



KOMMENTIERUNG ZU

Art. 174 DBG

Eine Kommentierung von Jara Fawer / Peter Hongler

Herausgegeben von Peter Hongler / Fabian Sutter

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	3
A. Charakterisierung des Delikts	3
B. Geschütztes Rechtsgut und Normzweck	3
II. Objektiver Tatbestand	4
A. Übersicht	4
B. Täterschaft, Teilnahme, Versuch	5
C. Verfahrenspflichten	5
1. Unmittelbar kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten	5
2. Aufgrund behördlicher Anordnung zu erfüllende Verfahrenspflichten	5
3. Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person	7
a. Allgemeines	7
b. Steuererklärungspflicht	8
c. Beilagepflicht	9
d. Auskunftspflicht	9
e. Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln	10
f. Aufbewahrungspflicht	10
4. Verfahrenspflichten von Drittpersonen	10
a. Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten im Veranlagungsverfahren	10
b. Verfahrenspflichten des Schuldners der steuerbaren Leistung im Quellensteuerverfahren	12
c. Verfahrenspflichten mitwirkungspflichtiger Personen im Inventarverfahren	12
D. Verletzung von Verfahrenspflichten	12
1. Im Allgemeinen	12
2. Anwendungsfälle	12
a. Falscher Abzug in der Steuererklärung	13
b. (Wiederholtes) Nichteinreichen des Lohnausweises	13
c. Einreichung einer Steuererklärung mit offensichtlichen Fehlern	14
d. Einreichung einer Steuererklärung mit (absichtlich) unleserlicher Schrift	15
e. Nichtunterzeichnung der Steuererklärung	15
f. Einreichung der Steuererklärung an eine unzuständige Behörde	16
g. Nichtverwendung des amtlichen Wertschriftenverzeichnisses	16
E. Mahnung	17
III. Subjektiver Tatbestand	20
IV. Qualifizierende Tatbestände	20
A. Schwerer Fall	20
B. Rückfall	21
C. Leichter Fall?	21
V. Rechtswidrigkeit und Schuld	23
VI. Strafe	24
A. Allgemeines	24
B. Strafzumessung	24
VII. Konkurrenzen	26
Literaturverzeichnis	27
Materialienverzeichnis	30

I. ALLGEMEINES

A. Charakterisierung des Delikts

- 1 Eine Verfahrenspflichtverletzung nach Art. 174 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)¹ (vgl. auch Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]²) 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.³
- 3 Es handelt sich um ein **echtes Sonderdelikt**, da als Tatpersonen nur solche in Betracht fallen, denen in einem Steuerverfahren Verfahrenspflichten obliegen.⁴
- 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.⁵
- 5 Es handelt sich zudem um ein **Ungehorsamsdelikt** (vergleichbar mit Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [StGB]⁶), 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.⁷
- 6 Im Verhältnis zu den anderen Steuerstraftatbeständen bildet Art. 174 DBG einen **Auffangtatbestand**.⁸

B. Geschütztes Rechtsgut und Normzweck

- 7 Der Straftatbestand der Verfahrenspflichtverletzung dient in erster Linie dem **Schutz der Steuerrechtsordnung**.⁹
- 8 Das geschützte Rechtsgut ist die **ordnungsgemässe Durchführung der Steuerveranlagung**, die durch das renitente Verhalten der steuerpflichtigen Person gefährdet wird.¹⁰ Es geht um die Gewährleistung der «Wahrheit und Vollständigkeit bei [der] Feststellung der zur Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerbelastung wesentlichen Tatsachen»¹¹.

1. SR 642.11 vom 14.12.1990.

2. SR 642.14 vom 14.12.1990.

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

4. 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.

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

6. SR 311.0 vom 21.12.1937.

7. 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.

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

9. Botschaft 1983, S. 138.

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

11. 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.

- 9 Das Verhalten der steuerpflichtigen Person führt zu einer zumindest **abstrakten Gefährdung** der Steuerforderung der Allgemeinheit.¹² Der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung gewährleistet daher einen vorverlagerten, erfolgsunabhängigen Schutz des Steueranspruchs. Eine tatsächliche Beeinträchtigung, d.h. ein Steuerausfall, ist nicht vorausgesetzt.¹³
- 10 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.¹⁴ 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.¹⁵ In diesem Sinne gewährleistet die Strafnorm auch die **rechtsgleiche Verteilung der Steuerlast** unter den steuerpflichtigen Personen.¹⁶

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**¹⁷ (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]¹⁸).¹⁹

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

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

14. BGE 143 IV 130, E. 3.1.

15. BGE 143 IV 130, E. 3.1.

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

17. 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).

