vgl. zum Bankgeheimnis ferner Kap. VB.2.a.

<sup>397</sup> Siehe analog Art. 46 VStrR (Beschlagnahme) und Art. 47 VStrR (Editionspflicht).

<sup>398</sup> So sind beide Untersuchungsmassnahmen auch bereits für die Ahndung von schweren Steuerwiderhandlungen in Art. 42 Abs. 2 VStrR (polizeiliche Vorführung) und Art. 41 VStrR (Zeugeneinvernahme) vorgesehen.

<sup>399</sup> Vgl. auch BSK StPO-FIOLKA, Art. 284 N 6.

112 Denkbar wäre aufgrund der Charakterisierung der Steuerhinterziehung als Übertretungsstraftatbestand auch, die Zuständigkeit auf kantonale Übertretungsstraßbehörden zu übertragen; diese verfügen grundsätzlich über dieselben Kompetenzen wie die Staatsanwaltschaft.<sup>400</sup> Den Kantonen steht es frei, die Verfolgung von Übertretungen gänzlich auf die Übertretungsstraßbehörde zu übertragen.<sup>401</sup> Probleme ergeben sich jedoch daraus, dass sich Verfahren vor der Übertretungsstraßbehörde nach den Bestimmungen des Strafbefehlsverfahrens richten; die Vorschriften können weder geändert noch ergänzt werden.<sup>402</sup> Dies hat zwar zum einen zur Konsequenz, dass der Beschuldigte den Sachverhalt entweder eingestanden hat oder dieser vollumfänglich geklärt ist.<sup>403</sup> In der Praxis erweist sich dies jedoch selten als Hindernis, da sich die Verdachtsgründe für Steuerhinterziehung meistens aus der Aktenlage ergeben.<sup>404</sup> Problematisch erscheint allerdings, dass nur natürliche Personen Gegenstand eines Übertretungsstraßverfahrens sein können, was bedeutet, dass durch juristische Personen begangene Steuerhinterziehungen nicht durch die Übertretungsstraßbehörde verfolgt werden können.<sup>405</sup> Eine denkbare Lösung wäre hier das Vorsehen eines Mischsystems, bei dem gewisse Übertretungen durch die Übertretungsstraßbehörde und andere durch die Steuerbehörde geahndet werden.<sup>406</sup> Dies könnte jedoch aus Sicht der Autorin erhebliche Rechtsunsicherheit schaffen und zu einer Ungleichbehandlung führen, da beide Behörden unterschiedlichen Verfahrensordnungen unterstehen und somit nicht über identische Untersuchungsmittel verfügen.

b) Bedeutung eines Gesetzesverweises auf Art. 19 ff. VStrR

113 Eine weitere Möglichkeit besteht darin – wie es für die Ahndung von schweren Steuerwiderhandlungen und Steuervergehen bereits der Fall ist – *de lege ferenda* auch für die Verfolgung von Steuerhinterziehungen einen Aussenverweis auf Art. 19 ff. VStrR vorzusehen.<sup>407</sup> Die Zuständigkeit würde in diesem Fall auf einer Zusammenarbeit zwischen der ASU, die innerhalb der ESTV für die Ahndung schwerer Steuerwiderhandlungen und Steuervergehen zuständig ist, und den kantonalen Steuerverwaltungen beruhen.<sup>408</sup> Mit einem solchen Verweis wäre die ASU auf Ermächtigung des EFD hin befugt, anhand der Untersuchungs- und Zwangsmittel nach VStrR das Steuerhinterziehungsverfahren vorzubereiten und zu

---

<sup>400</sup> Art. 357 Abs. 1 StPO; ähnliches wurde auch schon im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens 2013 diskutiert (Ergebnisbericht, 329).

<sup>401</sup> Art. 17 Abs. 1 StPO; siehe auch SK StPO-KELLER, Art. 17 N 1; BSK StPO-GETH, Art. 17 N 1.

<sup>402</sup> Art. 357 Abs. 2 StPO; siehe zur strikten sinngemässen Anwendung BGE 140 IV 192 E. 1.3.

<sup>403</sup> BSK StPO-DAPHINOFF, Art. 357 N 4; SK StPO-SCHWARZENEGGER, Art. 357 N 7; PK StPO-SCHMID/JOSITSCH, Art. 357 N 10.

<sup>404</sup> Vgl. bereits Rz. 98.

<sup>405</sup> Dies ergibt sich einerseits aus Art. 105 Abs. 1 StGB und andererseits aus dem Faktum, dass es sich bei Art. 102 StGB um eine Zurechnungsnorm handelt, die sich auf Verbrechen oder Vergehen bezieht (so BSK StPO-DAPHINOFF, Art. 357 N 5; PK StPO-JOSITSCH/SCHMID, Art. 357 N 5).

<sup>406</sup> PK StPO-JOSITSCH/SCHMID, Art. 17 N 3.

<sup>407</sup> Analog zu Art. 191 Abs. 1 DBG; dies wurde bereits im Rahmen von Reformbestrebungen diskutiert (Erläuternder Bericht, 15).

