

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Letzte Änderung: 18.05.2026

PDF erstellt am: 05.10.2026



ONLINEKOMMENTAR
DER FREI ZUGÄNLICHE
RECHTSKOMMENTAR

INHALTSVERZEICHNIS

Art. 10 DBG.....	5
Art. 11 DBG	21
Art. 174 DBG	29

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 10 DBG

Eine Kommentierung von Nicolas Grieder / Peter Hongler

ZITIERVORSCHLAG

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (Hrsg.), Onlinekommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Kurzzitat: OK-Grieder/Hongler, Art. 10 DBG N. XXX.

Art. 10 Erbgemeinschaften, Gesellschaften und kollektive Kapitalanlagen

¹ Das Einkommen von Erbgemeinschaften wird den einzelnen Erben, das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet.

² Das Einkommen der kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG) wird den Anlegern anteilmässig zugerechnet; ausgenommen hievon sind die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

GLIEDERUNG

I. Übersicht	7
II. Zu Art. 10 Abs. 1 DBG	7
A. Einleitung	7
1. Vorbemerkungen	7
2. Bedeutung für die Steuerharmonisierung	7
B. Erfasste Personengemeinschaften	8
1. Gesetzlich explizit genannte Personengemeinschaften	8
2. Steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümer	9
3. Ausländische Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit und ohne Steuerpflicht in der Schweiz	9
C. Regelung und Umfang der Zurechnung	10
1. Grundsätze der Zurechnung	10
a. Im Allgemeinen	10
b. Bei Erbengemeinschaften	10
c. Bei Personengesellschaften	11
2. Umfang der Zurechnung	11
a. Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Teilhaber von Personengesellschaften	12
b. Zum Anteil von Erbengemeinschaften	12
D. Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 10 Abs. 1 DBG?	13
1. Ausgangslage	13
2. Beschränkung auf einfache Gesellschaften mit Einkommenserzielungsabsicht	13
III. Zu Art. 10 Abs. 2 DBG	14
A. Einleitung	14
1. Grundsatz	14
2. Steuerharmonisierung	14
3. Entwicklung und gesetzgeberische Leitidee	15
B. Erfasste kollektive Kapitalanlagen und Grundsatz der Transparenz	16
1. Kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG	16
a. Ausnahmen	16
b. Steuersystematisches Spannungsverhältnis	17
2. Ausländische kollektive Kapitalanlagen und Gleichstellung	17
C. Abgrenzung zur materiellen Steuerbarkeit: Art. 10 Abs. 2 DBG als Zurechnungsnorm	18
Literaturverzeichnis	19
Materialienverzeichnis	20

I. ÜBERSICHT

Art. 10 DBG¹ ist in materieller Hinsicht als reine Zurechnungsnorm konzipiert. 1
 Abs. 1 statuiert die anteilmässige Zurechnung des Einkommens beispielhaft 2
 aufgezählter Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit. Demnach
 ist das Einkommen von Erbgemeinschaften anteilmässig den Erben sowie
 dasjenige von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und
 Kommanditgesellschaften anteilmässig den Teilhabern zuzurechnen.

Abs. 2 statuiert ebenfalls die anteilmässige Zurechnung des Einkommens von 2
 kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem KAG², beschränkt diese jedoch
 ausdrücklich nur auf kollektive Kapitalanlagen ohne direkten Grundbesitz.

II. ZU ART. 10 ABS. 1 DBG

A. Einleitung

1. Vorbemerkungen

Die vom DBG erfassten Steuern (Einkommen- und Gewinnsteuer) werden 3
 nach Art. 1 DBG bei natürlichen und juristischen Personen erhoben.
 Inländische Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind
 demgegenüber grundsätzlich nicht bundessteuerpflichtig.³ Diese werden nach
 Art. 10 DBG «transparent» besteuert. Das Einkommen aus solchen
 Personengemeinschaften wird für die Zwecke der Einkommenssteuer den
 einzelnen dahinterstehenden Beteiligten – also den jeweiligen Erben bzw.
 den Gesellschaftern – im Verhältnis ihrer Anteile zugerechnet.⁴

2. Bedeutung für die Steuerharmonisierung

Eine vergleichbare Regelung zur transparenten Besteuerung von 4
 Personengemeinschaften – wie es Art. 10 DBG vorsieht – fehlt dagegen im

1. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (SR 642.11; nachfolgend: DBG).
 2. Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23.6.2006 (SR 951.31; nachfolgend: KAG).
 3. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1; BGer 2C_664/2013, 2C_665/2013 vom 28.4.2014, E. 5.1.

StHG^{5,6} Aus dem Umkehrschluss von Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung⁷ lässt sich jedoch ableiten, dass eine intransparente Besteuerung inländischer Personengesellschaften – also deren Behandlung als juristische Person – harmonisierungswidrig wäre. Entsprechend orientieren sich sämtliche Kantone am Modell der direkten Bundessteuer.⁸ Die Ausführungen für Art. 10 Abs. 1 DBG sind daher grundsätzlich auch für die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern anwendbar.

B. Erfasste Personengemeinschaften

1. Gesetzlich explizit genannte Personengemeinschaften

- 5 In Art. 10 Abs. 1 DBG werden namentlich die Erbengemeinschaft, die einfache Gesellschaft sowie die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft genannt. Letztere werden somit – zuweilen nicht vollständig⁹ – transparent behandelt, obwohl sie zivilrechtlich unter eigener Firma nach aussen als Einheit auftreten können.¹⁰ Bezüglich der genannten Personengemeinschaften ist auf die zivilrechtliche Definition ebendieser zurückzugreifen.¹¹ Sofern es sich aus zivilrechtlicher Sicht um eine der genannten Personengemeinschaften handelt, ist diese Qualifikation auch für die vorliegend zu betrachtende Steuernorm massgebend. Es handelt sich somit um eine Norm mit zivilrechtlichem Anknüpfungspunkt. Eine AG oder eine GmbH fällt bspw. nicht unter Art. 10 Abs. 1 DBG, auch wenn sie im Einzelfall Elemente einer der genannten Personengesamtheiten aufweist.

4. BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 2.3; BGer 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25.4.2017, E. 5.4; BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, E. 5.4. Zu den Personengesellschaften vgl. Simonek, § 2 N. 5.

5. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (SR 642.14; nachfolgend: StHG).

6. Simonek, § 2 N. 7.

7. Vgl. jedoch mit vorrangigem Bezug auf die Erbengemeinschaften Cavelti/Behnisch, Art. 129 BV N. 31 al. 3.

8. Vgl. hierzu mit weiteren Details Simonek, § 2 N. 7.

9. Vgl. dazu die Ausführungen in N. 15.

10. Vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1.

11. Vgl. bspw. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Locher, Art. 10 DBG N. 12 ff.; von Ah, S. 42.

2. Steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümer

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts haben die einzelnen Stockwerkeigentümer – und nicht die Gemeinschaft – ihren Anteil am Ertrag und Vermögen des Erneuerungsfonds zu deklarieren und zu versteuern.¹² Damit erscheint eine steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümergeinschaft, obwohl sie nicht ausdrücklich in Art. 10 Abs. 1 DBG genannt wird und keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt¹³, gerechtfertigt.¹⁴ Diese steuerliche Behandlung gilt unabhängig davon, ob die Stockwerkeigentümerschaft als (einfache) Gesellschaft qualifiziert oder nicht.¹⁵

3. Ausländische Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit und ohne Steuerpflicht in der Schweiz

Bei ausländischen Entitäten ist wie folgt vorzugehen: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob für Steuerzwecke eine juristische Person vorliegt, die nicht transparent zu behandeln ist. Hierzu ist auf Art. 49 Abs. 3 DBG zu verweisen, wonach zwingend eine Vergleichbarkeitsprüfung vorzunehmen ist.¹⁶

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen von Art. 11 DBG erfüllt sind und infolgedessen eine ausländische Personengesamtheit als gewinnsteuerpflichtiges Unternehmen zu behandeln ist (sog. Kooperationsfiktion).¹⁷ Falls die Voraussetzungen von Art. 11 DBG nicht erfüllt sind¹⁸, erfolgt eine Zurechnung an die Gesellschafter, sofern die ausländische Entität vergleichbar ist mit einer der in Art. 10 DBG genannten Entitäten.

Zwar spricht Art. 49 Abs. 3 DBG nur von juristischen Personen («den inländischen juristischen Personen gleichgestellt»). Allerdings ist e contrario davon auszugehen, dass wenn eine ausländische Entität nicht mit einer

12. BGE 125 II 348, E. 4; BGE 150 II 20, E. 4.4 f.; BGer 2P.126/1998 vom 27.1.2000, E. 3a/bb.

13. Vgl. BGE 125 II 348, E. 2; BGE 142 III 551, E. 2.2; BGE 145 III 121, E. 4.3.3.

14. Vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1.

15. Die Untergemeinschaft der Stockwerkeigentümer kann, muss aber nicht zwangsläufig als (einfache) Gesellschaft qualifiziert werden vgl. diesbezüglich ausführlich Leuthardt, N. 166 ff.

16. Vgl. die bundesgerichtliche Praxis hierzu in BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 3.1 m.w.H. sowie ferner Hugues, Art. 10 DBG N. 4.

17. Vgl. hierzu Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. 9.

18. Vgl. hierzu weiterführend Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. 2 f.

juristischen Person vergleichbar ist, die Entität unter Art. 10 DBG fällt, sofern sie mit den darin aufgeführten Entitäten vergleichbar ist.¹⁹

C. Regelung und Umfang der Zurechnung

1. Grundsätze der Zurechnung

a. Im Allgemeinen

- 8 Gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG wird das Einkommen aus den betreffenden Personengemeinschaften den einzelnen Beteiligten – also den jeweiligen Erben oder Gesellschaftern – im Umfang ihrer Anteile zugerechnet. Massgebend für die Beteiligungsquoten sind dabei die zivilrechtlichen Verhältnisse.²⁰

b. Bei Erbengemeinschaften

- 9 Bei Erbengemeinschaften richten sich die Anteile nach den gesetzlichen oder testamentarischen Erbteilen.²¹ Es kommt nicht zu einer Zuteilung einzelner Erbschaftsgegenstände, da die Erben den Nachlass gemäss Art. 560 Abs. 1 ZGB²² von Gesetzes wegen als Ganzes erwerben. Dies kann bspw. auch Nachsteuern betreffen.²³
- 10 Bei Erbengemeinschaften kann sich in der Praxis das Problem stellen, dass die Erben nicht oder nur teilweise bekannt sind oder die Erbquoten mangels geklärter Erbfolge bestritten werden. Art. 10 Abs. 1 DBG enthält für diese Konstellationen keine ausdrückliche Regelung.²⁴
- 11 Naheliegend wäre einerseits, vorläufig auf eine Besteuerung zu verzichten, weil der Nachlass keinem eindeutig bestimmbareren Steuersubjekt zugerechnet werden kann und die Erbengemeinschaft an sich kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt. Andererseits kennen einzelne Kantone eine

19. Vgl. ähnlich auch Locher/Giger/Pedroli, Art. 49 DBG N. 22.

20. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Hugues, Art. 10 DBG N. 2 f.; Stocker/Schmid, N. 1.

21. BGer 2C_1120/2014 vom 25.5.2016, E. 5.3; Locher, Art. 10 DBG N. 8; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2.

22. Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210; nachfolgend: ZGB).

23. BGer 2C_46/2008, 2C_47/2008, 2C_48/2008, 2C_55/2008 vom 18.12.2008, E. 2.3.1.

24. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 6; Reich, § 11 N. 13.

pragmatische Zwischenlösung. Solange die Ungewissheit andauert, wird die Erbengemeinschaft als Ganzes besteuert, allerdings weiterhin nach den Regeln für natürliche Personen.²⁵ Auf Bundesebene fehlt für eine Besteuerung der Erbengemeinschaft als solcher die formell-gesetzliche Grundlage, solange der Erbenkreis oder die Quoten nicht feststehen.²⁶

c. Bei Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften (insb. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften mit kaufmännischem Betrieb²⁷) richtet sich die Zurechnung nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Fehlen solche, ist der Anteil nach den einschlägigen dispositiven gesetzlichen Regeln zu bestimmen.²⁸

Ist eine juristische Person an einer Personengesellschaft beteiligt, werden ihr Gewinn und Vermögen der Gesellschaft anteilmässig zugerechnet. Diese Zurechnung bewirkt, dass die entsprechenden Beträge bei der juristischen Person der Gewinnsteuer unterliegen.²⁹

2. Umfang der Zurechnung

Art. 10 DBG regelt damit lediglich die Frage, wer Steuersubjekt ist. Es ist der Regelung aber nicht zu entnehmen, welche Einkünfte steuerbar sind. Ob und in welchem Umfang ein Einkommen steuerbar ist, bestimmt sich vielmehr nach den allgemeinen Vorschriften – insb. nach dem Zweiten Titel des DBG – über die Einkommenssteuer.³⁰

25. Vgl. bspw. für den Kanton Aargau § 10 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15.12.1998 (StG/AG; SAR 651.100); für den Kanton Appenzell Ausserrhoden Art. 12 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21.5.2000 (StG/AR; bGS 621.11); für den Kanton Appenzell Innerrhoden Art. 14 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25.4.1999 (StG/AI; GS 640.000); für den Kanton Glarus Art. 9 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Glarus vom 7.5.2000 (StG/GL; GS VI C/1/1); für den Kanton St.Gallen Art. 22 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons St.Gallen vom 9.4.1998 (StG/SG; sGS 811.1). Vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 10.

26. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 10. Mit entsprechender Kritik zu dieser Praxis vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 6.

27. Vgl. zum Begriff des kaufmännischen Betriebs Forstmoser/Meier-Hayoz, § 4 N. 39.

28. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Stocker/Schmid, N. 1. Vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 26, insb. zur Frage, falls keine betriebliche Begründung der Aufteilung vorliegt.

29. Simonek, § 2 N. 5.

30. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Hugues, Art. 10 DBG N. 2.

a. Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Teilhaber von Personengesellschaften

- 15 Als steuerpflichtiges Einkommen aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind nach der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel sämtliche Einkünfte, die steuerlich als Einkommen zu qualifizieren sind und welche dem einzelnen Teilhaber zufließen, zu verstehen.³¹ Bevor jedoch der von der Gesellschaft erzielte Gewinn auf die Gesellschafter verteilt werden kann, muss dieser zuerst ermittelt werden. Es handelt sich letztlich um ein zweistufiges Verfahren.³² Damit zeigt sich, dass Personengesellschaften – zumindest Kollektiv- und Kommanditgesellschaften – nicht in jeder Hinsicht vollständig transparent behandelt werden.³³
- 16 Für Personenunternehmen mit ordnungsgemässer Buchführung finden bei der Ermittlung des steuerbaren Unternehmensgewinns grundsätzlich dieselben Regeln wie für Kapitalgesellschaften Anwendung.³⁴ Führt ein Personenunternehmen hingegen keine kaufmännische Buchhaltung, sind lediglich einzelne, punktuelle Abweichungen zu berücksichtigen.³⁵ Eine Pflicht zur Buchführung besteht nach Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR³⁶, wenn eine Personengesellschaft einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 erzielt.

b. Zum Anteil von Erbengemeinschaften

- 17 Die massgebenden Anteile richten sich nach den gesetzlichen oder testamentarisch festgelegten Erbquoten.³⁷ Ein güterrechtlicher Anteil ist dabei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht einzubeziehen.³⁸ Die erbrechtlichen Ansprüche bestehen unabhängig davon, ob die berechtigten Personen bereits bekannt sind.

31. Art. 16 Abs. 1 DBG. Vgl. dazu Hugues, Art. 10 DBG N. 3 sowie Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 10 Nr. 1, Ziff. 3.3.2.

32. Simonek, § 2 N. 14; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2.

33. Locher, Art. 10 DBG N. 11 m.w.H; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 20.

34. BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, E. 4.2; Simonek, § 2 N. 15.

35. Simonek, § 2 N. 15.

36. Bundesgesetz vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220; nachfolgend: OR).

37. Locher, Art. 10 DBG N. 8.

38. BGer 2C_1120/2014, 2C_1121/2014 vom 25.5.2016, E. 5.3.

D. Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 10 Abs. 1 DBG?

1. Ausgangslage

Zur Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBG bedarf es der Realisierung von 18 Einkommen durch die genannten Personengemeinschaften. Die Frage nach der Realisierung von Einkommen ist demnach in Bezug auf Art. 10 Abs. 1 DBG insofern vorgelagert, als mit Art. 10 Abs. 1 DBG nur die Zurechnung der Steuerfaktoren normiert wird. Wird dagegen von den – grundsätzlich transparent besteuerten – Personengemeinschaften kein Einkommen realisiert, kann dieses auch nicht für die Zwecke des Steuerrechts herangezogen werden. Die Personengemeinschaft bleibt unter diesen Umständen, zumindest aus steuerrechtlicher Sicht, unbeachtlich. Wenig umstritten ist in der Anwendungspraxis die Behandlung der kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaft. Grundsätzlich fällt jede kaufmännische Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft i.S.v. Art. 552 bzw. 594 OR aufgrund der begriffsnotwendigen Voraussetzung zur Führung eines kaufmännischen Betriebs in den Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 1 DBG. Vorbehalten bleiben Sonderfragen beim Vergleich zu ausländischen Entitäten. Komplexer ist jedoch die Behandlung von einfachen Gesellschaften nach Art. 533 OR. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

2. Beschränkung auf einfache Gesellschaften mit Einkommenserzielungsabsicht

Nach der hier vertretenen Auffassung erfasst Art. 10 Abs. 1 DBG nicht jede aus 19 zivilrechtlicher Sicht zu qualifizierende einfache Gesellschaft. Entscheidend ist vielmehr, ob die Gemeinschaft auf die gemeinsame Erzielung steuerbaren Einkommens ausgerichtet ist und ob dieses Einkommen Ergebnis eines koordinierten Handelns der beteiligten Gesellschafter ist.³⁹

Für die Anwendbarkeit von Art. 10 Abs. 1 DBG genügt daher nicht jede Form 20 der Zusammenarbeit. Erforderlich ist ein planmässiges, auf Einkommenserzielung gerichtetes Zusammenwirken. Tätigkeiten, die primär der privaten Lebensführung dienen oder bloss unterstützenden

39. Vgl. diesbezüglich ausführlich im Hinblick auf das Konkubinatsverhältnis Grieder/Hongler/Lorenz, S. 239 f.

Nebencharakter haben, erfüllen diese Voraussetzung nicht. Diese Abgrenzung ist deshalb bedeutsam, weil die einfache Gesellschaft zivilrechtlich grundsätzlich jeden rechtlich zulässigen Zweck verfolgen kann.⁴⁰

- 21 Zudem erscheint die propagierte Einschränkung des Anwendungsbereichs auch aufgrund der Art. 10 Abs. 1 DBG zugrunde liegenden ratio legis sachgerecht. Art. 10 Abs. 1 DBG bezweckt namentlich die transparente Zurechnung von Einkommen auf die beteiligten Gesellschafter. Bei rein konsumtiven oder privat motivierten Gesellschaftszwecken fehlt es bereits am zurechenbaren Steuergegenstand.⁴¹
- 22 Diese Sichtweise deckt sich zudem mit vergleichbaren Konzepten ausländischer Rechtsordnungen, die für die steuerliche Anerkennung personengesellschaftlicher Strukturen eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzen.⁴²

III. ZU ART. 10 ABS. 2 DBG

A. Einleitung

1. Grundsatz

- 23 Nach Art. 10 Abs. 2 DBG wird das Einkommen von kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem KAG den Anlegern anteilmässig zugerechnet. Damit wird – analog der Bestimmung von Abs. 1 – auch für die kollektive Kapitalanlage das Transparenzprinzip statuiert. Ausgenommen von dieser Regelung sind jedoch kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF).⁴³

2. Steuerharmonisierung

- 24 Anders als für Art. 10 Abs. 1 DBG findet sich die Statuierung der anteilmässigen Zurechnung für kollektive Kapitalanlagen des KAG i.S. des hier zu kommentierenden Abs. 2 auch im StHG – namentlich in Art. 7 Abs. 3

40. Vgl. Grieder/Hongler/Lorenz, S. 240.

41. Vgl. Grieder/Hongler/Lorenz, S. 240.

42. So verlangt etwa das deutsche Einkommensteuerrecht für die steuerliche Anerkennung von Personengesellschaften eine Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 des deutschen Einkommensteuergesetzes [EStG]).