<sup>408</sup> Art. 190 Abs. 1 DBG.

untersuchen.<sup>409</sup> Jedoch würde weiterhin die kantonale Steuerbehörde für die Durchführung des Steuerhinterziehungsverfahrens zuständig sein.<sup>410</sup> Da die Untersuchungsmittel des VStrR in rudimentärer Weise denjenigen der StPO nachgebildet sind, können zur Sachverhaltsermittlung spiegelbildlich die oben erwähnten strafprozessualen Untersuchungsmittel herangezogen werden.<sup>411</sup> Gerade das VStrR, welches als «Strafrecht der Verwaltungsgesetzte» bezeichnet wird<sup>412</sup>, könnte besonders dem dualistischen Charakter der Steuerhinterziehung gerecht werden. Schliesslich dürfen die aus dem ASU-Verfahren und einem parallel durchgeführten Steuerübertretungsverfahren gewonnen Erkenntnisse jeweils in anderen Verfahren ohne Weiteres verwendet werden.<sup>413</sup>

- 114 Die bestehende Besserstellung der ASU *de lege lata* – deren Verfahren dem griffigeren VStrR untersteht – gegenüber den kantonalen Steuerverwaltungen, die im Steuerhinterziehungsverfahren weiterhin auf die beschränkten Mittel des Veranlagungsverfahrens angewiesen sind, erscheint sachlich nicht gerechtfertigt und widerspricht dem Prinzip der vertikalen Harmonisierung.<sup>414</sup> Die von der Expertenkommission vorgebrachten Argumente gegen eine Übernahme des VStrR-Modells wurden nach Ansicht der Autorin unter dem Eindruck eines damals noch fehlenden eidgenössischen Strafprozessrechts sowie in der Vorstellung formuliert, Steuerhinterziehungen stellten nach wie vor ein Randphänomen dar.<sup>415</sup> Diese Argumente überzeugen heute nicht mehr. Eine sachliche Rechtfertigung für einen Verweis ergibt sich auch bereits aus dogmatischer Sicht: Die schwere Steuerhinterziehung stellt letztlich nur eine qualifizierte Form der «einfachen» Steuerhinterziehung darstellt und gilt weiterhin als Übertretungstatbestand.<sup>416</sup> Ein solcher Verweis würde zudem sicherstellen, dass der Beschuldigte nicht nur im Rahmen der ASU-Voruntersuchungen mit Zwangsmassnahmen zu rechnen hat, sondern dass diese auch im Rahmen der Untersuchungen durch die kantonale Steuerbehörde zur Anwendung gelangen könnten.<sup>417</sup> Dieses Argument wird zusätzlich gestärkt, wenn berücksichtigt wird, dass eine solche Verfahrensaufspaltung zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug im Bereich der indirekten Steuern gerade nicht

---

<sup>409</sup> Eine solche Untersuchung von Fiskaldelikten mittels strafprozessualen Untersuchungsmitteln wird auch als Steuerfahndung bezeichnet (Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 4).

<sup>410</sup> Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 32; siehe auch für die Zusammenarbeit Art. 3 Abs. 1 ASUV.

<sup>411</sup> Siehe Fn. 397 und 398 für die jeweiligen Bestimmungen im VStrR; siehe auch BSK VStrR-CONINX, Art. 45 N 2 zum Vergleich dem Verwaltungsstrafverfahren und dem ordentlichen Strafverfahren.

<sup>412</sup> NIGGLI/MAEDER, 30; BSK VStrR-EICKER, Art 1 N 1.

<sup>413</sup> Denn dies bildet gerade den Sinn dieser «Spezialformation» (so DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 190 ff., N 11 m.w.H.; auch Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 6).

<sup>414</sup> CAVELTI/GREMINGER, 471; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 190 ff., N 7; in der steuerrechtlichen Terminologie wird unter vertikale Harmonisierung das Verhältnis zwischen Bund und Kanton bezeichnet, wohingegen das Verhältnis unter den Kantonen als horizontale Harmonisierung bezeichnet wird.

<sup>415</sup> Zu den Argumenten vgl. bereits Kap. VA.1.

<sup>416</sup> Vgl. bereits Rz. 47; vgl. zur Unterscheidung auch Fn. 152.

<sup>417</sup> Komm. DBG-SCHMID/YOUSSEF, Art. 190 N 6.

vorgesehen ist.<sup>418</sup> Für die Autorin stellt sich deshalb die Frage, weshalb eine solche Vereinheitlichung nicht auch für Steuerhinterziehungen nach DBG/StHG erreicht werden kann.<sup>419</sup>

- 115 Diesen Argumenten können nach Auffassung der Autorin vorwiegend verfahrensökonomische Nachteile entgegengehalten werden. Derzeit bewegt sich die Zahl der von der ASU nach Art. 190 DBG geführten Untersuchungen im einstelligen Bereich.<sup>420</sup> Werden nun sämtliche Steuerhinterziehungsfälle jeweils dem ASU zugewiesen, könnte dies zu einer Überlastung und damit verbunden zu Verzögerungen führen, welche sich nachteilig für die Rechte des Beschuldigten auswirken. Zuletzt ermöglicht gerade die Zeit der Digitalisierung eine effizientere Zusammenarbeit und Fallbearbeitung und kann dadurch einer drohenden Überlastung zusätzlich entgegenwirken.

## 2. Erweiterung der Untersuchungsmittel im DBG

- 116 Ohne die Zuständigkeiten anzupassen, bestünde auch die Möglichkeit, den bislang «mageren» Verfahrenskatalog des Steuerhinterziehungsverfahrens um zusätzliche Untersuchungsmittel zu erweitern. Zwar würde dadurch nicht das Problem der fehlenden Unabhängigkeit behoben, jedoch könnten die Steuerbehörden Steuerhinterziehungen wirksamer verfolgen. Auch steht ein Ausbau der Untersuchungsmittel nicht zwingend dem *nemo tenetur*-Prinzip entgegen.<sup>421</sup> Nachfolgend werden zwei wichtige Erweiterungen geprüft, welche nach Ansicht der Autorin einen entscheidenden Einfluss auf die Effizienz des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren haben könnten. Die vorgeschlagenen Gesetzesbestimmungen sollen dabei als Skizze in Form eines Anstosses dienen.

### a) Vollständige Durchbrechung des Bankgeheimnisses

- 117 Das helvetisch geprägte Bankgeheimnis ist tief in einer langen Tradition der Diskretion verwurzelt und blickt auf eine umkämpfte Zeit zurück.<sup>422</sup> Seit der Finanzkrise 2008 ist es jedoch aufgrund des internationalen Drucks erodiert, womit sich der rechtliche Rahmen und die Wahrnehmung tiefgründig verändert haben – nicht selten war die Rede vom «Ende des Bankgeheimnisses».<sup>423</sup> Diese Veränderungen haben zwar zur Folge, dass zum Zwecke der Verfolgung von Steuerbetrugsfällen sowohl inländische

---

<sup>418</sup> So liegt die Zuständigkeit für die Strafverfolgung bei Steuerhinterziehungen i.S.v. Art. 96 MWSTG und bei Leistungs- und Abgabebetrug i.S.v. Art. 14 Abs. 2 VStrR gemäss Art. 103 Abs. 1 MWSTG sowie Art. 1 Abs. 2 VStrR bei der ESTV als Bundesbehörde.

<sup>419</sup> Vgl. Expertenbericht, 18; Erläuternder Bericht, 9; siehe auch zur Kritik BSK VStrR-MAEDER, Art. 14 N 7.

<sup>420</sup> Siehe die von der ASU veröffentlichten Kennzahlen unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuerstatistiken-estv/kennzahlen/kennzahlen-asu.html> (besucht am 8.5.2025).

<sup>421</sup> Vgl. TRECHSEL, 261.

<sup>422</sup> Vgl. dazu folgendes Zitat vom ehemaligen Bundesrat Hans-Rudolf Merz, welches er im Jahre 2008 an die EU in einem Steuerstreit adressiert hat, umschrieben: «An diesem Bankgeheimnis werdet ihr euch noch die Zähne ausbeissen. Es steht nämlich nicht zur Disposition.» (siehe Amtl. Bull. 2008, N 404).

<sup>423</sup> WAGNER/PLÜSS, 566; ZULAUF, 667; siehe zu den Medien auch THÜR, o.S.; AMMANN/DAESTER, o.S.

als auch ausländische Steuerbehörden das Bankgeheimnis durchbrechen können.<sup>424</sup> Betrifft die Untersuchung jedoch einen Fall von Steuerhinterziehung, so stehen die erforderlichen Informationen lediglich den ausländischen Behörden im Rahmen der Rechtshilfe zur Verfügung.<sup>425</sup> Inländische Behörden können gestützt auf den AIA im Ausland ansässige Steuerpflichtige wegen Steuerhinterziehung verfolgen.<sup>426</sup> Eine solche Möglichkeit besteht *de lege lata* für inländischen Steuerbehörden bei in der Schweiz Steuerpflichtigen nur bei der Verfolgung von schweren Steuerhinterziehungen i.S.v. Art. 190 DBG.<sup>427</sup> Im «einfachen» Steuerhinterziehungsverfahren i.S.v. Art. 175 DBG kann die Steuerbehörde die notwendigen Unterlagen wegen des Vorbehalts des geschützten Berufsgeheimnisses nicht bei der Bank einfordern.<sup>428</sup> Dieses umfasst nebst dem strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnis i.S.v. Art. 321 StGB auch das Bankgeheimnis i.S.v. Art. 47 BankG.<sup>429</sup> Damit ist die Bank verpflichtet, sowohl über vermögensrechtliche Belange der Privatkunden als auch private Angelegenheiten, aber auch an sich die Geschäftsbeziehung Stillschweigen zu bewahren.<sup>430</sup> Gemäss heutigem Stand haben ausländische Steuerbehörden leichteren Zugang zu Kundendaten als inländische Steuerbehörden.<sup>431</sup>