43. Vgl. BGE 151 II 418, E. 4.1.

StHG –, und ist damit für die Kantone verbindlich. Allerdings ist der Wortlaut nicht deckungsgleich. Die harmonisierungsrechtliche Bestimmung sieht vor, dass Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nur steuerbar sind, soweit die Gesamterträge diejenigen aus direktem Grundbesitz übersteigen. Der entsprechende Hinweis findet sich im DBG nicht in Art. 10 Abs. 2, sondern in Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG. Im Ergebnis ergibt sich materiell jedoch keine Divergenz.

3. Entwicklung und gesetzgeberische Leitidee

Für die Auslegung der vorliegenden Norm ist allen voran der direkte Verweis auf das KAG zentral. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass mit dem Erlass des KAG gleichzeitig auch Art. 10 Abs. 2 DBG eingeführt wurde.⁴⁴

Mit dem Inkrafttreten des KAG und der gleichzeitigen Einführung von Art. 10 Abs. 2 DBG, sollte durch den entsprechenden Verweis der DBG-Bestimmung auf das KAG die systematische Steuerbefreiung von vertraglichen Anlagefonds unter dem ausser Kraft gesetzten AFG⁴⁵ weitergeführt werden.⁴⁶

Dies ist insb. von Bedeutung, als die SICAV steuerlich – trotz ihrer Qualifikation als juristische Person – wie vertragliche Anlagefonds behandelt und damit grundsätzlich transparent besteuert wird. Anders als beim vertraglichen Anlagefonds lässt sich diese Transparenz bei der SICAV jedoch nicht über eine Treuhandkonstruktion begründen, sondern beruht im Kern auf dem Grundsatz «*same business, same rules*»⁴⁷. Ohne die entsprechende Anpassung der steuerrechtlichen Grundlagen wäre die SICAV systematisch vielmehr wie eine Aktiengesellschaft zu besteuern.⁴⁸ Eine konsequente und verlässliche steuerliche Gleichbehandlung der kollektiven Kapitalanlagen – mit Ausnahme der SICAF – bildete nach der Botschaft des Bundesrates die grundlegende Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit und Akzeptanz des Systems. Wäre dieser Grundsatz aufgeweicht oder in Frage gestellt worden, bestand das Risiko, dass die neu geschaffenen Anlageformen in der Praxis kaum genutzt würden und die gesetzgeberische Reform ihre Wirkung verfehlte.⁴⁹

44. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7.

45. Bundesgesetz über die Anlagefonds vom 18.3.1994 (aAFG; AS 1995 1256).

46. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7; Locher, Art. 10 DBG N. 23.

47. Hess, N. 140.

48. Hess, N. 140.

B. Erfasste kollektive Kapitalanlagen und Grundsatz der Transparenz

1. Kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG

- 28 Art. 10 Abs. 2 DBG trägt dem aufsichtsrechtlichen Konzept des KAG Rechnung. Kollektive Kapitalanlagen sind nach Art. 7 Abs. 1 KAG Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden. Diese können nach Art. 7 Abs. 2 KAG als offene oder geschlossene kollektive Kapitalanlagen ausgestaltet sein.⁵⁰
- 29 Die transparente Besteuerung gemäss Art. 10 Abs. 2 DBG wird nach der Verwaltungspraxis insb. für den vertraglichen Anlagefonds, die inländische SICAV als Investmentgesellschaft mit variablem Kapital sowie die KGK als Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen angeordnet.⁵¹

a. Ausnahmen

- 30 Von diesem Grundsatz sieht Art. 10 Abs. 2 DBG jedoch zwei bedeutsame Ausnahmen vor. Zum einen betrifft dies die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz i.S.v. Art. 58 KAG. Diese werden den übrigen juristischen Personen gemäss Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG gleichgestellt. Die Besteuerung erfolgt damit nicht ausschliesslich auf Ebene der Anleger, sondern im System der Gewinnsteuer. Zum anderen unterliegt die SICAF gemäss Art. 110 KAG als Investmentgesellschaft mit festem Kapital als Aktiengesellschaft i.S.v. Art. 620 ff. OR der ordentlichen Gewinnbesteuerung als Kapitalgesellschaft.⁵²
- 31 Gerade im Vergleich zur SICAV tritt damit die Besonderheit von Art. 10 Abs. 2 DBG deutlich hervor. Obwohl die SICAV als juristische Person über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt und ohne Spezialnorm grundsätzlich gewinnsteuerpflichtig wäre, wird sie – anders als die SICAF – steuerlich transparent behandelt. Diese Freistellung ist somit nicht zivilrechtlich vorgegeben, sondern Ausdruck einer bewussten steuerpolitischen

49. Botschaft KAG, S. 6429.

50. Vgl. Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

51. KS 25 ESTV, Ziff. 3.1.

52. Vgl. Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG sowie Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

Entscheidung zur Sicherung einer wettbewerbsfähigen Fonds- und Kollektivanlagenordnung.⁵³

b. Steuersystematisches Spannungsverhältnis

Allerdings stehen Art. 10 Abs. 2 DBG und damit verbunden auch Art. 7 Abs. 3 StHG in einem gewissen Spannungsverhältnis zu Art. 49 Abs. 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG. Erstere Bestimmungen sehen vor, dass das Einkommen kollektiver Kapitalanlagen nach dem KAG – und damit dem Wortlaut nach auch jenes der SICAF – den Anlegerinnen und Anlegern anteilmässig zugerechnet wird. Ausdrücklich ausgenommen sind dabei lediglich kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

Konsequenterweise hätte der Steuergesetzgeber Art. 10 Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 3 StHG anpassen müssen, zumal die SICAF nicht auf Anlagen in Grundstücke beschränkt ist, sondern auch in andere Vermögenswerte investieren kann. Naheliegend wäre es etwa gewesen, in Art. 10 DBG bzw. Art. 7 StHG klarzustellen, dass die SICAF steuerlich nicht als kollektive Kapitalanlage zu behandeln sei. Eine solche Präzisierung wäre zudem mit Blick auf die systematische Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 Satz 2 StHG sachgerecht gewesen.⁵⁴

Es kann nämlich kaum dem gesetzgeberischen Willen entsprechen, dass Einkünfte einer SICAF mit direktem Grundbesitz in der sogenannten Aussenphase – also beim Aktionär – nur insoweit erfasst werden, als die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen. Vielmehr spricht alles dafür, dass insoweit ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt.⁵⁵

2. Ausländische kollektive Kapitalanlagen und Gleichstellung

Das KAG erfasst – unter bestimmten Voraussetzungen – auch ausländische kollektive Kapitalanlagen, die in der Schweiz vertrieben werden.⁵⁶ Für steuerliche Zwecke stellt sich dabei die Frage, wann eine ausländische Struktur den schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen gleichzustellen ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) präzisiert die hierfür

53. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7.

54. Vgl. Hess, N. 176.

55. Hess, N. 176.

56. Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 119 KAG sowie Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

massgebenden Voraussetzungen im Kreisschreiben Nr. 25 zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (KS 25) mittels Gleichstellungsregeln. Damit soll verhindert werden, dass wirtschaftlich vergleichbare Vehikel aufgrund der ausländischen Rechtsform steuerlich inkonsistent behandelt werden. Die von der ESTV verwendeten Gleichstellungsregeln wurden bisher auch gerichtlich akzeptiert.⁵⁷

- 36 Das Bundesgericht hielt dazu in seiner Rechtsprechung fest, dass es für die Anwendung von Art. 10 Abs. 2 DBG und die steuerliche Gleichstellung einer ausländischen mit einer inländischen kollektiven Kapitalanlage ausreicht, wenn die Voraussetzungen von Art. 119 KAG erfüllt sind. Keine zusätzliche Voraussetzung ist nach dem Bundesgericht, dass die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) den Vertrieb an nicht qualifizierte Anleger nach Art. 120 Abs. 1 KAG bewilligt hat.⁵⁸
- 37 Liegt eine solche Bewilligung jedoch vor, wird die ausländische Anlageform nach der Praxis der ESTV regelmässig als kollektive Kapitalanlage anerkannt, ohne dass die Qualifikation der FINMA steuerlich erneut in Frage gestellt wird. Gleiches gilt, wenn die ausländische Anlageform im Ausland einer anerkannten Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen untersteht.⁵⁹

C. Abgrenzung zur materiellen Steuerbarkeit: Art. 10 Abs. 2 DBG als Zurechnungsnorm

- 38 Gleich wie Art. 10 Abs. 1 DBG bestimmt auch Art. 10 Abs. 2 DBG nicht, welche Einkünfte steuerbar sind. Die Norm regelt einzig die Zurechnung bzw. die Frage, auf welcher Ebene die Besteuerung anzusetzen hat. Die materielle Steuerbarkeit an und für sich, ergibt sich wiederum aus den einschlägigen Bestimmungen des DBG.⁶⁰

57. Vgl. bspw. BGE 151 II 418, E. 4.1; BGer 9C_120/2024 vom 11.12.2024, E. 4.1; VWGer SG B 2023/155 vom 30.10.2023, E. 4.1; StRG ZH 2 DB.2022.73, 2 ST.2022.98 vom 24.1.2024, E. 1bbb) aaaa).

58. Zum Ganzen m.w.H. auf gleichlautende Lehrmeinungen vgl. BGE 151 II 418, E. 4.

59. BGE 151 II 418, E. 4.1.

60. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 9.

LITERATURVERZEICHNIS

Cavelti Luzius/Behnisch Urs R., Kommentierung zu Art. 129 BV, in: Ehrenzeller Bernhard et al. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, II. Band – Art. 73–197, 4. Aufl., Zürich 2023.

Grieder Nicolas/Hongler Peter/Lorenz Tabea, Konkubinat und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften, FStR (2025), S. 232–254.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (<https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg11>).

Hess Toni, Anhang A: Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, in: Dedeyan Daniel/Eichhorn Alexander/Müller Thomas (Hrsg.), SHK – Stämpflis Handkommentar, Kollektivanlagengesetz, Bern 2024, S. 1347–1375.

Hugues Salomé, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2. Aufl., Basel 2017.

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Leuthardt Nadja D., Die rechtsgeschäftliche Untergemeinschaft im Stockwerkeigentum, Zürich/Genf 2024.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil - Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Reich Markus, Steuerrecht, 3. Aufl. Zürich 2020.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Simonek Madeleine, Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2. Aufl., Zürich/Genf 2025.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Von Ah Julia, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, Zürich.

MATERIALIENVERZEICHNIS

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Botschaft zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) vom 23.9.2005, BBl 2005 6395 ff., abrufbar unter <https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2005/1000/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-fga-2005-1000-de-pdf-a.pdf>, besucht am 16.1.2026.

Kreisschreiben Nr. 25 der ESTV zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger vom 23.2.2018, <https://www.estv2.admin.ch/dvs/kreisschreiben/dbst-ks-2018-1-025-d-de.pdf>, besucht am 16.1.2026.

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 11 DBG

Eine Kommentierung von Nicolas Grieder / Peter Hongler

ZITIERVORSCHLAG

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (Hrsg.), Onlinekommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Kurzzitat: OK-Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. XXX.

Art. 11 Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit

Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern nach den Bestimmungen für die juristischen Personen.

GLIEDERUNG

I. Übersicht..... 23

II. Personengesamtheit..... 23

III. Ausländische Personengesamtheit 24

IV. Wirtschaftliche Zugehörigkeit 25

V. Rechtsfolge 25

Literaturverzeichnis 26

Materialienverzeichnis..... 27

I. ÜBERSICHT

Gemäss Art. 11 DBG entrichten ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit ihre Steuern nach den Bestimmungen für die juristischen Personen, sofern sie in der Schweiz wirtschaftlich zugehörig sind. Die Bestimmung kommt nach dem Gesagten unter folgenden Voraussetzungen zur Anwendung⁶¹:

- Es liegt eine Handelsgesellschaft oder eine Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit vor;
- Bei welcher es sich um eine ausländische Personengesamtheit handelt; und
- Welche in der Schweiz eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet.

II. PERSONENGESAMTHEIT

Die Bestimmung spricht von «*und andere*» ausländische Personengesamtheiten und impliziert damit, dass das Vorliegen einer Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit zwingend ist. Neben ausländischen Handelsgesellschaften können insb. auch nichtkaufmännische Personengemeinschaften (etwa bei blosser Vermögensverwaltung) sowie ausländische Erbgemeinschaften als Personengesamtheiten i.S.v. Art. 11 DBG qualifizieren.⁶² Ein einseitiger Willensakt (z.B. ein Trust)⁶³ sowie auch Einzelunternehmen werden von der Bestimmung dagegen nicht erfasst.⁶⁴

In den Anwendungsbereich von Art. 11 DBG fallen nicht die rechtlich verselbständigten Gesellschaftsformen⁶⁵ – insb. Kapitalgesellschaften –, sondern die Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, ergeben sich ohnehin die gleichen Steuerfolgen, da Kapitalgesellschaften bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach Art. 49 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 51 DBG als juristische Person beschränkt

61. Vgl. auch BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 5.2.1.

62. Meuter, S. 4 f.

63. Vgl. BGer 9C_677/2024 vom 8.9.2025, E. 5.2.2.

64. Locher, Art. 11 DBG N. 7.

65. Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit sowie zur Unterscheidung zwischen diesen und den Kapitalgesellschaften vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, § 2 N. 89 ff.

steuerpflichtig sind.⁶⁶ Ist die Voraussetzung einer Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit zwar erfüllt, fehlt jedoch ein Anknüpfungspunkt für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit dieser Personengesamtheit, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob es sich um eine Personengesellschaft oder sonstige Gesellschaft handelt, die in den Anwendungsbereich von Art. 10 fällt.

67

III. AUSLÄNDISCHE PERSONENGESAMTHEIT

4 Am umstrittensten ist das Kriterium, wonach es sich um eine «ausländische» Personengesamtheit handeln muss. Es kommen nach Weissbrodt folgende mögliche Ansätze, inwiefern diese Voraussetzung erfüllt werden kann, in Betracht:

- Anknüpfung an den Sitz der Personengesamtheit
- Anknüpfung an den Ort der Inkorporation der Personengesamtheit, wobei ferner zu differenzieren ist, nach
 - der Geschäftsleitung oder einem ähnlichen Merkmal. Denkbar wäre auch darauf abzustellen, ob die Personengesamtheit ihre Geschäftsleitung oder ein ähnliches Merkmal im Ausland hat;
 - den Teilhabern. Denkbar wäre auch, sich darauf abzustützen, ob die Teilhaber (mehrheitlich) im Ausland ansässig sind;
- Kombination von verschiedenen Elementen: Dieser Ansatz wird insb. von Meuter vertreten, welcher in einem ersten Schritt eine Analyse nach der Inkorporationstheorie verlangt. Falls eine ausländische Entität vorliegt, prüft Meuter in einem zweiten Schritt, ob mindestens ein Teilhaber im Ausland ansässig ist. Falls letzteres der Fall ist, handelt es sich um eine ausländische Personengesamtheit.⁶⁸

5 Zur Qualifikation ausländischer Personengesamtheiten hat sich – soweit ersichtlich – weder das Bundesgericht abschliessend geäussert noch bildete sich in der Steuerpraxis ein einheitlicher Ansatz heraus.⁶⁹ Unseres Erachtens

66. Vgl. hierzu bspw. den Fall einer Private Limited Company nach dem Recht der Republik Singapur BGer 2C_560/2014, 2C_561/2014 vom 30.9.2015.

67. Vgl. explizit auch BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 3.

68. Meuter, S. 8 ff.

69. In diesem Zusammenhang sei bspw. die Zürcher Praxis zu nennen, die der Auffassung von Meuter folgt vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 11 DBG N. 5 f. m.w.H.

ist es überzeugend, die Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen für die Auslegung von Art. 11 DBG miteinzubeziehen. Dort, wo vermutungsweise im Ausland eine intransparente Besteuerung erfolgt, sollte eine solche über Art. 11 DBG auch in der Schweiz nachvollzogen werden.⁷⁰ Konkret bedeutet dies, dass die Anwendung von Art. 11 DBG vor allem in jenen Konstellationen sinnvoll ist, wo DBA-rechtlich eine Unternehmenstätigkeit nach Art. 7 OECD-MA⁷¹ vorliegt und das Unternehmen im Ausland aufgrund eines Anknüpfungspunkts nach Art. 4 OECD-MA steuerpflichtig ist.⁷²

IV. WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT

Gemäss dem Bundesgericht verweist Art. 11 DBG beim Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auf die Anknüpfungspunkte in Art. 4 und 5 DBG⁷³, wobei in praktischer Hinsicht vor allem Art. 4 Abs. 1 lit. a–d DBG in Frage kommen.

Hierzu hielt das Bundesgericht präzisierend fest, dass es um jene Anknüpfungspunkte gehe, die ebenfalls von Art. 51 DBG gedeckt seien.⁷⁴ In der Praxis sind vor allem Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz als mögliche Anknüpfungspunkte von Bedeutung.

Liegt keine wirtschaftliche Zugehörigkeit der ausländischen Entität in der Schweiz vor, ist Art. 11 DBG von vornherein nicht anwendbar.⁷⁵ Es ist zu prüfen, ob die Einkünfte aufgrund von Art. 10 DBG direkt den Anteilsinhabern zugerechnet werden.⁷⁶

V. RECHTSFOLGE

Falls die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kommt es zu einer Kooperationsfiktion, wodurch die ausländische Personengesamtheit in der

70. Vgl. detailliert begründend Weissbrodt, S. 69 f.

71. Vgl. dazu die Model Tax Convention on Income and on Capital 2017.

72. Vgl. dazu den Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wonach sich die Ansässigkeit einer Person anhand ihrer «domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature» bestimmen kann.