- 118 Diese Ungleichbehandlung der Steuerdelikte wirft die Frage auf, wie die Differenzierung zwischen der einfachen und schweren Steuerhinterziehung sowie dem Steuerbetrug in Bezug auf die Schutzwirkung des Bankgeheimnisses zu würdigen ist. Rein vom Gesetzestext unterscheidet sich der Steuerbetrug von der einfachen und schweren Steuerhinterziehung lediglich in der zusätzlichen Verwendung einer gefälschten, verfälschten oder inhaltlich unwahren Urkunde.<sup>432</sup> Diese Unterscheidung stuft den Steuerbe-

---

<sup>424</sup> Gemäss Art. 188 Abs. 2 DBG kommt für die inländische Steuerbehörde die Editionsspflicht nach Art. 265 StPO zur Anwendung, während für die ausländische Steuerbehörde die Schweiz auf Ersuchen bei Vorliegen eines Abgabebetrugs Rechtshilfe leistet (Art. 3 Abs. 3 IRSG) und hier die Bank zur Auskunft verpflichtet ist (vgl. BAUEN/ROUILER, 116).

<sup>425</sup> Um zu vermeiden, dass die Schweiz durch die Aufnahme der «schwarzen Listen» in steuerpolitischer Hinsicht an den Pranger gestellt wird, hat der Bundesrat im März 2009 erklärt, den Art. 26 OECD-MA betreffend Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen (BR-Medienmitteilung 2009). Seither leistet sie nicht nur bei Steuerbetrug, sondern auch bei Steuerhinterziehung im Sinne des schweizerischen Rechtsverständnisses Amtshilfe (SCHREIBER/TSCHIRREN, 666; BÜHLER, Erodierung, 625).

<sup>426</sup> Vgl. bereits Fn. 369.

<sup>427</sup> Gemäss Art. 191 Abs. 1 DBG richtet sich dieses Verfahren nach VStrR durch die ASU, weshalb die Editionsspflicht von Art. 47 VStrR zur Anwendung gelangt. Es ist dabei im Einzelfall eine Abwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse und dem Interesse an der Wahrheitsfindung vorzunehmen (BSK VStrR-HEIMGARTNER, Art. 47 N 34).

<sup>428</sup> Siehe Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG.

<sup>429</sup> DBG III-LOCHER, Art. 127 N 28; CR LIFD-ALTHAUS-HOURIET, Art. 127 N 42; Komm. DBG-ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 127 N 36; HK DBG-RICHNER *et al.*, Art. 127 N 28; ZWEIFEL *et al.*, §19 N 18.

<sup>430</sup> MARGIOTTA, 80 m.w.H.; BÜHLER, Erodierung, 619.

<sup>431</sup> ZULAUF, 668.

<sup>432</sup> Siehe Art. 186 DBG; gl.M. BEHNISCH, Amtshilfe, 772; BEUSCH/MALLA, 266; DUBS, Anachronismus, 102 f.; BÜHLER, Erodierung, 622.

trug als Vergehen ein, während sowohl die einfache als auch die schwere Steuerhinterziehung als Übertretungen eingestuft werden.<sup>433</sup> Zwischen der einfachen und schweren Steuerhinterziehung wurde bereits angemerkt, dass der gesetzliche Unterschied in der verfahrensrechtlichen Natur besteht.<sup>434</sup> Das Aufheben des Bankgeheimnisses aufgrund der Entscheidung, welches Steuerdelikt vorliegt, erscheint angesichts dieser Nuancen nach Ansicht der Autorin nicht schlüssig.

- 119 Gerade weil Steuerhinterziehung längst nicht mehr ein Randphänomen darstellt, ist eine wirksame Bekämpfung umso dringlicher.<sup>435</sup> Das heutige Abstellen auf die Sicherungsfunktion der Verrechnungssteuer als indirektes Indiz für das Ausmass der Steuerhinterziehung genügt hierfür nicht.<sup>436</sup> Der Lehre lassen sich keinerlei Argumente entnehmen, welche die Gesetzeslage *de lege lata* rechtfertigen.<sup>437</sup> Weshalb das Bankgeheimnis für die inländische Steuerbehörde zum Zwecke der Steuerhinterziehung nicht aufgeweicht werden kann, ist demnach rein politischer Natur; dies hat die Lancierung der Matter-Initiative als «Replik» zu den Revisionsvorhaben treffend aufgezeigt.<sup>438</sup> Damit wurde das Problem lediglich aufgeschoben und nicht gelöst.<sup>439</sup> Es erscheint aus Sicht der Autorin kaum nachvollziehbar, weshalb ausländischen Steuerbehörden in Fällen von Steuerhinterziehung ein erleichterter Zugang zu Informationen – und damit wirksamere Untersuchungsmittel – eingeräumt wird als den inländischen Behörden.<sup>440</sup> In Anlehnung an die h.L. wäre es demnach begrüssenswert, auch für «einfache» Steuerhinterziehungen i.S.v. Art. 175 DBG die Durchbrechung des Bankgeheimnisses vorzusehen.<sup>441</sup> Somit könnte eine entsprechende Gesetzesänderung wie folgt ausgestaltet sein:

---

<sup>433</sup> Gemäss BÜHLER, Erodierung, 622, wird die Steuerhinterziehung in Industrieländern grundsätzlich als Vergehen eingestuft. Die Schweiz bildet hier mit ihrer Einordnung als blosse Übertretung eine Ausnahme im internationalen Vergleich. So wurde auch in der Motion HEINER eine Umqualifizierung des Steuerhinterziehungstatbestandes als Vergehen diskutiert – diese wurde jedoch abgelehnt (siehe Amtl. Bull. 2007, N 198).

<sup>434</sup> Vgl. bereits Rz. 52.

<sup>435</sup> Siehe Rz. 107.

<sup>436</sup> LOCHER, Bankgeheimnis, 351; BAUEN/ROUILLER, 116; BÜHLER, AIA, 10; ZULAUF, 674; siehe auch Glossar Steuerstrafrecht (unbekanntes Veröffentlichungsdatum) der ESTV, abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/die-estv/steuerstatistiken-estv/kennzahlen/kennzahlen-asu/glossar-asu.html>> (besucht am 1.5.2025).

<sup>437</sup> So bereits FUCHS, 296.

<sup>438</sup> Vgl. bereits Kap. VA.2.

<sup>439</sup> So bereits ehemaliger Bundesrat Ueli Maurer in der Debatte zum Verzicht auf die Revision des Steuerstrafrechts: «Damit ist aber die Frage betreffend Steuerbetrug/Steuerhinterziehung sicher nicht definitiv geregelt. Ich nehme an, das wird uns in einer anderen Form wieder beschäftigen» (Amtl. Bull. 2017, 957).

<sup>440</sup> Ähnlich DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 4a.

<sup>441</sup> TRECHSEL, 275; HOLENSTEIN, Reflexion, 17; FUCHS, 289; DBG III-LOCHER, Einführung zu Art. 174 ff., N 13; SUTER/REMUND/LUMENGO, 525; im Ergebnis auch BÜHLER, Erodierung, 630.

120 Art. 183 Abs. 1<sup>ter</sup> E-DBG oder Art. 183a E-DBG:

«Besteht der begründete Verdacht, dass eine Steuerhinterziehung im Sinne der Artikel 175-177 begangen wurde, so kann die Steuerbehörden zur Aufklärung des Sachverhalts auch Informationen einfordern, die dem Bankgeheimnis gemäss Artikel 47 des Bundesgesetzes über Banken und Sparkassen (BankG) unterliegen.»

b) Polizeiliche Vorführung

- 121 Für die Ermittlung des Sachverhalts und die Beurteilung der Schuld und Strafzumessung kommt der persönlichen Befragung des Beschuldigten eine bedeutsame Rolle zu.<sup>442</sup> Gerade der Ausgangssachverhalt hat aufgezeigt, dass im Falle eines nicht kooperativen Beschuldigten der ermittelnden Steuerbehörde *de lege lata* keinerlei Mittel zur Verfügung stehen, um dessen Erscheinen auf eine Vorladung zu erzwingen.<sup>443</sup>
- 122 Die polizeiliche Vorführung ist dem Steuerstrafrecht jedoch nicht fremd: Aufgrund der Verweisung auf die StPO im Verfahren wegen Steuerbetrugs besteht die Möglichkeit, dass eine unentschuldigte Verspätung oder unentschuldigtes vollständiges Ausbleiben vermögens- und strafrechtlicher oder disziplinarischer Konsequenzen nach sich ziehen kann.<sup>444</sup> In Frage kommt die Ordnungsbusse nach Art. 64 StPO oder die polizeiliche Vorführung nach Art. 207 ff. StPO.<sup>445</sup> Noch etwas strenger wird die Situation im Falle einer schweren Steuerhinterziehung gehandhabt: Hier führt ein unentschuldigtes Fernbleiben direkt zu einer polizeiliche Vorführung und zusätzlich können die Kosten dem Beschuldigten, welche durch sein Ausbleiben entstanden sind, auferlegt werden.<sup>446</sup>
- 123 Auch Übertretungsstraßenbehörden können eine polizeiliche Vorführung anordnen, haben dabei das Verhältnismässigkeitsgebot zu beachten, da diese Massnahme in ihrer Wirkung kurzfristig einem Freiheitsentzug gleichkommt.<sup>447</sup> Nach Ansicht der Autorin ist besonders bemerklich, dass die Ordnungsbusse i.S.v. Art. 64 StPO bereits in einer ähnlichen Form schon im ordentlichen Veranlagungsverfahren in Erscheinung: Wer dort eine Verfahrenspflicht verletzt, wird nach erfolgloser Mahnung gemäss

---

<sup>442</sup> Vgl. bereits Rz. 57.

<sup>443</sup> Vgl. Kap. IVB.2.

<sup>444</sup> BSK StPO-ARQUINT, Art. 205 N 8.

<sup>445</sup> Siehe Art. 205 Abs. 4 StPO.