73. Vgl. BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 2.5.2.

74. BGer 2C_123/2014, 2C_124/2014 vom 30.9.2015, E. 9.3 sowie ferner Oberson, § 6 N. 14 ff.; Locher, Art. 11 DBG N. 15. Für eine Darstellung entsprechender Anknüpfungspunkte vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 11 DBG N. 1a.

75. BGer 2C_894/2013 vom 18.9.2015, E. 2.5.

Schweiz gewinnsteuerpflichtig wird. Art. 11 DBG hat zur Folge, dass die Personengesamtheit wie eine juristische Person intransparent behandelt und als solche als Ganzes – hingegen nicht die Teilhaber persönlich – besteuert wird.⁷⁷

- 10 Komplexer gestaltet sich die Situation, falls die Personengesamtheit, die als ausländisch qualifiziert wird, gleichzeitig in der Schweiz ansässige Gesellschafter hat. In diesem Fall werden die Einkünfte den inländischen Teilhabern zugerechnet, sodass diese i.S.v. Art. 10 DBG transparent besteuert werden. Hinsichtlich der ausländischen Teilhaber ist die Personengesamtheit in der Schweiz nach Art. 11 DBG beschränkt gewinnsteuerpflichtig.⁷⁸ Teilweise werden in der Steuerpraxis auch die ausländischen Teilhaber anteilig besteuert.⁷⁹ Falls Art. 11 DBG zur Anwendung gelangt, sind grundsätzlich alle Bestimmungen des Gewinnsteuerrechts anwendbar.⁸⁰ Dies beinhaltet auch die Bestimmungen des Beteiligungsabzugs.⁸¹

LITERATURVERZEICHNIS

Duss Fabian/Buchmann Marco, Kommentierung zu Art. 69 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (<https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg10>).

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

76. Vgl. dazu Grieder/Hongler, Art. 10 DBG N. 5 ff.

77. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 11 DBG N. 1.

78. Vgl. dazu das Beispiel von Stocker/Schmid, N. 6.

79. Vgl. bspw. dazu Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 10 Nr. 1, Ziff. 3.2.

80. Vgl. Art. 49 ff. DBG.

81. Vgl. hierzu Duss/Buchmann, Art. 69 DBG N. 4 m.w.H.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Meuter Hans Ulrich, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, ZStP 17 (2008), S. 1–19.

Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. Basel 2021.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Weissbrodt Jan, Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG, FStR 2015, S. 63–79.

MATERIALIENVERZEICHNIS

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Model Tax Convention on Income and on Capital der OECD vom 21.11.2017, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf, besucht am 16.1.2026.

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 174 DBG

Eine Kommentierung von Jara Fawer / Peter Hongler

ZITIERVORSCHLAG

Jara Fawer/Peter Hongler, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Peter Hongler/
Fabian Sutter (Hrsg.), Onlinekommentar zum Bundesgesetz über die direkte
Bundessteuer

Kurzzitat: OK-Fawer/Hongler, Art. 174 DBG N. XXX

Sechster Teil: Steuerstrafrecht

Erster Titel: Verletzung von Verfahrenspflichten und Steuerhinterziehung

1. Kapitel: Verfahrenspflichten

Art. 174

¹ Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere:

- a. die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht,
- b. eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt,
- c. Pflichten verletzt, die ihm als Erben oder Dritten im Inventarverfahren obliegen, wird mit Busse bestraft.

² Die Busse beträgt bis zu 1000 Franken, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu 10 000 Franken.

GLIEDERUNG

I. Allgemeines.....	32
A. Charakterisierung des Delikts	32
B. Geschütztes Rechtsgut und Normzweck	33
II. Objektiver Tatbestand	34
A. Übersicht	34
B. Täterschaft, Teilnahme, Versuch	34
C. Verfahrenspflichten	35
1. Unmittelbar kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten	35
2. Aufgrund behördlicher Anordnung zu erfüllende Verfahrenspflichten	35
3. Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person	38
a. Allgemeines	38
b. Steuererklärungspflicht.....	40
c. Beilagepflicht	41
d. Auskunftspflicht	42
e. Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln.....	43
f. Aufbewahrungspflicht	43
4. Verfahrenspflichten von Drittpersonen.....	44
a. Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten im Veranlagungsverfahren	44
b. Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung im Quellensteuerverfahren	46
c. Verfahrenspflichten mitwirkungspflichtiger Personen im Inventarverfahren	46
D. Verletzung von Verfahrenspflichten	47
1. Im Allgemeinen	47
2. Anwendungsfälle	47
a. Falscher Abzug in der Steuererklärung	47
b. (Wiederholtes) Nichteinreichen des Lohnausweises	49
c. Einreichung einer Steuererklärung mit offensichtlichen Fehlern	50
d. Einreichung einer Steuererklärung mit (absichtlich) unleserlicher Schrift	51
e. Nichtunterzeichnung der Steuererklärung.....	52
f. Einreichung der Steuererklärung an eine unzuständige Behörde	53
g. Nichtverwendung des amtlichen Wertschriftenverzeichnisses	53
E. Mahnung.....	54
III. Subjektiver Tatbestand	59
IV. Qualifizierende Tatbestände	60
A. Schwerer Fall	60
B. Rückfall	60
C. Leichter Fall?	62
V. Rechtswidrigkeit und Schuld.....	64

VI. Strafe	66
A. Allgemeines	66
B. Strafzumessung	66
VII. Konkurrenzen	68
Literaturverzeichnis	71
Materialienverzeichnis	74

I. ALLGEMEINES

A. Charakterisierung des Delikts

- 1 Eine Verfahrenspflichtverletzung nach Art. 174 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)⁸² (vgl. auch Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]⁸³) begeht, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt.
- 2 Die Verfahrenspflichtverletzung ist eine Übertretung in Form eines **echten Unterlassungsdelikts** (in Abgrenzung zu einem Begehungsdelikt), da die strafbare Handlung an die Nichtvornahme bzw. nicht gehörige Vornahme von gesetzlich oder behördlich angeordneten Handlungen anknüpft.⁸⁴
- 3 Es handelt sich um ein **echtes Sonderdelikt**, da als Tatpersonen nur solche in Betracht fallen, denen in einem Steuerverfahren Verfahrenspflichten obliegen.⁸⁵
- 4 Art. 174 DBG ist sodann als (Un-)**Tätigkeitsdelikt** (in Abgrenzung zum Erfolgsdelikt) zu qualifizieren, da es für die Tatbestandsverwirklichung genügt, dass die Tatperson den Verfahrenspflichten nicht nachkommt. Ein Erfolgseintritt (insb. ein Steuerausfall) ist nicht vorausgesetzt.⁸⁶
- 5 Es handelt sich zudem um ein **Ungehorsamsdelikt** (vergleichbar mit Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB]⁸⁷), da nur die Unterlassung einer Handlung innerhalb einer bestimmten Frist, d.h. das Nichtfolgeleisten einer Mahnung (vgl. zur Mahnung unten N. 94 ff.), unter Strafe gestellt wird.⁸⁸
- 6 Im Verhältnis zu den anderen Steuerstraftatbeständen bildet Art. 174 DBG einen **Auffangtatbestand**.⁸⁹

82. SR 642.11 vom 14.12.1990.

83. SR 642.14 vom 14.12.1990.

84. Blumenstein/Locher, S. 494; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 1; Monti, S. 24; Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 160.

85. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 1; Locher, Art. 174 DBG N. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 2; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 132; Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 367.

86. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 2; Egloff, §235 StG AG N. 4.

87. SR 311.0 vom 21.12.1937.

B. Geschütztes Rechtsgut und Normzweck

Der Straftatbestand der Verfahrenspflichtverletzung dient in erster Linie dem **Schutz der Steuerrechtsordnung**.⁹⁰

Das geschützte Rechtsgut ist die **ordnungsgemässe Durchführung der Steuerveranlagung**, die durch das renitente Verhalten der steuerpflichtigen Person gefährdet wird.⁹¹ Es geht um die Gewährleistung der «Wahrheit und Vollständigkeit bei [der] Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen»⁹².

Das Verhalten der steuerpflichtigen Person führt zu einer zumindest **abstrakten Gefährdung** der Steuerforderung der Allgemeinheit.⁹³ Der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung gewährleistet daher einen vorverlagerten, erfolgsunabhängigen Schutz des Steueranspruchs. Eine tatsächliche Beeinträchtigung, d.h. ein Steuerausfall, ist nicht vorausgesetzt.⁹⁴

Die Sanktion dient nicht nur dazu, die steuerpflichtige Person zu bestrafen, sondern soll diese zur **Befolgung behördlicher Anordnungen** zwingen, wenn sie einer ihr auferlegten Verpflichtung nicht nachkommt.⁹⁵ Die Sanktion soll der Steuerbehörde ermöglichen, die steuerbaren Elemente korrekt und vollständig zu ermitteln, um die geschuldete Steuer festzusetzen und damit eine ungerechtfertigte Verringerung der Steuerbelastung zu verhindern.⁹⁶ In diesem Sinne gewährleistet die Strafnorm auch die **rechtsgleiche Verteilung der Steuerlast** unter den steuerpflichtigen Personen.⁹⁷

88. Locher, Art. 174 DBG N. 2; CR-Sansonetti/Hostettler, Art. 174 DBG N. 4; Blumenstein/Locher, S. 494; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 2; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 19; Egloff, §235 StG AG N. 4; Monti, S. 23 und 40; Behnisch, Wirtschaftsstrafrecht, S. 973 Fn. 32.

89. Donatsch, Grundzüge, S. 90; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 5; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 4.

90. Botschaft 1983, S. 138.

91. BGE 121 II 257, E. 5b; BGE 143 IV 130, E. 3.1.

92. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 21 mit Hinweis auf Walter Robert Pfund, Das Steuerstrafrecht, Basel 1954, S. 53; Behnisch, ASA 61, S. 459; Behnisch, StR 52, S. 54.

93. BGE 121 II 257, E. 5b; BGE 143 IV 130, E. 3.1; BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016, E. 2.3.

94. Botschaft 1983, S. 138; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 6; Egloff, §235 StG AG N. 2.

95. BGE 143 IV 130, E. 3.1.

96. BGE 143 IV 130, E. 3.1.

97. Donatsch, ASA 60, S. 298 f., m.w.H.

II. OBJEKTIVER TATBESTAND

A. Übersicht

- 11 Das strafbare Verhalten von Art. 174 DBG liegt in der Nichterfüllung oder nicht gehörigen Erfüllung (Verletzung) (vgl. unten N. 69 ff.) steuerlich auferlegter Verfahrenspflichten (vgl. unten N. 20 ff.) trotz behördlicher, fristgebundener und strafbewehrter Aufforderung (Mahnung) (vgl. unten N. 94 ff.).
- 12 Verfahrenspflichten bestehen sowohl im ordentlichen **Veranlagungs- und Inventarverfahren** wie auch im **Nachsteuerverfahren**⁹⁸ (vgl. Art. 153 Abs. 3 DBG) und obliegen der **steuerpflichtigen Person** (z.B. Art. 124–126 und Art. 136 DBG) (vgl. unten N. 31 ff.) sowie – in gesetzlich beschränktem Rahmen – bescheinigungs-, auskunfts- oder meldepflichtigen **Dritten** (z.B. Art. 127–129, Art. 156–158 DBG) (vgl. unten N. 59 ff.).
- 13 Verfahrenspflichten können sich entweder unmittelbar aus dem **Gesetz** ergeben (vgl. unten N. 20 f.) oder auf einer konkretisierenden **behördlichen Anordnung** beruhen (vgl. unten N. 22 ff.).
- 14 Art. 174 DBG bildet eine **Generalklausel** für Verfahrenspflichtverletzungen im Steuerverfahren. Absatz 1 lit. a–c enthält eine beispielhafte, **nicht abschliessende** («insbesondere») Aufzählung von Verfahrenspflichten, deren Nichtbeachtung mit Ordnungsbusse bedroht ist.
- 15 Die den verpflichteten Personen auferlegten Mitwirkungspflichten müssen die allgemeinen **Grundsätze rechtsstaatlichen Handelns** erfüllen, d.h. auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, im überwiegenden öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sein (vgl. Art. 5 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV]⁹⁹).¹⁰⁰

B. Täterschaft, Teilnahme, Versuch

- 16 Art. 174 DBG ist ein **Sonderdelikt** (vgl. schon oben N. 3), weshalb als Tatperson nur Personen in Frage kommen, denen in einem Steuerverfahren

98. Allerdings dürfen Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren, die unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden, in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung *nicht* verwendet werden (Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG).

99. SR 101 vom 18.4.1999.

gesetzliche oder behördliche Verfahrenspflichten auferlegt sind. Dabei kann es sich um die steuerpflichtige Person selbst oder um bescheinigungs-, auskunfts- oder meldepflichtige Drittpersonen handeln.

Mittäterschaft ist möglich, wenn mehrere Personen dieselben 17
Verfahrenspflichten zu erfüllen haben, wie etwa Erben.¹⁰¹

Gehilfenschaft an einer Verfahrenspflichtverletzung sowie der **Versuch** sind 18
nicht strafbar (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB).

Bei der **Anstiftung** geht die Lehre von einem qualifizierten Schweigen des 19
Gesetzgebers aus, da Art. 177 DBG nur die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung unter Strafe stellt, während eine entsprechende Regelung für die Verfahrenspflichtverletzung fehlt.¹⁰²

C. Verfahrenspflichten

1. Unmittelbar kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten

Verfahrenspflichten können sich direkt aus dem Gesetz ergeben. Dabei 20
müssen die Erfüllungsmodalitäten, d.h. welche Mitwirkungshandlung in welcher Form innert welcher Frist bzw. bis zu welchem Zeitpunkt vorzunehmen ist, bereits im Gesetz **hinreichend bestimmt** sein.¹⁰³ Dies trifft indes nur auf wenige Verfahrenspflichten zu.¹⁰⁴

Es handelt sich diesfalls um kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten 21
ohne behördliche Anordnung.

2. Aufgrund behördlicher Anordnung zu erfüllende Verfahrenspflichten

In der Regel bedürfen gesetzliche Verfahrenspflichten einer **Konkretisierung** 22
in Form einer behördlichen Anordnung.

Dies kann mittels **generell-konkretem Verwaltungsakt** 23
(**Allgemeinverfügung**¹⁰⁵ oder **öffentliche Bekanntgabe**) geschehen, indem

100. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 7. Ausführlich zu den Grundsätzen rechtsstaatlichen Handelns: Häfelin/Müller/Uhlmann, S. 76 ff.

101. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 368; Locher, Art. 174 DBG N. 16; Blumenstein/Locher, S. 503.

102. CR-Sansonetti/Hostettler, Art. 174 DBG N. 7; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 5; Locher, Art. 174 DBG N. 17; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 176.

103. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 10; Egloff, §235 StG AG N. 10.

etwa der Adressatenkreis oder der zeitliche Rahmen der Erfüllung näher festgelegt wird.¹⁰⁶ Eine solche Allgemeinverfügung stellt namentlich die behördliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung für eine bestimmte Steuerperiode dar (Art. 124 Abs. 1 DBG).¹⁰⁷ Die gleiche Wirkung kommt auch der Zustellung des Steuerklärungsformulars zu.¹⁰⁸ Mit der behördlichen Aufforderung können zudem weitere Verfahrenspflichten, etwa die Pflicht zur Einreichung der Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG), ohne Weiteres wirksam werden.¹⁰⁹

- 24 Verfahrenspflichten werden mitwirkungspflichtigen Personen i.d.R. durch behördliche Anordnung in Form eines **individuell-konkreten Verwaltungsaktes (Verfügung)** auferlegt. Die Anordnung bzw. die angeordnete Mitwirkungshandlung muss auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage beruhen.¹¹⁰ Eine individuell-konkrete Verfügung ist etwa die Aufforderung, der Steuerbehörde innert festgelegter Frist bestimmte Belege oder Bescheinigungen einzureichen (vgl. Art. 125, Art. 127 und Art. 129 DBG) oder bestimmte Auskünfte zu erteilen (vgl. Art. 126 Abs. 2 und Art. 128 DBG).
- 25 Die Pflicht zur Vornahme der individuell angeordneten Mitwirkungshandlung entsteht erst mit **Kundgabe** an die adressierte Person.¹¹¹ Vorausgesetzt ist daher, dass die Anordnung der verpflichtenden Person tatsächlich zugegangen ist bzw. aufgrund schuldhafter Vereitelung der Zustellung eine *Zustellfiktion*¹¹²

104. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 10 nennen als Beispiel Art. 129 Abs. 1 lit. a und b i.V.m. Art. 79 Abs. 2 DBG.

106. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 10.

107. BGer 2C_1040/2012, 2C_1041/2012 vom 21.3.2013, E. 3.2; BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.1.

108. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 10; Egloff, §235 StG AG N. 12.

109. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 10; Egloff, §235 StG AG N. 12; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 7.

110. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 8.

111. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 13; Egloff, §235 StG AG N. 11.

112. Stellt die Behörde eine Vorladung, eine Verfügung oder einen Entscheid durch eingeschriebene Postsendung zu und wird diese nicht abgeholt, gilt die Zustellung am siebten Tag nach dem erfolglosen Zustellungsversuch als erfolgt, sofern der Adressat oder die Adressatin mit einer Zustellung rechnen musste (BGE 130 III 396, E. 1.2.3; BGE 138 III 225, E. 3.1; BGer 2C_298/2015, 2C_299/2015 vom 26.4.2017, E. 3.2; BGer 4A_449/2023 vom 2.5.2024, E. 4.2.3). Zur Zustellfiktion im Steuerrecht: BGer 2C_1040/2012 vom 21.3.2013, E. 4.1, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung. Weiterführend zur Zustellung von Verfügungen im Steuerrecht: Gregor Gassmann, Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht, ZStöR 295, Zürich-Genf 2024.

greift.¹¹³ Die tatsächliche Kenntnisnahme des Verfügungsinhaltes ist – anders als bei Art. 292 StGB¹¹⁴ – nicht notwendig.¹¹⁵

Die behördlichen Anordnungen sind bloss **Rechtsanwendungsakte** mit der Folge, dass diese nicht mehr fordern dürfen, als was ohnehin von Gesetzes wegen auf Verlangen zu erbringen ist.¹¹⁶ Ein separates, selbstständiges Feststellungsverfahren über den Umfang der Mitwirkungspflicht ist nicht erforderlich.¹¹⁷

Die Anordnungen der Steuerbehörde müssen **gesetzeskonform** und für das Verfahren **notwendig, geeignet und angemessen** sein. In sachlicher und zeitlicher Hinsicht muss die Anordnung zudem ausreichend **klar bestimmt und zumutbar** sein.¹¹⁸ In der Anordnung ist somit unter Bezeichnung des betreffenden Steuerverfahrens anzugeben, welche Mitwirkungshandlung innert welcher Frist, in welcher Form und gegenüber welcher Behörde zu erbringen ist. Teilweise wird vorgebracht, dass bereits in der Anordnung auf die **Rechtsnachteile** bei Nichterfüllung bzw. nicht gehöriger Erfüllung der fraglichen Verfahrenspflicht hingewiesen werden muss, namentlich auf die Vornahme einer Ermessensveranlagung und die Verhängung einer Ordnungsbusse wegen Verfahrenspflichtverletzung.¹¹⁹

Die zuständige Steuerstrafbehörde kann bei einer Anfechtung der Busse die Rechtmässigkeit und Angemessenheit der angeordneten Mitwirkungshandlung **vorfrageweise frei überprüfen**. Gelangt sie etwa zum Schluss, eine bestimmte Anordnung entbehre einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage, bleibt die Nichterfüllung straflos. Am Bestand der Anordnung ändert sich jedoch zunächst nichts; dieser kann von der steuerpflichtigen Person nicht separat, sondern nur im Rechtsmittelverfahren

113. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 13; Egloff, §235 StG AG N. 11; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 9.