<sup>446</sup> Art. 42 Abs. 2 und 3 VStrR.

<sup>447</sup> In Betracht kommt dabei lediglich die Anwendung von Art. 207 Abs. 1 *lit.* a und b StPO, da *lit.* c und d ausschliesslich auf Vergehen und Verbrechen anwendbar sind (CR CPP-CHATTON/GROZ, Art. 207 N 32; BSK BV-MOOR/HENAUER/RÜEGGER, Art. 207 N 8; BSK StPO-ARQUINT, Art. 205 N 8). Betreffend des Verhältnismässigkeitsgebots tangiert die polizeiliche Vorführung konventionsrechtliche und verfassungsmässige Rechte, siehe dazu *in concreto* CR CPP-CHATTON/DROZ, Art. 207 N 7; SK StPO-WEDER, Art. 207 N 3; BSK BV-MOOR/HENAUER/RÜEGGER, Art. 207 N 3.

Art. 174 DBG sanktioniert.<sup>448</sup> Während eine solche Bestrafung im Steuerhinterziehungsverfahren gerade wegen des geltenden Selbstbelastungsverbots nicht möglich ist, erscheint das Verhängen einer Ordnungsbusse bei unentschuldigtem Ausbleiben dennoch gerechtfertigt – zumal der Beschuldigte auch im ordentlichen Strafverfahren gewisse Zwangsmassnahmen zu dulden hat und einer Erscheinungspflicht unterliegt.<sup>449</sup> Die Einführung einer Ordnungsbusse wegen unentschuldigtem Ausbleiben wäre gemäss der hier vertretenen Ansicht nicht nur die spiegelbildliche Entsprechung zu Art. 174 DBG und würde damit der Verweisungsnorm nach Art. 182 Abs. 3 DBG Rechnung tragen. Sie würde auch ein effizientes Mittel darstellen, um den dem Steuerhinterziehungsverfahren zugrundeliegenden Sachverhalt effektiv zu ermitteln. Zeigt diese Massnahme keine Wirkung, sollte – anstelle der Ermessensveranlagung, die im ordentlichen Veranlagungsverfahren den nächsten Schritt darstellt – unter strikter Wahrung des Verhältnismässigkeitsgebots eine polizeiliche Vorführung möglich sein. Ein entsprechender Gesetzesvorschlag würde wie folgt aussehen:

124 *Art. 183a E-DBG «Erscheinungspflicht und polizeiliche Vorführung»*

*Abs. 1: «Nach Einleitung des Steuerhinterziehungsverfahrens wird die beschuldigte Person schriftlich zu einer persönlichen Befragung vorgeladen. Sie ist auf die gesetzlichen Folgen des Ausbleibens hinzuweisen.»*

*Abs. 2: «Die beschuldigte Person hat der Vorladung Folge zu leisten. Bleibt die vorgeladene Person unentschuldig aus, kann mit einer Ordnungsbusse bestraft werden.»*

*Abs. 3: «Wer trotz Ordnungsbusse einer erneuten Vorladung von der Steuerbehörde unentschuldig nicht oder zu spät Folge leistet, kann überdies polizeilich vorgeführt werden.»*

---

<sup>448</sup> Siehe bereits Rz. 17.

<sup>449</sup> MEYER, Rz. 508; CR CPP-CHATTON/DROZ, Art. 205 N 1; SK StPO-WEDER, Art. 205 N 4; BSK StPO-ARQUINT, Art. 205 N 1; PK StPO-SCHMID/JOSITSCH, Art. 205 N 1.

## VI Erkenntnisse und Fazit

- 125 Die vorliegende Arbeit analysiert den Untersuchungsgrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren kritisch anhand von drei eingangs definierten Forschungsfragen. Im folgenden Kapitel werden die zentralen Erkenntnisse zusammengeführt und die Forschungsfragen abschliessend beantwortet. Anschliessend wird ein Fazit formuliert, das Impulse für die weitere Forschung geben soll.