114. BGE 119 IV 238, E. 2b/c.

115. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 13; Egloff, §235 StG AG N. 11; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 9. Aus der Rechtsprechung: BGE 142 III 599, E. 2.4.1; BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.2; BGer 2C_755/2020 vom 16.11.2020, E. 2.1; BGer 7B_253/2022 vom 8.2.2024, E. 4.2.2; BGer 7B_167/2024 vom 17.2.2025, E. 2.2.2, je mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

116. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.1 & E. 6.4.

117. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.1.

118. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 8; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 7; Egloff, §235 StG AG N. 14; Zigerlig/Oertli/Hofmann, S. 442; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 7.

119. Zweifel, Sachverhaltsermittlung, S. 126; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 9.

gegen die Veranlagung aufgehoben werden (vgl. Art. 132, Art. 140 und Art. 145 DBG).¹²⁰

- 29 Hingegen gelten die gegenüber mitwirkungspflichtigen Drittpersonen erlassenen Anordnungen im Verfahren der direkten Bundessteuer als **selbstständig anfechtbare Zwischenverfügungen**, da diese gerade keine Möglichkeit haben, die ihnen auferlegten Verpflichtungen im Veranlagungsverfahren anzufechten.¹²¹
- 30 Nicht unter den Begriff der gesetzlichen Verfahrenspflichten i.S.v. Art. 174 DBG fallen die Pflichten der Steuerbehörden selbst (z.B. Art. 109–112, Art. 122 f. und Art. 130 f. DBG).¹²²

3. Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person

a. Allgemeines

- 31 Gestützt auf Art. 126 Abs. 1 DBG (allgemeine Mitwirkungspflicht) muss die steuerpflichtige Person «alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen» (**Kooperationsprinzip**¹²³). Die Steuerbehörde darf von der steuerpflichtigen Person alles verlangen, was im Interesse einer solchen Veranlagung geeignet, erforderlich und der steuerpflichtigen Person zumutbar ist.¹²⁴ Unter dem Aspekt der Erforderlichkeit umfasst dies alle Auskünfte und Unterlagen, die für die Veranlagung der betreffenden steuerpflichtigen Person von Bedeutung sein können und nicht ausschliesslich ihre Geschäftspartner betreffen bzw. ausschliesslich für die Veranlagung eines Dritten bestimmt sind.¹²⁵
- 32 Die allgemeine Mitwirkungspflicht ist steuergesetzlich in verschiedenen Verfahrenspflichten **konkretisiert**, namentlich in der Steuererklärungspflicht (Art. 124 DBG), der Pflicht zur Einreichung von Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG), der Auskunftspflicht (Art. 126 Abs. 2 DBG), der Pflicht zur

120. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.3 & E. 6.4.

121. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.4.

122. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 12.

123. Siehe dazu Zweifel, Sachverhaltsermittlung, S. 12 f.

124. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.2 & E. 6.4.

125. BGE 133 II 114, E. 3.5; BGE 142 II 69, E. 5.1.2; BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.2; BGer 2C_616/2018 vom 9.7.2019, E. 4.2.

Vorlage von Beweismitteln (Art. 126 Abs. 2 DBG) sowie der Aufbewahrungspflicht (Art. 126 Abs. 3 DBG).¹²⁶

Die Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person haben eine **formelle** 33 und **materielle Seite**. Die formelle Seite betrifft die Vornahme der geforderten Mitwirkungshandlung, während sich die materielle Seite auf deren Vollständigkeit und Wahrheit, d.h. deren Qualität, bezieht.¹²⁷

Schranke der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person bildet der 34 **Verhältnismässigkeitsgrundsatz** (Art. 5 Abs. 2 und Art. 36 Abs. 3 BV).¹²⁸

Die Sanktionierung einer verweigerten Mitwirkung ist unzulässig, wenn die 35 angeordnete Handlung für eine ordnungsgemässe Veranlagung **von vornherein erkennbar nicht notwendig** ist.¹²⁹ Allerdings wird die Frage, welcher Sachverhalt rechtserheblich ist, erst mit der Veranlagungsverfügung beantwortet.¹³⁰

Während des Verfahrens genügt ein den Umständen entsprechender 36 hypothetischer Sachverhalt, und es liegt im Rahmen der Untersuchungspflicht im **Ermessen der Steuerbehörde**, welche Mitwirkungshandlungen vorzunehmen sind. Verweigert die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkung, weil sie den abzuklärenden Sachverhalt für nicht erheblich hält, läuft sie Gefahr, dass sich ihre Auffassung später als unzutreffend erweist und sie die Folgen mangelnder Mitwirkung zu tragen hat.¹³¹

126. Ausführlich zu den Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person: Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 236 ff.

127. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 238 f.

128. BGE 142 II 69, E. 5.1.1; BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 8.1; BGer 2C_913/2020 vom 14.4.2021, E. 2.5.1. Ausführlich zur Verhältnismässigkeit als Schranke der Mitwirkungspflichten: Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 239 ff. und Zweifel, Sachverhaltsermittlung, S. 15 ff.

129. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 8.1; BGer 2C_450/2015 vom 14.6.2016, E. 3.5; BGer 2C_913/2020 vom 14.4.2021, E. 2.5.1.

130. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.2; BGer 2C_450/2015 vom 14.6.2016, E. 3.5; BGer 2C_913/2020 vom 14.4.2021, E. 2.5.1.

131. BGer 2C_201/2014 vom 2.12.2014, E. 6.2 & E. 8.1; BGer 2C_450/2015 vom 14.6.2016, E. 3.5; BGer 2C_913/2020 vom 14.4.2021, E. 2.5.1.

b. Steuererklärungspflicht

- 37 Bei der Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung (Art. 124 DBG) handelt es sich um den **bedeutsamsten Anwendungsfall** der kraft Gesetzes geltenden Verfahrenspflichten.
- 38 Die zuständige Steuerbehörde fordert die Steuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntgabe, durch persönliche Mitteilung oder durch Zustellung des Formulars auf, die Steuererklärung einzureichen (Art. 124 Abs. 1 Satz 1 DBG). Die öffentliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung stellt eine **Allgemeinverfügung** dar (vgl. oben N. 23).¹³² Steuerpflichtige Personen, die kein entsprechendes Formular erhalten haben, müssen ein solches bei der Veranlagungsbehörde verlangen (Art. 124 Abs. 1 Satz 2 DBG).¹³³
- 39 Die steuerpflichtige Person muss die Steuererklärung wahrheitsgemäss, vollständig, persönlich unterzeichnet und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Für die **Richtigkeit und Vollständigkeit** der Steuererklärung trägt die steuerpflichtige Person die Verantwortung. Ist sie sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf sie diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen; jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen.¹³⁴
- 40 Steuerpflichtige Personen, die ihre Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreichen, werden aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist **nachzuholen** (Art. 124 Abs. 3 DBG). Die Aufforderung nach Ablauf der Frist zur Einreichung der Steuererklärung (nicht hingegen bei noch laufender ordentlicher Einreichungsfrist) ist als Mahnung bzw. Mahnfrist i.S.v. Art. 174 Abs. 1 DBG und Art. 130 Abs. 2 DBG zu qualifizieren (vgl. zur Mahnung unten N. 94 ff.).¹³⁵
- 41 Für das Einreichen der Steuererklärung liegt die **Beweisführungs- und Beweislast** in Anwendung der allgemeinen Beweislastregel (Art. 8 des

132. BGer 2C_1040/2012, 2C_1041/2012 vom 21.3.2013, E. 3.2; BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.1.

133. BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.1.

134. BGer 2C_1023/2013, 2C_1024/2013 vom 8.7.2014, E. 2.2; BGer 2C_458/2014 vom 26.3.2015, E. 2.2.1; BGer 2C_651/2017, 2C_652/2017 vom 2.11.2017, E. 2.2.1; BGer 2C_868/2020 vom 25.8.2021, E. 2.2.1.

Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB]¹³⁶ per analogiam) bei der steuerpflichtigen Person.¹³⁷

Die **Beauftragung eines Dritten** entbindet die steuerpflichtige Person nicht von der Vergewisserung, dass die Dokumente eingereicht wurden.¹³⁸ Die sorgfältige Auswahl und Überwachung von Hilfspersonen liegt im Verantwortungsbereich der verpflichteten Person.¹³⁹

c. Beilagepflicht

Die Beilagepflicht ergänzt die Steuererklärungspflicht. Natürliche Personen sind verpflichtet, der Steuererklärung die Lohnausweise, die Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person sowie die Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beizulegen (Art. 125 Abs. 1 lit. a–c DBG). Selbstständig Erwerbende müssen der Steuererklärung ausserdem die unterzeichnete Jahresrechnung oder bei vereinfachter Buchführung Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen beilegen (Art. 125 Abs. 2 lit. a und b DBG).

Die Beilagepflicht hält die steuerpflichtige Person an, über die in der Steuererklärung nur summarisch aufgeführten Bestandteile von Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn und Kapital nähere Angaben zu machen (**Sachdarstellungspflicht**) bzw. den Beweis für deren Richtigkeit zu erbringen (**Beweisleistungspflicht**).¹⁴⁰ Gleichzeitig ermöglichen die Beilagen der Steuerbehörde die Überprüfung der von der steuerpflichtigen Person getätigten Angaben.

Die Beilagen sind entweder in Form **amtlicher Formulare** (z.B. Lohnausweis, Wertschriftenverzeichnis) oder als **Aufstellungen** der steuerpflichtigen Person (z.B. Jahresrechnung) einzubringen.¹⁴¹

135. Zweifel/Hunziker, Art. 124 DBG N. 51 und 56.

136. SR 210 vom 10.12.1907.

137. BGer 2C_818/2020 vom 7.10.2020, E. 3.2 m.Verw. auf BGE 146 II 6, E. 4.2.

138. Vgl. BGer 2A.155/2002 vom 13.8.2002, E. 4.2.

139. VGer ZH GB.2024.00002 vom 5.6.2024, E. 3.4; bestätigt in BGer 9C_457/2024 vom 25.10.2024.

140. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 249 f.

141. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 249 f.

- 46 Die Beilagepflicht umfasst die vollständige, wahrheitsgetreue und formgerechte Erstellung, Ausfüllung und Beifügung der verlangten Beilagen bzw. amtlichen Formulare sowie deren fristgemässe Einreichung bei der zuständigen Behörde. Die **Verwendung der amtlichen Formulare** durch die steuer- und bescheinigungspflichtige Person ist eine Verfahrenspflicht.¹⁴²
- 47 Werden Bescheinigungen Dritter verlangt, etwa der Lohnausweis, hat die steuerpflichtige Person diese auf deren Vollständigkeit und Richtigkeit zu prüfen und gegebenenfalls Korrektur zu verlangen oder die Steuerbehörde über Mängel zu informieren.¹⁴³
- 48 Die Beilagepflicht ist ordnungsgemäss erfüllt, wenn die steuerpflichtige Person alle gesetzlich oder behördlich verlangten Beilagen vollständig, wahrheitsgemäss, fristgerecht und in der vorgeschriebenen Form beigebracht hat.

d. Auskunftspflicht

- 49 Die steuerpflichtige Person muss der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen (Art. 126 Abs. 2 Teilsatz 1 DBG). Die Auskunftspflicht bezweckt, allfällige Lücken und Unklarheiten in der Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person zu schliessen, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.
- 50 Es liegt – unter Beachtung des Verhältnismässigkeitsprinzips – im **Ermessen der Steuerbehörde**, welche Auskünfte in welcher Form zu erbringen sind.¹⁴⁴ Zu erbringen sind grundsätzlich sämtliche Auskünfte, die der Abklärung des für die Veranlagung massgeblichen Sachverhaltes dienen und für die steuerpflichtige Person keinen unzumutbaren Aufwand darstellen.
- 51 In formeller Hinsicht ist erforderlich, dass die verlangten Auskünfte vollständig sowie frist- und formgerecht erteilt werden, während diese in materieller Hinsicht inhaltlich wahr sein müssen.¹⁴⁵

142. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 250.

143. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 250.

144. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 258.

145. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 258.

e. Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln

Die steuerpflichtige Person muss der Veranlagungsbehörde auf deren Verlangen Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 Teilsatz 2 DBG).

Die Beweismittelvorlagepflicht dient der Überprüfung der in der Steuererklärung, den Beilagen oder in Auskünften gemachten Angaben und verankert in Verbindung mit der allgemeinen Mitwirkungspflicht eine **allgemeine Beweisleistungspflicht**. Da wesentliche Beweismittel wie der Lohnausweis und die Jahresrechnung bereits der Steuererklärung beizulegen sind, erfüllt die Vorlagepflicht eine subsidiäre Funktion und ermöglicht die individuelle, vertiefte Überprüfung der Deklaration.¹⁴⁶

Steuerpflichtige Personen müssen alle verlangten Beweismittel vorlegen, die zur Abklärung der materiellen Wahrheit des rechtserheblichen Sachverhalts **beweistauglich** sind.¹⁴⁷ Vorausgesetzt ist, dass sich das Beweismittel im Besitz der steuerpflichtigen Person befindet oder aufgrund eines Rechtsanspruchs beschafft werden kann.¹⁴⁸

Grenze der Beweismittelvorlagepflicht bildet das **Verhältnismässigkeitsprinzip**, d.h. die Eignung und Notwendigkeit des Beweismittels zur Abklärung des rechtserheblichen Sachverhaltes und die Zumutbarkeit der Beibringung durch die steuerpflichtige Person.

Die Beweismittelvorlagepflicht ist ordnungsgemäss erfüllt, wenn in formeller Hinsicht die verlangten Beweismittel vollständig und fristgerecht vorgelegt wurden und diese in materieller Hinsicht echt sowie inhaltlich vollständig und wahr sind.¹⁴⁹

f. Aufbewahrungspflicht

Die Aufbewahrungspflicht verpflichtet selbstständig erwerbende natürliche Personen sowie juristische Personen, Geschäftsbücher und Aufstellungen nach Art. 125 Abs. 2 DBG und sonstige Belege, die mit ihrer Tätigkeit in

146. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 262.

147. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 262.

148. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 264.

149. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 263.

Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren (Art. 126 Abs. 3 Satz 1 DBG). Die Art und Weise der Führung und der Aufbewahrung richtet sich nach Art. 957–958f des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR)¹⁵⁰ (Art. 126 Abs. 3 Satz 2 DBG).

- 58 Die Aufbewahrungspflicht dient der Sicherstellung, dass die steuerpflichtige Person die Unterlagen verfügbar hält, die zur Erfüllung ihrer Sachdarstellungs- und Beweisleistungspflichten notwendig sind, und ermöglicht damit eine **spätere Kontrolle** der materiellen Wahrheit durch die Steuerbehörde.

4. Verfahrenspflichten von Drittpersonen

a. Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten im Veranlagungsverfahren

- 59 Der Kreis der mitwirkungspflichtigen Personen und der Gegenstand ihrer Mitwirkungspflicht ist im Gesetz **abschliessend** geregelt.¹⁵¹ Drittpersonen unterliegen – im Gegensatz zur steuerpflichtigen Person – keiner umfassenden Mitwirkungspflicht. Sie dürfen deshalb im Veranlagungsverfahren nicht über die in Art. 127–129 DBG vorgesehenen Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten hinaus zur Mitwirkung verpflichtet werden.¹⁵²
- 60 Die gesetzlich normierten Mitwirkungspflichten von Drittpersonen dienen der **Überprüfung** der von der steuerpflichtigen Person angegebenen Tatsachen und ermöglichen der Steuerbehörde die (zumindest teilweise) **Sachverhaltsfeststellung** ohne Mitwirkung der steuerpflichtigen Person.¹⁵³
- 61 **Bescheinigungspflichtige Drittpersonen** nach Art. 127 DBG sind Personen, die mit der steuerpflichtigen Person in einem Vertragsverhältnis stehen oder gestanden haben und dieser gegenüber zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen verpflichtet sind.¹⁵⁴ So beispielsweise die Arbeitgeberin,

150. SR 220 vom 30.3.1911.

151. Locher, Art. 174 DBG N. 11. Ausführlich zu den Verfahrenspflichten von Dritten: Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 284 ff.

152. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 286; Monti, S. 33; vgl. auch BGer 2C_616/2018 vom 9.7.2019, E. 5.1.

153. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 285 f.

154. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 286.

Gläubiger und Schuldnerinnen, Versicherer, Treuhänderinnen, Vermögensverwalter und Beauftragte.

Ein **unrechtmässiges Mitwirkungsbegehren** liegt vor, wenn Vertreter um 62 Bescheinigungen ersucht werden, ohne dass zuvor die steuerpflichtige Person selbst zur Einreichung erfolglos gemahnt wurde.¹⁵⁵ Die Mahnung ist grundsätzlich Voraussetzung für das Einforderungsrecht beim Dritten nach Art. 127 Abs. 2 DBG.¹⁵⁶ Darüber hinaus soll der Veranlagungsbehörde auch dann ein direktes Einforderungsrecht zustehen, wenn es der steuerpflichtigen Person unmöglich oder unzumutbar ist, die Bescheinigung einzureichen, etwa weil sich die bescheinigungspflichtige Drittperson weigert, die Bescheinigung auszustellen.¹⁵⁷

Die Grenzen der Mitwirkungspflichten von Drittpersonen ergeben sich 63 wiederum aus dem **Verhältnismässigkeitsprinzip** sowie dem Vorbehalt gesetzlich geschützter **Berufsgeheimnisse** (vgl. Art. 127 Abs. 2 Satz 2 DBG). Das Berufsgeheimnis beschränkt die Bescheinigungspflicht allerdings nur, wenn diese direkt gegenüber der Veranlagungsbehörde zu erfüllen ist. Ist die Bescheinigung hingegen der steuerpflichtigen Person geschuldet – was die Regel ist –, kann sich weder diese noch der bescheinigungspflichtige Dritte auf das Berufsgeheimnis berufen, da der Geheimnisschutz gegenüber der steuerpflichtigen Person als Geheimnisherrin nicht besteht.¹⁵⁸

Die **Auskunftspflicht** nach Art. 128 DBG verpflichtet Gesellschafter, 64 Miteigentümer und Gesamteigentümer auf Verlangen der Steuerbehörde über ihr Rechtsverhältnis zur steuerpflichtigen Person, insbesondere über deren Anteile, Ansprüche und Bezüge, Auskunft zu erteilen. Die Auskunftspflicht umfasst im Rahmen des Verhältnismässigkeitsprinzips alle Tatsachen, die das gegenseitige Rechtsverhältnis betreffen und für die steuerliche Veranlagung der betroffenen Person relevant sind.¹⁵⁹

Die **Meldepflicht** nach Art. 129 DBG auferlegt juristischen Personen, 65 Stiftungen, Vorsorgeeinrichtungen, einfachen Gesellschaften und gewissen Arbeitgebern die Pflicht, periodisch Bescheinigungen über organ-, vorsorge-

155. Vgl. BGer 2P.23/2007, 2A.44/2007 vom 27.11.2007, E. 3.

156. CR-Sansonetti/Hostettler, Art. 174 DBG N. 24.

157. Zweifel/Hunziker, Art. 127 DBG N. 32; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 292.

158. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 293.

159. Zweifel/Hunziker, Art. 128 DBG N. 7.

oder beteiligungsbezogene Leistungen bei der Veranlagungsbehörde einzureichen. Die Meldepflicht ist regelmässig mittels amtlicher Formulare zu erfüllen. Der steuerpflichtigen Person ist ein Doppel der Bescheinigung zuzustellen (Art. 129 Abs. 2 DBG).

b. Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung im Quellensteuerverfahren

- 66 Neben den Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren bestehen Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung im **Quellensteuerverfahren**. Nach Art. 88 und Art. 100 DBG trifft ihn unter anderem eine Rückbehaltungs- und Einforderungspflicht der geschuldeten Steuer (lit. a), die Pflicht zur Ausstellung einer Aufstellung oder Bestätigung über den Steuerabzug gegenüber der steuerpflichtigen Person (lit. b) sowie eine Ablieferungs- und Abrechnungspflicht gegenüber der Steuerbehörde und eine Pflicht, dieser Einblick in alle Unterlagen zu gewähren (lit. c). Ausserdem muss der Schuldner der steuerbaren Leistung (wie auch die steuerpflichtige Person) der Veranlagungsbehörde auf Verlangen über die für die Erhebung der Quellensteuer massgebenden Verhältnisse mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen (Art. 136 DBG).
- 67 Die Nichtvornahme bzw. nicht vollständige Vornahme des Quellensteuerabzugs erfüllt – als Tatbestandsvariante der Steuerhinterziehung – den Tatbestand der Quellensteuergefährdung (Art. 175 Abs. 1 al. 2 DBG).

c. Verfahrenspflichten mitwirkungspflichtiger Personen im Inventarverfahren

- 68 Die Mitwirkungspflichten im **Inventarverfahren** dienen der vollständigen Feststellung des Vermögens der verstorbenen Person am Todestag. Art. 157 DBG statuiert Mitwirkungspflichten für Erben, deren gesetzliche Vertreter, Erbschaftsverwalter und Willensvollstrecker. Die Auskunft- und Bescheinigungspflicht Dritter, die Vermögenswerte des Erblassers verwahrten oder verwalteten oder denen gegenüber der Erblasser geldwerte Rechte oder Ansprüche hatte, ergibt sich aus Art. 158 DBG.

D. Verletzung von Verfahrenspflichten

1. Im Allgemeinen

Eine Verletzung von Verfahrenspflichten kann in einer (gänzlichen) **Nichterfüllung**, einer lediglich teilweisen Erfüllung (**Teilerfüllung**) oder einer nicht gehörigen bzw. mangelhaften Erfüllung (**Schlechterfüllung**) liegen. ⁶⁹

Eine gänzliche **Nichterfüllung** liegt vor, wenn eine auferlegte ⁷⁰ Verfahrenspflicht überhaupt nicht erfüllt wird (z.B. Nichteinreichen der Steuererklärung). Von einer **Teilerfüllung** ist auszugehen, wenn die geforderte Mitwirkungshandlung nur teilweise vorgenommen wird (z.B. Einreichung von lediglich zwei der fünf verlangten Beilagen, Einreichung einer unvollständig ausgefüllten Steuererklärung). Eine **Schlechterfüllung** ist anzunehmen, wenn die Mitwirkungshandlung zwar (teilweise) vorgenommen wird, jedoch in ihrer Form oder Qualität mangelhaft ist. Zu unterscheiden ist zwischen einer **formell** nicht gehörigen Erfüllung (z.B. Einreichung einer nicht unterzeichneten Steuererklärung, Einreichung einer unvollständig ausgefüllten Steuererklärung, Nichtverwendung der amtlichen Formulare) und einer **materiell** nicht gehörigen Erfüllung (z.B. Einreichung einer Steuererklärung mit zu hohen Abzügen oder zu niedrigen Einkünften, Erteilung unwahrer Auskünfte, Einreichung gefälschter oder unwahrer Belege oder Geschäftsbücher).¹⁶⁰

2. Anwendungsfälle

Zur Veranschaulichung und Konkretisierung der genannten Grundsätze ⁷¹ werden im Folgenden verschiedene Anwendungsfälle beleuchtet.

a. Falscher Abzug in der Steuererklärung

Tätigt eine steuerpflichtige Person in der Steuererklärung einen unzulässigen ⁷² oder falschen Abzug – etwa einen Fahrkostenabzug oder eine Spende, obwohl die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind – liegt eine **materiell nicht gehörige Erfüllung** der Mitwirkungspflicht vor. Bei Unklarheiten hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Auslagen hat die steuerpflichtige Person

160. Siehe zum Ganzen auch: Zweifel, Sachverhaltsermittlung, S. 123 ff.; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 312 f.; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 163 f.

die ihr richtig erscheinende Würdigung selbst vorzunehmen und zu deklarieren.¹⁶¹ Eine unzutreffende rechtliche Würdigung einer deklarierten Tatsache begründet keine Verfahrenspflichtverletzung.¹⁶²

- 73 Die steuerpflichtige Person ist jedoch gehalten, den Sachverhalt in der Steuererklärung so darzulegen, dass der Steuerbehörde eine **Überprüfung** der vorgenommenen rechtlichen Würdigung ermöglicht wird.¹⁶³ Falls sie sich beispielsweise unsicher ist, kann sie der Steuerbehörde eine entsprechende Bemerkung hinterlassen und darauf hinweisen, dass der Sachverhalt näher zu prüfen ist. Die Geltendmachung eines falschen Abzuges kann bei intransparenter Sachverhaltsdarstellung ausserdem zum Vorwurf der (versuchten) Steuerhinterziehung (Art. 175 und Art. 176 DBG) führen.
- 74 Die Pflicht zur Sachverhaltsdarlegung umfasst aber auch die Beilage von Unterlagen, welche den entsprechenden Abzug belegen. Wird die steuerpflichtige Person durch die Steuerbehörde aufgefordert, entsprechende Unterlagen nachzureichen, und kommt sie dieser Aufforderung trotz strafbewehrter Mahnung nicht nach, erfüllt sie den Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung.
- 75 Nach der **Praxis im Kanton St.Gallen** stellt das Nichteinreichen von Belegen zum Nachweis von Auslagen, für die ein Abzug beansprucht wird (z.B. Krankheitskosten, freiwillige Zuwendungen, Weiterbildung etc.) keine strafbare Verletzung von Verfahrenspflichten dar. In Anwendung der im Steuerrecht geltenden (objektiven) Beweislastverteilung¹⁶⁴, wonach steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind, wird in solchen Fällen lediglich der geltend gemachte Abzug verweigert.¹⁶⁵
- 76 Dem ist folgendes zu entgegnen: Das Nichteinreichen von Belegen trotz behördlicher Aufforderung stellt – bei zumutbarer Einreichung – eine

161. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 244.

162. So explizit Steuerbuch des Kantons Luzern (StB LU), Bd. 2, Weisungen StG §211 Nr. 1, Ziff. 2.1.1; Steuerbuch des Kantons Basel-Landschaft (StB BL), Bd. 3, Nachsteuern und Steuerstrafrecht 151 Nr. 1, Ziff. 2.1.1; vgl. auch Raselli, S. 437.

163. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 244.

164. Statt vieler BGE 140 II 248, E. 3.5; BGE 148 II 285, E. 3.1.3; BGer 2C_127/2021 vom 29.11.2021, E. 2.2; BGer 9C_592/2023 vom 26.3.2024, E. 3.1.4.

165. Steuerbuch des Kantons St.Gallen (StB SG), Bd. 3, Steuerstrafrecht 247 Nr. 1, Ziff. 1; Zigerlig/Oertli/Hofmann, S. 443; a.M. Locher, Art. 174 DBG N. 7.

Verfahrenspflichtverletzung dar. Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich erst, wenn es der Steuerbehörde trotz allen zumutbaren Aufwands nicht gelingt, die relevanten Tatsachen zu erlangen.¹⁶⁶ Die Mahnung zur Erfüllung der Verfahrenspflicht und die Büssung bei Nichtfolgeleisten dienen gerade dazu, die mitwirkungspflichtige Person mindestens noch einmal zur Einreichung der Belege zu bewegen. Kommt die pflichtige Person dieser Aufforderung nicht nach, wird die Steuerbehörde den Abzug in Anwendung der Beweislastverteilung verweigern *und* eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten aussprechen.¹⁶⁷

b. (Wiederholtes) Nichteinreichen des Lohnausweises

Nach Art. 125 Abs. 1 lit. a DBG muss eine natürliche Person der Steuererklärung die Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit beilegen. Hat die steuerpflichtige Person keinen Lohnausweis erhalten, ist sie verpflichtet, diesen von der Arbeitgeberin zu verlangen und bei Nichterhalt die Steuerbehörde darüber in Kenntnis zu setzen, damit diese den Lohnausweis gestützt auf Art. 127 Abs. 2 DBG direkt von der Arbeitgeberin einfordern kann.¹⁶⁸ Kommt die steuerpflichtige Person dem nicht nach und reicht sie den verlangten Lohnausweis trotz Mahnung nicht ein, erfüllt sie grundsätzlich den Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung.

Ob bei **erstmaligem Nichteinreichen** des Lohnausweises von einer Strafverfolgung und Bestrafung abgesehen werden kann, erscheint fraglich. Aufgrund der Bedeutung des Lohnausweises für die ordentliche Veranlagung der steuerpflichtigen Person kann die Annahme eines leichten Falls, der in Anwendung des Opportunitätsprinzips den Verzicht auf eine Busse rechtfertigen würde, nicht leichthin erfolgen. Die Steuerbehörde ist grundsätzlich auch bei erstmaligem Nichteinreichen trotz strafbewehrter Mahnung berechtigt, eine Ordnungsbusse zu verhängen, sofern die Einreichung der steuerpflichtigen Person möglich und zumutbar war. Geringes Verschulden ist indes im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen (vgl. unten N. 133 ff.). Gleichwohl sollte das Absehen von einer Busse in besonders leichten Fällen, in denen sowohl Schuld als auch

166. BGE 147 II 209, E. 5.1.3.

167. So auch Locher, Einführung zu Art. 122 ff. DBG N. 38.

168. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 251.

Tatfolgen gering sind, möglich bleiben. Dies ist etwa dann der Fall, wenn die zu ermittelnden Steuerfaktoren sehr niedrig sind, womit eine geringe Gefährdung des staatlichen Steueranspruchs vorliegt und die verpflichtete Person die Einreichung aus Unerfahrenheit unterlassen hat.

- 79 Das Beispiel zeigt, dass die **praktische Anwendung** der Bestimmung auch ein gewisses Augenmass seitens der Behörden erfordert. Im Massenverfahren der Einkommenssteuer lässt sich kaum sicherstellen, dass jede steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten ausreichend versteht, was jedoch eine konsequente Anwendung von Art. 174 DBG verlangen würde.
- 80 **Bei wiederholtem Nichteinreichen** des Lohnausweises ist die Situation jedoch eine andere. Hier scheint eine Bestrafung grundsätzlich gerechtfertigt bzw. können im Wiederholungsfall sogar schärfere Bussen verfügt werden, wenn diese geeignet erscheinen, die steuerpflichtige Person zur Einreichung zu bewegen.¹⁶⁹ Soweit jedoch die Vornahme einer Ermessensveranlagung (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG) eine sachgerechte Besteuerung erwarten lässt, erscheint eine mehrfache Büssung als unverhältnismässig.¹⁷⁰ Da die Steuerbehörde bei unkooperativem Verhalten der steuerpflichtigen Person berechtigt – jedoch nicht verpflichtet¹⁷¹ – ist, den Lohnausweis direkt bei der Arbeitgeberin einzufordern (vgl. Art. 127 Abs. 2 DBG), erweist sich eine sachgemässe Veranlagung auch ohne Mitwirkung der steuerpflichtigen Person als möglich. Somit dürfte ein wiederholtes Nichteinreichen des Lohnausweises trotz strafbewehrter Mahnung zu einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und anschliessend zu einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen führen.

c. Einreichung einer Steuererklärung mit offensichtlichen Fehlern

- 81 Nach Art. 124 Abs. 2 DBG muss die steuerpflichtige Person die Steuererklärung «wahrheitsgemäss» ausfüllen. Die Steuererklärung muss der Steuerbehörde die Feststellung der **materiellen Wahrheit** ermöglichen.¹⁷² Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung.¹⁷³

169. Vgl. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 27; Egloff, §235 StG AG N. 45.

170. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 27; Egloff, §235 StG AG N. 45.

171. BGer 2C_1205/2012 vom 25.4.2013, E. 3.5.3; BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2016, E. 4.1.3.

172. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 245.

Die Veranlagungsbehörde prüft ihrerseits die Steuererklärung und nimmt die 82
erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerbehörde
darf sich aber grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig
und vollständig ist. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die
Steuerbehörden nur dann, wenn die Steuererklärung **offensichtliche Fehler**
enthält.¹⁷⁴ Dies ist beispielsweise der Fall, wenn ein Ertrag in einer
Abzugsposition deklariert wurde – oder umgekehrt. Gleiches gilt für
Deklarationsfehler formeller Art, etwa Übertragungsfehler, bei denen
beispielsweise eine Null zu viel oder zu wenig übertragen wird. Solche
fehlerhaften Deklarationen erfüllen den Tatbestand der
Verfahrenspflichtverletzung (noch) nicht, begründen jedoch u.U. eine
versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG).

d. Einreichung einer Steuererklärung mit (absichtlich) unleserlicher Schrift

Die Einreichung der Steuererklärung in Papierform wird zunehmend durch 83
die Möglichkeit der **elektronischen Einreichung** verdrängt (vgl. Art. 104a
DBG). Dennoch ist die Einreichung einer handschriftlich ausgefüllten
Steuererklärung in den Kantonen i.d.R. noch möglich.¹⁷⁵

Unleserliche Angaben in der Steuererklärung stellen einen materiellen Mangel 84
dar und begründen eine **materiell nicht gehörige Erfüllung** der
Mitwirkungspflicht. Die Steuererklärung erweist sich als inhaltlich
unvollständig, wenn einzelne Angaben nicht identifiziert werden können. Die
steuerpflichtige Person ist daher aufzufordern, die mangelhaft ausgefüllte
Steuererklärung innert angemessener Frist zu verbessern (vgl. Art. 124 Abs. 3
DBG). Qualifiziert die gesetzte Nachfrist bereits als Mahnfrist (vgl. unten N.
97) oder wird die steuerpflichtige Person nach dieser gewöhnlichen
Aufforderungsfrist gemahnt, erfüllt die nicht bzw. nicht gehörig
vorgenommene Verbesserung der Steuererklärung den Tatbestand der
Verfahrenspflichtverletzung.

Bedient sich die steuerpflichtige Person wiederholt einer unleserlichen 85
Schrift, um die Bearbeitung der Steuererklärung zu verzögern oder zu

173. BGer 2C_651/2017 vom 2.11.2017, E. 2.2.1; BGer 2C_868/2020 vom 25.8.2021, E. 2.2.1; BGer 9C_634/2023 vom 21.10.2024, E. 6.1.

174. BGer 2C_651/2017 vom 2.11.2017, E. 2.2.2; BGer 2C_868/2020 vom 25.8.2021, E. 2.2.2; BGer 9C_634/2023 vom 21.10.2024, E. 6.2.1.

vereiteln, kann die Annahme eines **schweren Falls** (vgl. unten N. 110 ff.) in Anbetracht der besonderen Verwerflichkeit des Verhaltens und der ausgeprägten Verweigerungshaltung als gerechtfertigt erscheinen. Dies insbesondere dann, wenn die unleserliche Schrift dazu führt, dass eine sachgerechte Veranlagung nicht oder nur sehr erschwert möglich ist.

e. Nichtunterzeichnung der Steuererklärung

- 86 Nach Art. 124 Abs. 2 DBG muss die steuerpflichtige Person die Steuererklärung «persönlich unterzeichnen».¹⁷⁶ Mit der persönlichen Unterzeichnung bestätigt die steuerpflichtige Person, dass die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllt wurde, und belegt zugleich die Authentizität der Steuererklärung bzw. die Identität der unterzeichnenden Person.¹⁷⁷
- 87 Die Nichtunterzeichnung der in Papierform eingereichten Steuererklärung führt zu formeller Unvollständigkeit und begründet eine **formell nicht gehörige Erfüllung** der Mitwirkungspflicht.¹⁷⁸ Die steuerpflichtige Person ist gemäss Art. 124 Abs. 3 DBG aufzufordern, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen.
- 88 Die Pflicht zur persönlichen Unterzeichnung stellt eine **Ordnungsvorschrift** dar.¹⁷⁹ Eine Steuerveranlagung kann auch gestützt auf eine nicht unterzeichnete Steuererklärung ergehen.¹⁸⁰ Dennoch soll die Steuerbehörde auf die ordnungsgemässe Unterzeichnung der Steuererklärung und damit die Erfüllung der Verfahrenspflicht bestehen dürfen.¹⁸¹ Unterschreibt die steuerpflichtige Person die Steuererklärung trotz strafbewehrter Mahnung nicht, würde sie somit den Tatbestand von Art. 174 DBG erfüllen,¹⁸² wobei ein Beharren der Steuerbehörde auf eine Unterzeichnung – bei sonst vollständiger Steuererklärung – an **überspitzten Formalismus** grenzt.¹⁸³

175. Vgl. Botschaft 2020, S. 4719.

176. Bei elektronischer Einreichung sehen die Kantone anstelle der Unterzeichnung die Möglichkeit einer elektronischen Bestätigung der Angaben durch die steuerpflichtige Person vor (Art. 104a Abs. 2 DBG).

177. Locher, Art. 174 DBG N. 16; CR-Althaus-Houriet, Art. 124 DBG N. 24.

178. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 247 und 313; CR-Althaus-Houriet, Art. 124 DBG N. 28.

179. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 247.

180. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 247.

181. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 247; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 124 DBG N. 16.

182. So Zweifel/Hunziker, Art. 124 DBG N. 38.

f. Einreichung der Steuererklärung an eine unzuständige Behörde

Nach Art. 124 Abs. 2 DBG muss die steuerpflichtige Person die 89 Steuererklärung «der zuständigen Steuerbehörde» einreichen. Welche kantonale oder kommunale Behörde zuständig ist, wird durch das **kantonale Recht** geregelt (vgl. Art. 104 Abs. 4 DBG). Die Adressatin der Steuererklärung ist i.d.R. auf dem Steuererklärungsformular selbst oder dem beigelegten Rücksendeumschlag angegeben bzw. vorgedruckt.