### A. Beantwortung der Forschungsfragen

- 126 Die erste Forschungsfrage widmet sich der konkreten Ausgestaltung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren. Zu diesem Zweck wurde die Sachverhaltserstellung im ordentlichen Veranlagungsverfahren analysiert, die auf dem Zusammenspiel zwischen dem behördlichen Untersuchungsgrundsatz und der gesetzlichen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen – dem Kooperationsmodell – beruht. Dieses Modell dient kraft Gesetzesverweises nach Art. 182 Abs. 3 DBG als verfahrensrechtliche «Blaupause» für das Steuerhinterziehungsverfahren. Eine vorbehaltlose Übernahme steht jedoch dem Strafcharakter des Steuerhinterziehungsverfahrens entgegen; daher sind die Verfahrensvorschriften und -grundsätze des ordentlichen Veranlagungsverfahrens sinngemäss anzuwenden. Formal bleibt der Untersuchungsgrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren unangetastet und zeigt inhaltlich die gleiche Ausprägung wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren, während Art. 6 EMRK die Mitwirkungspflicht des Beschuldigten durch umfassende Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrechte ersetzt. Damit zerfällt das im Veranlagungsrecht bewährte Zusammenspiel von Vertrauen und Kontrolle – das Kooperationsmodell mutiert zum Konfrontationsmodell.
- 127 In der Folge wendete sich die Arbeit der zweiten Forschungsfrage zu, welche die verfahrensrechtlichen Schwächen im Untersuchungsgrundsatz im Steuerhinterziehungsverfahren aufgrund der Verweisungsnorm aufzeigen soll. Dies erfolgte anhand eines fiktiven Sachverhalts, in der Simona als Steuerpflichtige zunächst das ordentliche Veranlagungsverfahren sowie das Nachsteuerverfahren und anschliessend als Beschuldigte das Steuerhinterziehungsverfahren durchläuft. Die Vergleichsanalyse verdeutlicht, dass sich verschiedene Herausforderungen in der praktischen Anwendung des Untersuchungsgrundsatzes ergeben. Nicht nur erschwert die Zuständigkeitsregelung eine effektive Ahndung der Steuerhinterziehung, sondern bleibt auch die Steuerbehörde faktisch «entwaffnet», wenn die Beschuldigte schweigt – eine prozessuale Asymmetrie entsteht.
- 128 Aufbauend auf der Feststellung dieser asymmetrischen Verfahrenslage zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen untersucht die dritte und letzte Forschungsfrage mögliche Ansätze zur effektiven Durchsetzung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren. Hierfür wird ein Blick in die Gesetzgebungshistorie geworfen und bisherige Reformbestrebungen analysiert. Bereits früh wurde erkannt, dass der Steuerbehörde zu wenige Untersuchungsmittel zur Verfügung stehen, um Steu-

erhinterziehungsverfahren wirksam zu ahnden; im Vergleich zur Verfolgung anderer Steuerstraftatbestände sind ihre Mittel deutlich eingeschränkter. Dennoch scheitern alle politischen Versuche, die Untersuchungsmittel im Steuerhinterziehungsverfahren auszubauen: Insbesondere das Bankgeheimnis erwies sich als unüberwindbare Hürde, die Reformdiskussionen zum Erliegen brachte und seitdem nicht wieder aufgenommen wurde. Ein Erfolg zeigte sich einzig beim Ausbau der Beschuldigtenrechte. Das Resultat ist demnach ein einseitiger Fortschritt, der die Verfahrensasymmetrie sogar vergrössert, statt diese zu verringern.

- 129 Steuerhinterziehung ist längst kein Randphänomen mehr. Globalisierung und Digitalisierung fördern und schaffen neue Formen der Steuerhinterziehung und vereinfachen bestehende Vorgehensweisen, so dass die Möglichkeit einer effektiven Verfolgung zunehmend an Bedeutung gewinnt. Denn die damit einhergehende Gefahr der sinkenden Entdeckungswahrscheinlichkeit könnte die Anreize zur Steuerhinterziehung weiter erhöhen. Vor diesem Hintergrund knüpft die vorliegende Arbeit an bestehende Reformbestrebungen an und entwickelt deren Ansätze weiter. Ein zentraler Vorschlag bildet die Neuordnung der Zuständigkeitsregelung durch Übertragung des Steuerhinterziehungsverfahrens entweder auf die ordentlichen Strafbehörde (nach Vorschriften der StPO) oder die ASU (nach Vorschriften des VStrR). Diese Neuverteilung der Zuständigkeit würde ermöglichen, dass die Steuerhinterziehung mit einem erweiterten Instrumentarium an Untersuchungs- und Zwangsmitteln verfolgt werden würde. Darüber hinaus wurde eine gesetzliche Erweiterung von Untersuchungsmitteln im DBG geprüft: Dazu zählen die Lockerung des Bankgeheimnisses auch für inländische Steuerbehörden sowie die Möglichkeit, bei Nichtbefolgen einer Vorladung eine Ordnungsbusse zu verhängen, oder im Einzelfall eine polizeiliche Vorführung anzuordnen. Hierzu wurden auch konkrete Gesetzesvorschläge als Impulse für eine zeitgemässe Weiterentwicklung präsentiert.

## B. Fazit

- 130 Das Steuerhinterziehungsverfahren bewegt sich in einem Spannungsfeld zwischen dem auf Vertrauen basierenden Kooperationsmodell des ordentlichen Veranlagungsverfahrens und einem durch Misstrauen gekennzeichneten Konfrontationsmodell. Dies wird insbesondere im Untersuchungsgrundsatz deutlich, welcher zwar administrativ geprägt ist, jedoch auf die strafrechtliche Wirklichkeit trifft. Insbesondere in den politischen Diskussionen wurde dieses Problem als mehr Schein als Sein abgetan – aus Sicht des Untersuchungsgrundsatzes war kein Zeitabschnitt reif genug für jene Veränderungen, die eine solche Verfahrensasymmetrie beseitigt hätten. Ohne eine Anpassung droht der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Konfrontationsmodell zu unterliegen, während das Ausmass der Steuerhinterziehungen aufgrund der geringer werdenden Entdeckungswahrscheinlichkeit an Überhand gewinnen kann. Mit anderen Worten droht das Steuerhinterziehungsverfahren zu einem «Papiertiger» zu werden, da es die notwendige abschreckende Wirkung verfehlt. Im Zuge dessen droht auch das Vertrauensverhältnis zwischen Bürger und Staat ausgehöhlt zu werden.