Die bei einer unzuständigen Behörde eingereichte Steuererklärung ist von 90 Amtes wegen der zuständigen Behörde zu **überweisen**. Die Einreichungsfrist gilt als gewahrt, wenn die Steuererklärung am letzten Tag der Frist bei der unzuständigen Behörde eingereicht oder zu deren Händen der Schweizerischen Post übergeben wurde (vgl. Art. 21 Abs. 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG]¹⁸⁴ und Art. 133 Abs. 2 DBG).

In der Praxis dürfte eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nur 91 bei wiederholter oder trotz Belehrung **fortgesetzter Zuständigkeitsmissachtung** angezeigt sein.

g. Nichtverwendung des amtlichen Wertschriftenverzeichnisses

Nach Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG muss eine natürliche Person der 92 Steuererklärung die Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beilegen. Wertschriften-, Forderungs- und Schuldenverzeichnisse sind **amtliche Formulare**. Ihre Ausfüllung und Verwendung ist eine Verfahrenspflicht.¹⁸⁵ Das Nichtverwenden bzw. Nichtausfüllen des Wertschriftenverzeichnisses stellt somit eine Verletzung von Verfahrenspflichten dar.

In der Praxis ist es zulässig, **bankeigene Depotauszüge** beizulegen, sofern 93 diese mindestens die im amtlichen Wertschriftenverzeichnis verlangten Angaben enthalten und die entsprechenden Totalsummen auf das unterzeichnete amtliche Formular übertragen werden.¹⁸⁶ Unterbleibt diese Übertragung, liegt eine unvollständig eingereichte Steuererklärung vor, da das

183. So auch Margraf, S. 552.

184. SR 172.021 vom 20.12.1968.

185. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 253.

186. Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, S. 253.

Wertschriftenverzeichnis Bestandteil der Steuererklärung bildet. Die Steuerbehörde kann die steuerpflichtige Person deshalb unter Ansetzung einer angemessenen Frist auffordern, das Wertschriftenverzeichnis entsprechend auszufüllen und zu unterzeichnen (vgl. Art. 124 Abs. 3 DBG). Qualifiziert die Aufforderung der Steuerbehörde bereits als Mahnung i.S.v. Art. 174 Abs. 1 DBG (vgl. unten N. 97), ist nach unbenutztem Ablauf eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten möglich.

E. Mahnung

- 94 Die Auferlegung einer Busse wegen einer Verletzung von Verfahrenspflichten setzt nach dem Wortlaut von Art. 174 Abs. 1 DBG eine **vorgängige, erfolglose Mahnung** der mitwirkungspflichtigen Person voraus. Die Mahnung darf erst ergehen, wenn die vorgängige behördliche Anordnung zur Erfüllung der Verfahrenspflichten erfolglos geblieben ist.¹⁸⁷ Die blosse Säumnis bei der Erfüllung von gesetzlichen oder behördlich angeordneten Mitwirkungspflichten begründet in anderen Worten noch keine Strafbarkeit.
- 95 Die Mahnung enthält die **letzte (peremptorische) Aufforderung** an die mitwirkungspflichtige Person, die bisher formell und/oder materiell versäumten Verfahrenspflichten zu erfüllen.¹⁸⁸ Die Veranlagungsbehörde setzt der mitwirkungspflichtigen Person dazu eine **angemessene Frist**.¹⁸⁹ Aus der Mahnung muss für die mitwirkungspflichtige Person ersichtlich sein, welche Verfahrenshandlungen innert welcher Frist von ihr verlangt werden (Bestimmtheitsgebot¹⁹⁰).¹⁹¹ Fehlen einzelne Angaben, muss die betroffene Person nachfragen, sofern wenigstens erkennbar ist, auf welches Veranlagungs- oder Inventarverfahren sich die Mahnung bezieht.¹⁹²
- 96 Werden Verfahrenshandlungen erst nach **Ablauf der festgesetzten Mahnfrist** (d.h. verspätet) vorgenommen, ist der objektive Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung erfüllt.¹⁹³
- 97 Zu differenzieren gilt es bei der nach Art. 124 Abs. 3 DBG anzusetzenden Frist zur Einreichung bzw. Verbesserung einer mangelhaften Steuererklärung.

187. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 165; Zweifel, Sachverhaltsermittlung, S. 128.

188. BGer 2C_404/2019 vom 29.1.2020, E. 2.2; BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.2.

189. BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.2.

190. Zum Bestimmtheitsgebot bei Art. 292 StGB: BGE 124 IV 297, E. 4d.

191. BGer 9C_500/2024 vom 8.4.2025, E. 5.1.

Diese kann **unterschiedlicher Rechtsnatur** sein. Bei einer Fristansetzung während der ordentlichen Steuererklärungsfrist qualifiziert die Nachfrist als gewöhnliche Aufforderungsfrist zur Erfüllung der Verfahrenspflichten. Hingegen erweist sich eine Aufforderung und Fristansetzung nach Ablauf der Steuererklärungsfrist als Mahnfrist i.S.v. Art. 174 Abs. 1 DBG und Art. 130 Abs. 2 DBG.¹⁹⁴

Aus rechtsstaatlicher Sicht erscheint es geboten, dass die Mahnung – obwohl 98 dem Wortlaut von Art. 174 DBG nicht entnehmbar – einen **Hinweis auf die Strafdrohung** im Unterlassungsfall enthalten muss.¹⁹⁵ Dies muss auch für Fälle gelten, in denen eine sich direkt aus dem Gesetz ergebende Verfahrenspflicht in Frage steht.¹⁹⁶ Eine Pflicht zum Hinweis auf eine allfällige Mahngebühr besteht hingegen nicht.¹⁹⁷

Die Mahnung wird in der neueren Lehre überwiegend als **objektives 99 Tatbestandsmerkmal** der Verfahrenspflichtverletzung und nicht mehr als objektive Strafbarkeitsbedingung qualifiziert.¹⁹⁸ Der Unrechtsgehalt von Art. 174 DBG liegt gerade darin, dass die betroffene Person der an sie gerichteten Mahnung keine Folge leistet.¹⁹⁹ Die Qualifikation der Mahnung als objektives

193. Locher, Art. 174 DBG N. 7; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 24; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 19. Noch unter dem alten Recht: BGer vom 28.3.1996, ASA 66 (1997/98), S. 142–146, E. 3c. Die nachträgliche Vornahme der Mitwirkungshandlung kann indes bei der Strafzumessung strafmindernd berücksichtigt werden. A.M. Holenstein, §47 Komm. ESchStR. N. 21, der einzig darauf abstellen will, ob die zu liefernden Informationen im Zeitpunkt, in dem die Steuerverwaltung die Veranlagung vornehmen möchte, vorliegen, weshalb es keine Rolle spielen soll, ob diese innert oder nach Ablauf der Mahnfrist eingegangen sind.

192. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 17.

194. Zweifel/Hunziker, Art. 124 DBG N. 52 und 56; Locher, Art. 124 DBG N. 21.

195. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 18; Egloff, §235 StG AG N. 26; KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995, III. Ziff. 1.3. Aus der neueren Rechtsprechung: BGer 2C_84/2018 vom 10.8.2018, E. 6.1; BGer 2C_551/2018 vom 11.6.2019, E. 3.2.1; BGer 2C_404/2019 vom 29.1.2020, E. 2.2; BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.3. Unter dem alten Recht: BGer vom 23.12.1985, ASA 56 (1987/88), S. 137–141, E. 3c.

196. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 21; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 18; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 166.

197. BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.4.

198. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 20; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 19; Locher, Art. 174 DBG N. 2; Blumenstein/Locher, S. 494; Egloff, §235 StG AG N. 28; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 15; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 165; Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 26; Schild Trappe, S. 276 f.; anders noch KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995, III. Ziff. 1.3 und Behnisch, ASA 61, S. 465; a.M. auch Zigerlig/Oertli/Hofmann, S. 443 und StB LU §208 Nr. 1, Ziff. 3.

Tatbestandsmerkmal hat zur Folge, dass sich das Verschulden des Täters (auch) auf das Nichtbeachten der Mahnung erstrecken muss (vgl. zur Qualifikation als Ungehorsamsdelikt oben N. 5).²⁰⁰ Bei der Strafzumessung (vgl. unten N. 133 ff.) ist deshalb allein das Verhalten der betroffenen Person nach Zustellung der Mahnung zu berücksichtigen.²⁰¹ Daraus folgt, dass Säumnisse vor der Zustellung der Mahnung – selbst wenn diese bewusst erfolgten – bei der späteren Strafzumessung nicht berücksichtigt werden dürfen, da sie noch kein tatbestandsmässiges Unrecht begründen.

- 10 Der Tatbestand von Art. 174 DBG setzt die ordnungsgemässe Zustellung der
0 Mahnung voraus. Die Beweislast für die Zustellung der Mahnung liegt bei der Steuerbehörde.²⁰² Erforderlich ist die **tatsächliche und persönliche Zustellung** an die mitwirkungspflichtige Person. Die alleinige Zustellung an den Vertreter ist nach überwiegender Lehrmeinung nicht ausreichend und berechtigt die Steuerbehörde nicht zu einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung.²⁰³ Ebenfalls als unzureichend erachtet ein Teil der Lehre – im Unterschied zur Zustellung behördlicher Anordnungen (vgl. oben N. 25) – eine fingierte Zustellung, da der Adressat oder die Adressatin vom Inhalt der Mahnung zumindest Kenntnis nehmen können muss, um die Mitwirkungspflicht trotz Mahnung nicht zu erfüllen.²⁰⁴ Die Mahnung muss deshalb nachweislich in den Machtbereich der adressierten Person gelangt sein.²⁰⁵ Vom Zustellungserfordernis abzusehen würde bedeuten, die Strafbarkeit auf ein Verhalten vor Zugang der Mahnung vorzuzuschieben, welches indessen nicht ein solches «trotz» Mahnung sein kann.²⁰⁶ Nach

199. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 19.

200. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 19; Locher, Art. 174 DBG N. 2; Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 27.

201. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 20; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 34; a.M. Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler, S. 173.

202. BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.2.

203. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 22; CR-Sansonetti/Hostettler, Art. 174 DBG N. 28; Egloff, §235 StG AG N. 42; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 17; anders noch BGer vom 23.1.1973, ASA 42 (1973/74), S. 263–265, E. 3b; a.M. Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler, S. 168, die eine Zustellung der Mahnung an die mitwirkungspflichtige Person nur in Fällen persönlicher Vornahme der Mitwirkungshandlung als notwendig erachten.

204. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 21; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 22; Egloff, §235 StG AG N. 31; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 16.

205. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 21.

206. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 21.

anderer Auffassung und in Übereinstimmung mit der älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts²⁰⁷ soll die Zustellfiktion greifen, wenn die Mahnung von der mitwirkungspflichtigen Person nach Treu und Glauben erwartet werden musste, was letztlich ein hängiges bzw. laufendes Steuerverfahren voraussetzt.²⁰⁸ Eine aufgrund der Zustellfiktion erfolgte Zustellung der Mahnung genügt danach für die Strafbarkeit nach Art. 174 DBG.²⁰⁹ Eine tatsächliche Kenntnisnahme des Inhalts der Mahnung ist nicht erforderlich.²¹⁰ Verweigert die betroffene Person die Annahme der persönlich übergebenen Mahnung, gilt die Zustellung am Tag der Weigerung als erfolgt, sofern dies von der überbringenden Person festgehalten wird.²¹¹

Aus Beweisgründen empfiehlt sich eine **schriftliche** Zustellung der Mahnung mittels eingeschriebener Post oder «A-Post Plus».²¹²

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht bei eingeschriebener Briefpost eine **natürliche Vermutung** für die ordnungsgemässe Zustellung der Abholungseinladung (im Briefkasten oder im Postfach).²¹³ Dieselbe Vermutung besteht auch bei einer Zustellung in der Versandart «A-Post Plus».²¹⁴ Auf die Darstellung der Adressatin oder des Adressaten, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliege, ist (nur) abzustellen, wenn die Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspringt, wobei der gute Glaube zu vermuten ist.²¹⁵ Rein hypothetische Überlegungen und die nie auszuschliessende Möglichkeit von Zustellfehlern genügen für sich allein nicht, um die Vermutung umzustossen. Vielmehr müssen konkrete Anzeichen für einen Fehler vorhanden sein.²¹⁶

207. BGer vom 26.11.1976, ASA 45 (1976/77), S. 471–474, Ingress und E. 1.

208. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 167 m.Verw. auf BGer 2C_298/2015 vom 26.4.2017, E. 3.2; BGer 2C_565/2012 vom 11.4.2013, E. 2; BGE 138 III 225, E. 3.1.

209. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 168.

210. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 166 f.; Egloff, §235 StG AG N. 32; siehe schon oben Fn. 34 zur Rechtsprechung des Bundesgerichts.

211. BGer 2C_755/2020 vom 16.11.2020, E. 2.1.

212. Egloff, §235 StG AG N. 34; vgl. auch KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995, III. Ziff. 1.3.

213. BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.2.

214. BGE 142 III 599, E. 2.2; BGer 2C_476/2018 vom 4.6.2018, E. 2.3.2; BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.2.

215. BGE 142 III 599, E. 2.4.1; BGer 9C_500/2024 vom 8.4.2025, E. 5.4.

216. BGE 142 IV 201, E. 2.3; BGer 2C_566/2020 vom 10.7.2020, E. 4.2.1; BGer 2C_901/2017 vom 9.8.2019, E. 2.2.2; BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.2; BGer 9C_500/2024 vom 8.4.2025, E. 5.4.

- 10 Der Beginn des Fristenlaufs bestimmt sich nach dem **Zeitpunkt der**
3 **Zustellung**, sofern die adressierte Person vom Inhalt der Mahnung Kenntnis nehmen konnte, und nicht nach dem Zeitpunkt der effektiven Kenntnisaufnahme. Die angesetzte Mahnfrist beginnt am Tag nach der Zustellung zu laufen.²¹⁷
- 10 Das Nichtbeachten einer Mahnung kann dazu führen, dass der
4 mitwirkungspflichtigen Person nach erfolgter Busse und erneuter, erfolgloser Mahnung eine weitere, schärfere Busse auferlegt wird.²¹⁸ Dies stellt keinen Verstoß gegen den **«Ne bis in idem»-Grundsatz** (Art. 4 Protokoll 7 zur EMRK) dar, da sich jede Busse auf eine neue Tathandlung bezieht und damit kein identischer Sachverhalt vorliegt (mangelnde Tatidentität).²¹⁹ Begrenzt wird die mehrmalige Bestrafung indes durch den Grundsatz der **Verhältnismässigkeit**. Demnach darf die Steuerbehörde die Strafe ohne vernünftigen Grund nicht immer wieder mit der gleichen Aufforderung verbinden.²²⁰ Eine weitere Mahnung ist nur gerechtfertigt, wenn diese geeignet erscheint, die mitwirkungspflichtige Person zur Erfüllung ihrer Pflichten zu bewegen.²²¹ Unverhältnismässig erscheinen weitere Mahnungen bzw. Bussen, wenn die mitwirkungspflichtige Person mit ihrem reinen Verhalten zum Ausdruck bringt, dass diese zwecklos sind.²²² Als nicht erforderlich erweist sich eine mehrfache Büssung auch dann, wenn eine Ermessensveranlagung eine sachgemässe Besteuerung erwarten lässt.²²³
- 10 Kommt die mitwirkungspflichtige Person einer an sie gerichteten
5 strafbewehrten Aufforderung nur teilweise nach (indem sie beispielsweise nur

217. Egloff, §235 StG AG N. 35; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 17.

218. BGE 121 II 273, E. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 23; Locher, Art. 174 DBG N. 2; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 25; Egloff, §235 StG AG N. 43; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 18. Noch unter dem alten Recht: BGer vom 23.12.1985, ASA 56 (1987/88), S. 137–141, E. 3c.

219. BGE 121 II 273, E. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 23; Locher, Art. 174 DBG N. 2; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 26; Monti, S. 40; Egloff, §235 StG AG N. 44; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 18; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 178; Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 43; Zigerlig/Oertli/Hofmann, S. 442; a.M. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 369.

220. BGE 121 II 273, E. 4.

221. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 27; Egloff, §235 StG AG N. 45; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 18; Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 44.

222. Egloff, §235 StG AG N. 45.

einen Teil der einverlangten Unterlagen einreicht), liegt eine **teilweise Missachtung** der Mahnung vor. Da die mitwirkungspflichtige Person die Mahnfrist indes nicht gänzlich unbenutzt hat verstreichen lassen, kann eine erneute, letzte Mahnung unter Hinweis auf die Straffolgen angezeigt sein.

Die Mahnung stellt eine verfahrensleitende **Zwischenverfügung** dar und ist daher nicht selbstständig, sondern nur in Verbindung mit dem verfahrensabschliessenden Endentscheid, anfechtbar.²²⁴

III. SUBJEKTIVER TATBESTAND

Die Verfahrenspflichtverletzung ist sowohl bei (**eventual-)****vorsätzlicher** wie auch bei **fahrlässiger** Begehung strafbar. Die Begriffe «vorsätzlich» und «fahrlässig» entsprechen denjenigen aus Art. 12 Abs. 2 und 3 StGB.²²⁵

Vorausgesetzt ist, dass die Tatperson objektiv dazu in der Lage war, die geforderte Mitwirkungshandlung zu erfüllen.²²⁶ Bei **objektiver Unmöglichkeit** ist der subjektive Tatbestand nicht erfüllt. Konsequenterweise kann es dabei keine Rolle spielen, ob die Unmöglichkeit von der mitwirkungspflichtigen Person verschuldet ist, da ansonsten eine Vorverlagerung der Strafbarkeit auf ein vor der Zustellung der Mahnung erfolgtes Verhalten erfolgen würde (vgl. oben N. 99).²²⁷

Aufgrund des tatbestandsmässigen Erfordernisses der Nichtbeachtung der Mahnung liegt in der Regel ein (**eventual-)****vorsätzliches** Verhalten der Tatperson vor. Eine **fahrlässige Tatbegehung** ist etwa denkbar, wenn die Mahnung in den Machtbereich des Adressaten gelangt ist, dieser sie jedoch aus blosser Nachlässigkeit nicht zur Kenntnis nimmt.²²⁸

223. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 27; Egloff, §235 StG AG N. 45; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 23.

224. BGer 9C_131/2025 vom 4.4.2025, E. 3.2.2.

225. Vgl. BGer 2C_449/2017 vom 26.2.2019, E. 4.1; BGer 9C_342/2024 vom 6.1.2025, E. 3.1.

226. CR-Sansonetti/Hostettler, Art. 174 DBG N. 29; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 28; Wohlgemuth, §208 StG BS N. 21.

227. Egloff, §235 StG AG N. 50.

228. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 29; Monti, S. 37; Egloff, §235 StG AG N. 51.

IV. QUALIFIZIERENDE TATBESTÄNDE

A. Schwerer Fall

- 11 Ob ein schwerer Fall i.S.v. Art. 174 Abs. 2 DBG vorliegt, entscheidet sich nach
0 der **Bedeutung der verletzten Pflicht** im Hinblick auf eine sachgemässe
Veranlagung.²²⁹ Ein schwerer Fall liegt insbesondere vor, wenn eine
ordnungsgemässe Veranlagung ohne Mitwirkung der verpflichteten Person
nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich ist.²³⁰ Dies kann etwa der Fall sein,
wenn Selbstständigerwerbende keine Unterlagen einreichen, womit ihre
Einschätzung erheblich erschwert wird²³¹ oder wenn die steuerpflichtige
Person während Jahren keine Steuererklärung einreicht.²³²
- 11 Daneben ist für die Beurteilung der Schwere des Falls auch der mutmassliche
1 **Betrag der Steuerfaktoren**, der aufgrund der Verfahrenspflichtverletzung
nicht zuverlässig ermittelt werden kann, zu berücksichtigen.²³³
- 11 Sodann sind der **Grad der Verwerflichkeit** des Verhaltens der
2 mitwirkungspflichtigen Person, insbesondere eine ausgeprägte
Verweigerungshaltung, zu berücksichtigen.²³⁴
- 11 Zu beachten ist, dass die Elemente, die den schweren Fall begründen, bei der
3 Strafzumessung im Rahmen des Verschuldens nicht noch einmal
berücksichtigt werden.²³⁵

B. Rückfall

- 11 In der Lehre ist **umstritten**, unter welchen Bedingungen von einem Rückfall
4 i.S.v. Art. 174 Abs. 2 DBG auszugehen ist.

229. KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995, III. Ziff. 1.4.

230. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 30; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 26;
Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 33.

231. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 369.

232. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 169 m.Verw. auf BGer 2C_1262/2012, 2C_1263/2012 vom
15.2.2013, E. 2.3; BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016, E. 2.2.

233. BGE 143 IV 130, E. 3.3; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 30; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner,
Art. 174 DBG N. 26; Egloff, §235 StG AG N. 58; Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 169;
kritisch Locher, Art. 174 DBG N. 25.

234. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 26; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 30;
Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 169; vgl. auch BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016, E. 2.3.

235. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 26; Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 30.

Nach Agner/Jung/Steinmann ist eine Tatperson rückfällig, wenn sie schon in einer früheren Steuerperiode wegen einer Pflichtverletzung bestraft werden musste, wobei eine Verbüssung der Strafe nicht vorausgesetzt wird.²³⁶ Behnisch hält fest, dass unter Rückfall wohl die Verletzung von Verfahrenspflichten in verschiedenen aufeinanderfolgenden Steuerperioden zu verstehen ist.²³⁷ Nach Locher sowie Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler liegt ein Rückfall vor, wenn die Tatperson bereits einmal vorgängig wegen einer Verfahrenspflichtverletzung verurteilt wurde – sei es in einer früheren Steuerperiode oder bei Verletzung der gleichen Verfahrenspflicht aufgrund erneuter erfolgloser Mahnung.²³⁸ Nach Sieber/Malla ist es – in Anlehnung an den alten Rückfallbegriff des StGB (Art. 67 Ziff. 1 Abs. 1 aStGB²³⁹) – nicht ausreichend, wenn die Tatperson bereits einmal wegen eines Steuerstraftatbestandes verurteilt wurde. Vielmehr setze die Annahme eines Rückfalls den Vollzug einer steuerstrafrechtlichen Sanktion, d.h. die (zumindest teilweise) Bezahlung der Busse bzw. die darauf gerichtete Zwangsvollstreckung, voraus.²⁴⁰

Umstritten ist auch, ob für die Annahme eines Rückfalls eine **zeitliche Befristung** zu beachten ist. Nach Sieber/Malla soll ein Rückfall – in analoger Anwendung von Art. 108 aStGB – nur dann beachtlich sein, wenn die Verfahrenspflichtverletzung vor Ablauf eines Jahres seit Vollzug einer Steuerstrafe erfolgt.²⁴¹ Nach der hier vertretenen Auffassung ist eine zeitliche Befristung abzulehnen, zumal Art. 108 aStGB mit der Revision des Allgemeinen Teils des StGB ohnehin ersatzlos gestrichen wurde.²⁴²

236. Agner/Jung/Steinmann, Art. 174 DBG N. 5, die sich in diesem Sinne für die Terminologie des «Wiederholungsfalls» aussprechen; so auch KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995, III. Ziff. 1.4.

237. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 368 f.; ablehnend Wohlgemuth, §208 StG BS N. 24.

238. Locher, Art. 174 DBG N. 26; Zweifel/Oesterhelt/Opel/Seiler, S. 170.

239. Nach dem revidierten StGB wird ein Rückfall im Rahmen des Vorlebens der Tatperson bei der Strafzumessung nach Art. 47 StGB berücksichtigt (PK-Trechsel/Seelmann, Art. 47 StGB N. 26).

240. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 31; gl.M. auch Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 33; ähnlich aber mit anderer Begründung: Egloff, §235 StG AG N. 56; a.M. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 27.

241. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 31.

242. So auch Egloff, §235 StG AG N. 57 und Wohlgemuth, §208 StG BS N. 24.

C. Leichter Fall?

- 11 Während das Gesetz für den «schweren Fall» einer
7 Verfahrenspflichtverletzung einen qualifizierten Tatbestand vorsieht, fehlt es an einer gesonderten Regelung des «leichten Falls».
- 11 Aufgrund des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips gilt auch im
8 Steuerstrafverfahrensrecht der **Grundsatz des Verfolgungszwangs**.²⁴³ Bei Erfüllen der gesetzlichen Voraussetzungen sind die Steuerbehörden grundsätzlich zum Einschreiten verpflichtet.²⁴⁴
- 11 Demgegenüber fragt sich, ob das **Opportunitätsprinzip** auch ohne
9 gesetzliche Verankerung für die Steuerstraftatbestände im Bereich der direkten Steuern²⁴⁵ Anwendung findet oder ob einem strikten Legalitätsprinzip zu folgen ist. Unter dem Opportunitätsprinzip läge es im Ermessen der Steuerbehörde, bei einem (sehr) leichten Fall bzw. fehlendem Strafbedürfnis wegen Geringfügigkeit von Schuld und Tatfolgen auf eine Strafverfolgung und damit die Verhängung einer Busse zu verzichten.
- 12 Die Expertenkommission für Steuerstrafrecht schlug im Jahr 2004 unter
0 anderem die Einführung einer Vorschrift vor, die das Opportunitätsprinzip bei der Verfolgung von Steuerstraftaten im DBG/StHG verankert. Der vorgeschlagene Art. 183 Abs. 4 E-DBG sah vor, dass die zuständige Amtsstelle von der Einleitung eines Strafverfahrens absehen kann, wenn ein geringes Verschulden anzunehmen ist oder der voraussichtliche Aufwand in keinem vernünftigen Verhältnis zur absehbaren Rechtsfolge steht.²⁴⁶ Der Bundesrat verzichtete jedoch auf die Regelung.
- 12 Der erläuternde Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des
1 Steuerstrafrechts aus dem Jahr 2013 hielt sodann fest, dass die Steuerbehörde auf ein Strafverfahren oder eine Bestrafung verzichten kann, wenn Schuld und Tatfolgen gering sind. Das Opportunitätsprinzip richte sich nach dem allgemeinen Teil des StGB und entspreche damit der schweizerischen Strafrechtsordnung (vgl. Art. 52 StGB).²⁴⁷ Art. 52 StGB wäre aufgrund von Art.

243. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 558. Zum Grundsatz des Verfolgungszwangs bzw. prozessualen Legalitätsprinzips nach Art. 7 Abs. 1 StPO: BSK-Riedo/Fiolka, Art. 7 StPO N. 1 ff.

244. Raselli, S. 446.

245. Vgl. Art. 103 Abs. 4 MWSTG für die Strafbestimmungen im Mehrwertsteuerrecht.

246. Bericht Expertenkommission Steuerstrafrecht, S. 63 f.

180 Abs. 1 VE-DBG, der für das Verfahren zur Verfolgung und Beurteilung der Steuerstraftaten und Ordnungswidrigkeiten auf die Bestimmungen des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR)²⁴⁸ verweist, über Art. 2 VStrR²⁴⁹ anwendbar.²⁵⁰ Trotz dieser Bestrebungen fand das Opportunitätsprinzip bis heute keinen Eingang in den Gesetzestext.

Der Kanton Solothurn sieht den leichten Fall in seinem Steuergesetz explizit vor und ermächtigt zum Absehen von einer Busse.²⁵¹ Gemäss der Zürcher Steuerpraxis etwa wird bei erstmaliger Verletzung von Verfahrenspflichten i.d.R. auf eine Bestrafung verzichtet.²⁵² Im Kanton St.Gallen kann bei geringem Verschulden oder voraussichtlich bescheidener Bedeutung der geforderten Verfahrenshandlung für die Veranlagung auf eine Busse verzichtet werden.²⁵³ Auch der Kanton Thurgau sieht den Strafverzicht bei geringfügigem Verschulden oder niedrigen Bussenbeträgen explizit vor.²⁵⁴ Andere Kantone sehen eine Reduktion oder Aufhebung der Busse für den Fall des (sehr) leichten Verschuldens im Rahmen der Strafzumessung vor (vgl. unten N. 139).

In der Lehre finden sich mit Blick auf die Geltung des Opportunitätsprinzips im Steuerstrafverfahrensrecht **unterschiedliche Ansichten**. Gegen eine Anwendung des Opportunitätsprinzips und damit einen Verzicht auf Strafverfolgung im Bereich der direkten Steuern wird vorgebracht, dass diese Möglichkeit im geltenden DBG und StHG – im Unterschied etwa zum Mehrwertsteuerrecht – nicht vorgesehen ist.²⁵⁵ Demgegenüber wird die Anwendbarkeit des allgemeinen Teils des StGB und damit auch Art. 52 StGB

247. Bericht Vereinheitlichung, S. 21.

248. SR 313.0 vom 22.3.1974.

249. Das VStrR enthält bis anhin keine eigene Regelung des Opportunitätsprinzips. Art. 29 VE-VStrR sieht jedoch die Einführung eines Opportunitätsprinzips vor, das den Besonderheiten des Verwaltungsstrafverfahrens angepasst ist (siehe dazu Bericht Totalrevision VStrR, S. 42 f.).

250. Vgl. Sieber/Malla, Art. 174 DBG N. 13.

251. §188 Abs. 3 des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1.12.1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11).

252. Steuerbuch des Kantons Zürich (ZStB), Weisung der Finanzdirektion über Bussen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten im Verfahren betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuern, die Gewinn- und Kapitalsteuern sowie die Quellensteuern, Nr. 234.1, C.I und II.

253. StB SG 247 Nr. 1, Ziff. 3; Zigerlig/Oertli/Hofmann, S. 444.

254. §214b Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14.9.1992 (StG/TG; RB 640.1).

255. So Locher, Einführung zum sechsten Teil des DBG N. 36.

über Art. 333 Abs. 1 StGB begründet.²⁵⁶ Danach finden die allgemeinen Bestimmungen des StGB auf Taten, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, insoweit Anwendung, als diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen. Sodann wird vertreten, dass die Steuerbehörde – aufgrund der Begrenztheit ihrer personellen und materiellen Ressourcen – auch ohne gesetzlich geregeltes Opportunitätsprinzip gezwungen ist, ihre Kräfte i.S. des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes zu konzentrieren, um das öffentliche Interesse an der Strafverfolgung zu optimieren.²⁵⁷ Allerdings dürfe eine ressourcenbasierte «Triage» nicht dazu führen, dass die behördliche Praxis zu einer materiellen Veränderung des Straftatbestandes führt (z.B. durch Einführung einer Verfehlungsschwelle).²⁵⁸ Die «Triage» habe daher nicht beim Straftatbestand anzusetzen, sondern müsse nach Massgabe einer Gesamtbeurteilung der Strafverfolgungsinteressen erfolgen (z.B. anhand der Tatschwere).²⁵⁹

- 12 Aus einem verfahrensökonomischen Blickwinkel kann es sinnvoll erscheinen,
4 geringfügige Verstösse nicht zu ahnden. Allerdings muss die Gleichbehandlung der mitwirkungspflichtigen Personen im Massenverfahren der Steuererhebung gewährleistet sein. Die Anwendung des Opportunitätsprinzips birgt die Gefahr erhöhten Abgrenzungs- und Begründungsaufwandes und könnte eine heterogene Verwaltungspraxis fördern.

V. RECHTSWIDRIGKEIT UND SCHULD

- 12 Bei Erfüllen des objektiven und subjektiven Tatbestandes liegt
5 tatbestandsmässiges Verhalten vor. Für die Strafbarkeit ist darüber hinaus die **Rechtswidrigkeit** der Tat und die **Schuld** der betroffenen Person erforderlich.²⁶⁰
- 12 Tatbestandsmässiges Verhalten ist nicht rechtswidrig, wenn ein
6 **Rechtfertigungsgrund** vorliegt.²⁶¹ In Betracht fallen die allgemeinen

256. So Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 174 f. und 558 f.; Donatsch/Frei, S. 13 ff., insb. S. 15 f.; Donatsch/Koutsogiannakis, S. 320 und 323 f.; Dubs, S. 78.

257. So Sieber/Malla, Art. 182 DBG N. 13; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 182 DBG N. 22.

258. Sieber/Malla, Art. 182 DBG N. 13 m.Verw. auf BGE 119 IV 92, E. 3.

259. Sieber/Malla, Art. 182 DBG N. 13.

260. PK-Trechsel/Fateh-Moghadam, Vor Art. 12 StGB N. 1.

261. Ausführlich dazu Locher, Einführung zu Art. 174 ff. DBG N. 23 ff.

Rechtfertigungsgründe des StGB, namentlich gesetzlich erlaubtes Handeln (Art. 14 StGB) sowie Notwehr oder Notstand (Art. 15 ff. StGB).²⁶² Im Steuerstrafrecht spielen diese Rechtfertigungsgründe indes kaum eine praktische Rolle.²⁶³

Als gesetzliche Rechtfertigungsgründe i.S.v. Art. 14 StGB kommen etwa das **Berufsgeheimnis** oder das **Bankgeheimnis** in Betracht.²⁶⁴

Art. 124 Abs. 4 DBG enthält zudem **gesetzliche Rechtfertigungsgründe** für das verspätete Einreichen der Steuererklärung.²⁶⁵ Darunter fällt unter anderem die Krankheit, wobei jedoch nicht jede Krankheit das Fristversäumnis zu rechtfertigen vermag. Vorausgesetzt ist vielmehr, dass die Krankheit derart erheblich ist, dass die steuerpflichtige Person daran gehindert wird, innert Frist zu handeln oder eine Drittperson mit der Einreichung zu betrauen.²⁶⁶

Neben der Abwesenheit von Rechtfertigungsgründen erfordert die Verhängung einer Strafe die persönliche Verantwortlichkeit bzw. Schuld der betreffenden Person. Das **Schuldprinzip** gilt auch im Steuerstrafrecht.²⁶⁷ Die rechtliche Beurteilung der Verantwortlichkeit erfolgt anhand der Kriterien der Schuldfähigkeit, des Unrechtsbewusstseins bzw. der Verbotskenntnis und der Zumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens.²⁶⁸

262. Ablehnend bei Nichteinreichen der Steuererklärung: BGer 9C_457/2024 vom 25.10.2024, E. 3.2.1.

263. Locher, Einführung zu Art. 174 ff. DBG N. 23; Behnisch, Wirtschaftsstrafrecht, S. 977.

264. Locher, Einführung zu Art. 174 ff. DBG N. 23; Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 368.

265. Siehe dazu die Urteile des Verwaltungsgerichts Zürich: VGer ZH GB.2024.00001 vom 5.6.2024, E. 3.5; VGer ZH GB.2023.00016 vom 27.2.2024, E. 3.4; VGer ZH GB.2023.00007 vom 10.7.2023, E. 3.3.

266. BGer 2C_1031/2013 vom 26.5.2014, E. 5.3; BGer 2C_847/2020 vom 10.11.2020, E. 3.2.2; BGer 2C_117/2021 vom 11.2.2021, E. 2.3.3; BGer 1C_193/2022 vom 5.4.2022, E. 4.1.

267. Locher, Einführung zum sechsten Teil des DBG N. 31; Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 93 ff., m.w.H.; BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 3.2.

268. Vgl. VGer BE 100 2020 122 vom 24.3.2022, E. 5.5; VGer ZH GB.2024.00001 vom 5.6.2024, E. 3.3.

VI. STRAFE

A. Allgemeines

- 13 Die **Busse** bei einer Verletzung von Verfahrenspflichten beträgt bis zu **1'000**
0 **Franken**, in schweren Fällen oder bei Rückfall (vgl. oben N. 110 ff.) bis zu **10'000 Franken** (Art. 174 Abs. 2 DBG).
- 13 Das steuerliche Ordnungsbussenverfahren ist ein **echtes Strafverfahren** und
1 die zu verhängende Sanktion eine **echte Kriminalstrafe** (Strafcharakter).²⁶⁹ Entsprechend sind die strafprozessualen Verfahrensgarantien, insbesondere Art. 6 EMRK, zu beachten.²⁷⁰
- 13 Strafrechtliche Sanktionen sind **höchstpersönlicher Natur**, d.h. sie sind von
2 der gebüssten Person selbst zu entrichten und damit unübertragbar und unvererblich.²⁷¹ Eine Haftung der Ehefrau für die Hinterziehungsbusse ihres Ehemanns in Anwendung von Art. 13 Abs. 1 DBG ist folglich mit dem Bundesrecht unvereinbar.²⁷²

B. Strafzumessung

- 13 Die Strafzumessung innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens hat im Einzelfall
3 unter Berücksichtigung der allgemeinen Grundsätze des StGB, d.h. nach dem **Verschulden des Täters** (Art. 47 StGB i.V.m. Art. 333 Abs. 1 StGB und Art. 106 Abs. 3 StGB), zu erfolgen.²⁷³ Im Steuerstrafrecht sind dabei insbesondere die Schwere der Rechtsgutgefährdung, namentlich die Bedeutung der verletzten Verfahrenspflicht für eine gesetzeskonforme Veranlagung²⁷⁴, die Vorgehensweise, die Beweggründe sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Tatperson zu berücksichtigen.²⁷⁵

269. BGer vom 28.3.1996, ASA 66 (1997/98), S. 142–146, E. 3; BGE 121 II 257, E. 4c/cc; BGE 143 IV 130, E. 3.1 & E. 3.2; BGer 2C_284/2014 vom 2.12.2014, E. 3.2; BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.2.4.

270. BGE 121 II 257, E. 6c; BGE 138 IV 47, E. 2.6.1. Zur Geltung der strafprozessualen Grundsätze im Steuerstrafverfahrensrecht: Blumenstein/Locher, S. 639 ff. und Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 519 ff.

271. BGE 147 V 417, E. 7.2.2; BGer 2C_689/2019 vom 15.8.2019, E. 2.2.2.

272. BGer 2C_689/2019 vom 15.8.2019, StR 74 (2019), S. 746–751, E. 2.2.3.

273. BGE 114 Ib 27, E. 4a; BGE 143 IV 130, E. 3.2; BGE 144 IV 136, E. 7.2.2; BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 3.2; BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016, E. 2.2.