- 131 Damit drängt sich eine zeitgemässe Anpassung des Untersuchungsgrundsatzes im Steuerhinterziehungsverfahren auf. Bevor die Politik den nächsten Anlauf nimmt, sollten empirischer Untersuchungen bei den kantonalen Steuerbehörden Aufschluss darüber geben, welche Untersuchungsmittel tatsächlich benötigt werden und welche Ressourcen dafür zur Verfügung stehen. Besonderes Augenmerk sollte dabei auf die Frage gelegt werden, welche Rolle eine weitere Lockerung des Bankgeheimnisses für die Effektivität der Verfolgung von Steuerhinterziehungen spielt. Eines ist jedoch gewiss: Je stärker der nationale oder internationale Druck wächst, desto weniger wird sich der Gesetzgeber leisten können, die bestehende Verfahrensasymmetrie zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörde im Steuerhinterziehungsverfahren zu ignorieren – er muss handeln, wenn das Vertrauen nicht endgültig reissen soll.

## Eigenständigkeitserklärung

«Ich erkläre hiermit,

- dass ich die vorliegende Arbeit eigenständig verfasst habe,
- dass ich die Arbeit nur unter Verwendung der im Verzeichnis angegebenen Hilfsmittel verfasst habe;
- dass alle mit Hilfsmitteln erbrachten Teile der Arbeit deklariert wurden;
- dass ich bei der Nutzung von KI verantwortungsvoll mit dem Input wie auch mit dem Output umgegangen bin. Ich bestätige, dass ich somit nur öffentliche oder per Einwilligung freigegebene Daten eingelesen und sämtliche Resultate und/oder andere Formen von KI-Hilfeleistungen in verlangter Form überprüft, deklariert und nachvollziehbar referenziert habe und ich mir bewusst bin, dass ich die Verantwortung trage, falls es auch unbeabsichtigt zu fehlerhaften Inhalten, zu Verstössen gegen das Datenschutzrecht, Urheberrecht oder zu wissenschaftlichem Fehlverhalten (z.B. Plagiate) gekommen ist;
- dass ich sämtliche verwendeten Quellen erwähnt und gemäss gängigen wissenschaftlichen Zitierregeln korrekt zitiert habe;
- dass ich sämtliche immateriellen Rechte an von mir allfällig verwendeten Materialien wie Bilder oder Grafiken erworben habe oder dass diese Materialien von mir selbst erstellt wurden;
- dass das Thema, die Arbeit oder Teile davon nicht bereits Gegenstand eines Leistungsnachweises einer anderen Veranstaltung oder Kurses waren, sofern dies nicht ausdrücklich mit der Referentin oder dem Referenten im Voraus vereinbart wurde und in der Arbeit ausgewiesen wird;
- dass ich mir über die rechtlichen Bestimmungen zur Publikation und Weitergabe von Teilen oder der ganzen Arbeit bewusst bin und ich diese entsprechend einhalte;
- dass ich mir bewusst bin, dass meine Arbeit elektronisch auf Plagiate und auf Drittauthorschaft menschlichen oder technischen Ursprungs überprüft werden kann und ich hiermit der Universität St.Gallen laut Prüfungsordnung das Urheberrecht soweit einräume, wie es für die Verwaltungshandlungen notwendig ist;
- Dass ich mir bewusst bin, dass die Universität einen Verstoss gegen diese Eigenständigkeitserklärung verfolgt und dass daraus disziplinarische wie auch strafrechtliche Folgen resultieren können, welche zum Ausschluss von der Universität resp. zur Titelaberkennung führen können.»

Mit Einreichung der schriftlichen Arbeit stimme ich mit konkludentem Handeln zu, die Eigenständigkeitserklärung abzugeben, diese gelesen sowie verstanden zu haben und, dass sie der Wahrheit entspricht.

## Hilfsmittelverzeichnis

Hilfsmittel	Verwendung	Betroffene Stellen
ChatGPT	Inspiration zu Umformulierungen sowie Grammatikkontrolle	Punktuell in der Arbeit
DeepL	Übersetzung von fremdsprachigen Textpassagen zur Sicherstellung des korrekten Verständnisses und als Paraphrasierungsinspiration	Punktuell in der Arbeit
Excel	Literaturübersicht	Ganze Arbeit
Google Scholar	Quellenrecherche	Ganze Arbeit
Privates Lektorat	Rechtschreibkorrektur	Ganze Arbeit
Legalis	Quellenrecherche	Ganze Arbeit
Swisscovery	Quellenrecherche	Ganze Arbeit
Swisslex (Lexcampus)	Quellenrecherche	Ganze Arbeit
Word	Textverarbeitung	Ganze Arbeit