274. BGE 143 IV 130, E. 3.3.

Die Busse muss zudem wirksam sein, d.h. einen Betrag erreichen, der die mitwirkungspflichtige Person effektiv zur Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten anhält. Die Wirksamkeit hängt insbesondere von der **mutmasslichen Höhe der Steuerfaktoren** und der daraus resultierenden Steuer ab; je höher diese sind, desto höher muss auch die Busse sein, um ihren Zweck zu erfüllen.²⁷⁶

Da die Busse bereits die mildeste Straftat darstellt und Art. 174 DBG keine Mindestbusse vorsieht, sind allfällige *Strafmilderungsgründe* (vgl. Art. 48 StGB), die eine Öffnung des Strafrahmens nach unten ermöglichen (vgl. Art. 48a StGB), lediglich *strafmindernd* zu berücksichtigen.²⁷⁷

Da die angedrohten Bussen wegen einer Verfahrenspflichtverletzung tendenziell niedriger sind, kann nach Ansicht von Richner/Frei/Kaufmann/Rohner die Strafzumessung in verstärkt **schematisierter Weise** erfolgen.²⁷⁸

Den kantonalen Steuer- und Steuerjustizbehörden kommt bei der Strafzumessung im Einzelfall ein weiterer **Rechtsfolgeermessensspielraum** zu.²⁷⁹

Einige kantonale Steuerverwaltungen verfügen über **Bussentabellen**, welche die Höhe der Regelbusse oder Normalbusse in Abhängigkeit des Einkommens und der Anzahl bisheriger Bussen festlegen, um eine einheitliche (und damit rechtsgleiche) Bussenbemessung im Kanton zu gewährleisten.²⁸⁰ Andere

275. BGE 144 IV 136, E. 7.2.2; BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 3.3; BGer 2C_180/2013 vom 5.11.2013, E. 9.1.

276. BGE 143 IV 130, E. 3.3. Da die Kantons- und Gemeindesteuern regelmässig höher sein werden als die direkte Bundessteuer, rechtfertigt sich eine höhere Busse in diesem Bereich – dies auch dann, wenn die Steuerfaktoren wegen fehlender Steuererklärung nicht ermittelt werden können. Noch unter dem alten Recht: BGer vom 23.12.1985, ASA 56 (1987/88), S. 137–141, E. 3c.

277. BSK-Heimgartner, Art. 106 StGB N. 35.

278. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 29.

279. BGE 114 Ib 27, E. 4a; BGE 143 IV 130, E. 2.2; BGer 2C_851/2011 vom 15.8.2012, E. 1.5; BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016, E. 2.2.

280. So etwa die Kantone Basel-Landschaft (StB BL 154 Nr. 1, Ziff. 4), Luzern (StB LU §208 Nr. 1, Ziff. 4) Appenzell Ausserrhoden (Merkblatt 06 [MB AR], Bemessung von Bussen bei Verletzung von Verfahrenspflichten vom 30.4.2020, Anhang), Schwyz (Steuerbuch des Kantons Schwyz [StB SZ], Steuerrechtliche Weisungen der Steuerverwaltung, Weisung zur Bemessung von Ordnungsbussen [Bussenschema], 70.11, B.2) und Thurgau für das Nichteinreichen der Steuererklärung (Steuerpraxis des Kantons Thurgau [StP TG], Nachsteuerverfahren, II. Steuerstrafverfahren, §207 Nr. 1, Ziff. 3.1.3).

Kantone sehen eine bestimmte **Bussenabfolge** (z.B. 1. Busse: 250 Fr., 2. Busse: 500 Fr., 3. Busse: 1'000 Fr.)²⁸¹ vor oder differenzieren nach verletzter Verfahrenspflicht (z.B. Nichteinreichen der Steuererklärung: Regelfall: 100 Fr., Unterlassen einer ordnungsgemässen Buchführung: 500 Fr.)²⁸². Um dem Einzelfall bzw. Verschuldensprinzip gerecht zu werden, müssen Abweichungen jedoch möglich sein.²⁸³

- 13 **Strafmindernd** ist in einigen Kantonen vorgesehen, dass die Busse bei sehr
9 leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit oder Betagtheit sowie bei entschuldbaren Gründen reduziert²⁸⁴ oder sogar aufgehoben²⁸⁵ werden kann (zum Verzicht auf eine Strafverfolgung bzw. Bestrafung vgl. oben 1). Strafmindernd zu berücksichtigen ist auch der Umstand, dass die mitwirkungspflichtige Person ihrer Verfahrenspflicht nachträglich nachkommt, sich mithin kooperativ verhält.²⁸⁶
- 14 **Straferhöhend** kann dagegen verwerfliches, renitentes, querulatorisches
0 oder manifestiert gleichgültiges Verhalten wirken²⁸⁷, wobei zu beachten ist, dass das einen schweren Fall begründende Verhalten bei der Würdigung des Verschuldens nicht noch einmal strafterhöhend berücksichtigt wird.

VII. KONKURRENZEN

- 14 Bei **Verwirklichung mehrerer Straftatbestände** durch eine Tatperson
1 stellt sich die Frage nach dem Verhältnis der Delikte zueinander. Die strafrechtliche Konkurrenzlehre (vgl. Art. 49 StGB) klärt, welche von der Tatperson verwirklichten Straftatbestände bei der Bemessung des Strafmasses Berücksichtigung finden.²⁸⁸

281. So etwa der Kanton St.Gallen (StB SG 247 Nr. 1, Ziff. 3) und Nidwalden (Steuerpraxis des Kantons Nidwalden [StP NW] 247, Richtlinie Verletzung von Verfahrenspflichten, Ziff. 5).

282. So etwa der Kanton Thurgau für das Nichtbefolgen der Mitwirkungs-, Auskunfts-, Melde- oder Bescheinigungspflicht (StP TG §207 Nr. 1, Ziff. 3.2.3).

283. So explizit auch StB SG 247 Nr. 1, Ziff. 3.

284. StB LU §208 Nr. 1, Ziff. 4; StP NW 247, Ziff. 6.a; MB AR, Ziff. 3.2.; StB SZ 70.11, B.3.

285. StB BL 154 Nr. 1, Ziff. 4.

286. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 173; vgl. etwa StB LU §208 Nr. 1, Ziff. 4, wonach die Busse im Regelfall halbiert wird, wenn Einsprache erhoben und die versäumte Handlung nachgeholt wird.

287. Zweifel/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 173.

288. Eicker, S. 152.

Unechte Konkurrenz (*Gesetzeskonkurrenz*) liegt vor, wenn eine oder mehrere Handlungen verschiedene Tatbestände erfüllen, ein Tatbestand jedoch den anderen *vorgeht* und deren Anwendung *ausschliesst*. Die Verdrängung bzw. der Vorrang einer Strafnorm kann sich aufgrund Spezialität, Subsidiarität, Konsumation, Alternativität oder einer mitbestraften Vor- oder Nachtat ergeben.²⁸⁹

Echte Konkurrenz ist demgegenüber anzunehmen, wenn durch eine oder mehrere Handlungen verschiedene Tatbestände verwirklicht werden, die nicht nach den Regeln der unechten Konkurrenz verdrängt werden, sondern *nebeneinander* anwendbar bleiben (*echtes Konkurrenzverhältnis*).²⁹⁰

Idealkonkurrenz ist gegeben, wenn durch *eine* Handlung mehrfach derselbe Tatbestand oder mehrere verschiedene Tatbestände verwirklicht werden.²⁹¹

Realkonkurrenz liegt vor, wenn durch *mehrere* Handlungen mehrfach derselbe Tatbestand oder mehrere verschiedene Tatbestände erfüllt werden.²⁹²

Zwischen Art. 174 DBG und Art. 55 StHG besteht **echte Konkurrenz** in Form der **Idealkonkurrenz**, da die Bestimmungen unterschiedliche Rechtsgüter schützen. Art. 174 DBG schützt letztlich die Steuerforderung des Bundes, während die kantonalen Umsetzungsbestimmungen zu Art. 55 StHG jene der Kantone und Gemeinden schützen.²⁹³ Somit liegt keine verbotene Doppelbestrafung vor, wenn für die gleiche Steuerperiode zwei Bussen für die Kantons- bzw. Bundessteuern auferlegt werden.²⁹⁴

In der Lehre herrscht **Uneinigkeit** hinsichtlich des Verhältnisses von Art. 174 DBG (Verletzung von Verfahrenspflichten) und Art. 175 DBG (Steuerhinterziehung). Ein Teil der Lehre nimmt aufgrund der Qualifikation der Verfahrenspflichtverletzung als Ungehorsamsdelikt echte Konkurrenz (d.h. kein Anwendungsvorrang) an.²⁹⁵ Danach werde der Unrechtsgehalt der

289. Statt vieler Eicker, S. 147, m.w.H.

290. Statt vieler Eicker, S. 150, m.w.H.

291. Statt vieler BSK-Ackermann, Art. 49 StGB N. 76, m.w.H.

292. Statt vieler BSK-Ackermann, Art. 49 StGB N. 76, m.w.H.

293. BGE 143 IV 130, E. 3.1; BGer 2C_16/2019 vom 10.1.2019, E. 3.1; BGer 9C_500/2024 vom 8.4.2025, E. 7.2.

294. BGer 9C_500/2024 vom 8.4.2025, E. 7.2.

295. Locher, Art. 174 DBG N. 18; Sieber/Malla, Art. 175 DBG N. 13; Egloff, §235 StG AG N. 5 und 76; Schild Trappe, S. 277; Monti, S. 73 f.; Holenstein, §47 Komm. ESchStR N. 45.

Verfahrenspflichtverletzung, der sich im Nichtfolgeleisten einer Mahnung manifestiert, nicht vollständig von Art. 175 DBG erfasst. Art. 174 DBG besitzt demnach auch im Falle einer Steuerhinterziehung einen eigenständigen Anwendungsbereich. Andere Lehrmeinungen gehen hingegen von unechter Konkurrenz (Konsumation) aus, da die Steuerhinterziehung den Unrechtsgehalt der Verfahrenspflichtverletzung miterfasse.²⁹⁶

- 14 Das Bundesgericht hat noch unter dem alten Recht entschieden, dass Art. 131
8 Abs. 1 BdBSt (Verfahrenspflichtverletzung) und Art. 129 Abs. 1 BdBSt (Steuerhinterziehung) **unterschiedliche Rechtsgüter** schützen, weshalb jede Straftat separat geahndet werden kann, ohne dass eine Verletzung des «Ne bis in idem»-Grundsatzes vorliegt.²⁹⁷ Da das strafbare Verhalten der beiden Straftaten nicht dasselbe ist, ist eine kumulative und unabhängige Begehung beider Straftaten möglich. Bei der späteren Ahndung einer Verletzung von Art. 129 Abs. 1 BdBSt ist jedoch – so das Bundesgericht – die in Anwendung von Art. 131 Abs. 1 BdBSt verhängte Sanktion zu berücksichtigen.²⁹⁸
- 14 Als typische **Fallkonstellation** zur Illustration kann die beharrliche
9 Mitwirkungsverweigerung bei ansonsten transparenter Deklaration genannt werden. Die Tatperson deklariert ihre Einkünfte zwar korrekt, verweigert aber trotz Mahnung die Einreichung notwendiger Belege. Hier liegt keine Steuerhinterziehung vor, da die deklarierten Faktoren stimmen. Der Ungehorsam gegen die amtliche Verfügung führt somit zu einer (exklusiven) Anwendung von Art. 174 DBG. Ebenso kann es sich im umgekehrten Fall verhalten: Wenn die steuerpflichtige Person ihre Einkünfte hingegen falsch deklariert, die geforderten Belege jedoch auf erste Aufforderung hin und somit vor Erlass einer Mahnung einreicht, kann sie nur wegen einer Steuerhinterziehung bestraft werden. Dies verdeutlicht, dass Art. 174 DBG erst dort einsetzt, wo einer Mahnung nicht Folge geleistet wird, während dies für den Tatbestand von Art. 175 DBG unbeachtlich ist.

296. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 174 DBG N. 5; Behnisch, *Steuerstrafrecht*, S. 369 f.; Zweifel, *ZStrR*, S. 12 Fn. 60; Bericht Expertenkommission 1994, S. 21.

297. BGE 121 II 257, E. 5b.

298. BGE 121 II 257, E. 5b.

LITERATURVERZEICHNIS

Ackermann Jürg-Beat, Kommentierung zu Art. 49 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.

Althaus-Houriet Isabelle, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Behnisch Urs, §25 Steuerstrafrecht, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Wirtschaftsstrafrecht der Schweiz, Hand- und Studienbuch, 2. Aufl., Bern 2021 (zit. Behnisch, Wirtschaftsstrafrecht).

Behnisch Urs, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Bern 1991 (zit. Behnisch, Steuerstrafrecht).

Behnisch Urs, Materielle Aspekte des geltenden Steuerstrafrechts, StR 52 (1997), S. 53–58 (zit. Behnisch, StR 52).

Behnisch Urs, Steuerstrafrecht, ASA 61 (1992), S. 457–473 (zit. Behnisch, ASA 61).

Blumenstein Ernst/Locher Peter, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich/Genf 2023.

Donatsch Andreas, Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStrR 1 (2000), S. 83–104 (zit. Donatsch, Grundzüge).

Donatsch Andreas, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60 (1992), S. 289–321 (zit. Donatsch, ASA 60).

Donatsch Andreas/Frei Mirjam, Allgemeine Strafmilderungs- und Strafbefreiungsgründe im Steuerstrafrecht, StR 65 (2010), S. 12–21.

Donatsch Andreas/Koutsogiannakis Vassilios, Verfahrens- und Steuerstrafrecht / Zum Verhältnis zwischen dem Steuerstrafrecht gemäss DBG sowie StHG und dem Allgemeinen Teil des StGB, insbesondere im Falle

geringfügigen Verschuldens, Wiedergutmachung sowie der Betätigung aufrichtiger Reue, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich - Basel - Genf 2014, S. 316–331.

Dubs Jürg, Verdeckte Gewinnausschüttungen, solidarische Mithaftung - Zündstoff im Steuerstrafrecht, AJP (2009), S. 70–82.

Egloff Dieter, Kommentierung zu §235 StG AG, in: Klöti-Weber Marianne/Schudel Daniel/Schwarb Patrick (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023.

Eicker Andreas, Grundzüge strafrechtlicher Konkurrenzlehre, ius.full 4 (2003), S. 146–152.

Eidgenössische Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 21 vom 7.4.1995, Das Nachsteuer- und das Steuerstrafrecht nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer, Bern 1995 (zit. KS ESTV Nr. 21 vom 7.4.1995).

Finanzdirektion des Kantons Zürich, Nachsteuer- und Steuerstrafrecht, Bericht einer Expertenkommission an den Regierungsrat des Kantons Zürich vom 5.1.1994, Muri/Bern 1994 (zit. Bericht Expertenkommission 1994).

Gassmann Gregor, Die Zustellung von Verfügungen im eidgenössischen Steuerrecht, Zürcher Studien zum öffentlichen Recht, 295, Zürich-Genf 2024.

Häfelin Ulrich/Müller Georg/Uhlmann Felix, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020.

Heimgartner Stefan, Kommentierung zu Art. 106 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Strafrecht, 4. Aufl., Basel 2019.

Holenstein Daniel, Kommentierung zu §47 Komm. ESchStR, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia (Hrsg.), Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, 1. Aufl., Basel 2020.

Locher Peter, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. III, 1. Aufl., Basel 2015.

Margraf Olivier, Persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung, StR 72 (2017), S. 552–559.

Monti Diane, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Lausanne 2001.

Raselli Niccolò, Ordnungsbussen wegen Verletzung steuerlicher Verfahrensvorschriften. Fragen und Thesen, StR 46 (1991) S. 433–451.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023.

Riedo Christof/Fiolka Gerhard, Kommentierung zu Art. 7 StPO, in: Niggli Marcel Alexander/Heer Marianne/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar, Schweizerische Strafprozessordnung/Jugendstraßprozessordnung, 3. Aufl., Basel 2023.

Sansonetti Pietro/Hostettler Danielle, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2e édition, Bâle 2017.

Schild Trappe Grace Marie Luise, Bemerkungen zur Bedeutung des Grundsatzes "ne bis in idem" bei andauernder Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss Art. 174 DBG (bzw. 131 Abs. 1 BdBST) und Art. 55 StHG, ASA 66 (1997), S. 267–292.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 174 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 175 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Sieber Roman J./Malla Jasmin, Kommentierung zu Art. 182 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Trechsel Stefan/Fateh-Moghadam Bijan, Vor Art. 12 StGB, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Trechsel Stefan/Seelmann Martin, Kommentierung zu Art. 47 StGB, in: Trechsel Stefan/Pieth Mark, Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 4. Aufl., Zürich 2021.

Wohlgemuth Sascha, Kommentierung zu §208 StG BS, in: Tarolli Schmidt Nadina/Villard Alain/Bienz Andreas/Jaussi Thomas (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, 1. Aufl., Basel 2019.

Zigerlig Rainer/Oertli Mathias/Hofmann Hubert, Das st.gallische Steuerrecht, 7. Aufl., Muri-Bern 2014.

Zweifel Martin, Aktuelle Probleme des Steuerstrafrechts, ZStrR 111 (1993), S. 1–25 (zit. Zweifel, ZStrR).

Zweifel Martin, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989 (zit. Zweifel, Sachverhaltsermittlung).

Zweifel Martin/Beusch Michael/Hunziker Silvia/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2024.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 124 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 127 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Hunziker Silvia, Kommentierung zu Art. 128 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. Aufl., Basel 2022.

Zweifel Martin/Oesterheld Stefan/Opel Andrea/Seiler Moritz, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich/Genf 2025.

MATERIALIENVERZEICHNIS

Bericht der Expertenkommission für ein Bundesgesetz über Steuerstrafrecht und internationale Amtshilfe in Steuersachen zu Händen des Chefs des EFD,

Bern, Oktober 2004, abrufbar unter <https://www.estv2.admin.ch/stp/berichte/stp-berichte-2004-expertenkommission-bundesgesetz-steuerstrafrecht-de.pdf>, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Expertenkommission Steuerstrafrecht).

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.5.1983, BBl 1983 III 1 ff., abrufbar unter https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/1983/3_1_1_1/de, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 1983).

Botschaft zum Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich vom 20.5.2020, BBl 2020 4705 ff., abrufbar unter <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2020/1111/de>, besucht am 18.3.2026 (zit. Botschaft 2020).

Erläuternder Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des Steuerstrafrechts vom 29.5.2013, abrufbar unter <https://www.news.admin.ch/de/nsb?id=49039>, besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Vereinheitlichung).

Erläuternder Bericht zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens vom 31.1.2024, Totalrevision des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), abrufbar unter [news.admin.ch/de/nsb?id=99873](https://www.news.admin.ch/de/nsb?id=99873), besucht am 18.3.2026 (zit. Bericht Totalrevision VStrR).