18. SR 101 vom 18.4.1999.

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

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 gesetzliche oder behördliche Verfahrenspflichten auferlegt sind. Dabei kann es sich um die steuerpflichtige Person selbst oder um bescheinigungs-, auskunfts- oder meldepflichtige Drittpersonen handeln.
- 17 **Mittäterschaft** ist möglich, wenn mehrere Personen dieselben Verfahrenspflichten zu erfüllen haben, wie etwa Erben.²⁰
- 18 **Gehilfenschaft** an einer Verfahrenspflichtverletzung sowie der **Versuch** sind nicht strafbar (vgl. Art. 105 Abs. 2 StGB).
- 19 Bei der **Anstiftung** geht die Lehre von einem qualifizierten Schweigen des Gesetzgebers aus, da Art. 177 DBG nur die Teilnahme an einer Steuerhinterziehung unter Strafe stellt, während eine entsprechende Regelung für die Verfahrenspflichtverletzung fehlt.²¹

C. Verfahrenspflichten

1. Unmittelbar kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten

- 20 Verfahrenspflichten können sich direkt aus dem Gesetz ergeben. Dabei 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.²² Dies trifft indes nur auf wenige Verfahrenspflichten zu.²³
- 21 Es handelt sich diesfalls um kraft Gesetzes zu erfüllende Verfahrenspflichten **ohne behördliche Anordnung**.

2. Aufgrund behördlicher Anordnung zu erfüllende Verfahrenspflichten

- 22 In der Regel bedürfen gesetzliche Verfahrenspflichten einer **Konkretisierung** in Form einer behördlichen Anordnung.
- 23 Dies kann mittels **generell-konkretem Verwaltungsakt (Allgemeinverfügung²⁴ oder öffentliche Bekanntgabe)** geschehen, indem etwa der Adressatenkreis oder der zeitliche Rahmen der Erfüllung näher festgelegt wird.²⁵ Eine solche Allgemeinverfügung stellt namentlich die behördliche Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung für eine bestimmte Steuerperiode dar (Art. 124 Abs. 1 DBG).²⁶ Die gleiche Wirkung kommt auch der Zustellung des Steuerklärungsformulars zu.²⁷ Mit der behördlichen Aufforderung können zudem weitere Verfahrenspflichten, etwa die Pflicht zur Einreichung der Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG), ohne Weiteres wirksam werden.²⁸
- 24 Verfahrenspflichten werden mitwirkungspflichtigen Personen i.d.R. durch behördliche Anordnung in Form eines **individuell-konkreten Verwaltungsaktes (Verfügung)** auferlegt. Die Anordnung bzw.

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

21. 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.

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

23. 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.

24. Zum Begriff der Allgemeinverfügung: BGE 147 II 300, E. 2.2.

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

26. 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.

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

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

die angeordnete Mitwirkungshandlung muss auf einer hinreichenden gesetzlichen Grundlage beruhen.²⁹ 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.³⁰ Vorausgesetzt ist daher, dass die Anordnung der verpflichtenden Person tatsächlich zugegangen ist bzw. aufgrund schuldhafter Vereitelung der Zustellung eine *Zustellfiktion*³¹ greift.³² Die tatsächliche Kenntnisnahme des Verfügungsinhaltes ist – anders als bei Art. 292 StGB³³ – nicht notwendig.³⁴
- 26 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.³⁵ Ein separates, selbstständiges Feststellungsverfahren über den Umfang der Mitwirkungspflicht ist nicht erforderlich.³⁶
- 27 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.³⁷ 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.³⁸
- 28 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 gegen die Veranlagung aufgehoben werden (vgl. Art. 132, Art. 140 und Art. 145 DBG).³⁹

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

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

31. 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.

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

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

34. 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.

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

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

37. 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.

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

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

- 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.⁴⁰
- 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).⁴¹

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**⁴²). Die Steuerbehörde darf von der steuerpflichtigen Person alles verlangen, was im Interesse einer solchen Veranlagung geeignet, erforderlich und der steuerpflichtigen Person zumutbar ist.⁴³ 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.⁴⁴
- 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 Vorlage von Beweismitteln (Art. 126 Abs. 2 DBG) sowie der Aufbewahrungspflicht (Art. 126 Abs. 3 DBG).⁴⁵
- 33 Die Verfahrenspflichten der steuerpflichtigen Person haben eine **formelle** 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.⁴⁶
- 34 Schranke der Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person bildet der **Verhältnismässigkeitsgrundsatz** (Art. 5 Abs. 2 und Art. 36 Abs. 3 BV).⁴⁷
- 35 Die Sanktionierung einer verweigerten Mitwirkung ist unzulässig, wenn die angeordnete Handlung für eine ordnungsgemässe Veranlagung **von vornherein erkennbar nicht notwendig** ist.⁴⁸ Allerdings wird die Frage, welcher Sachverhalt rechtserheblich ist, erst mit der Veranlagungsverfügung beantwortet.⁴⁹

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

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

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

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

44. 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.

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

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

47. 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.

48. 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.

49. 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.

36 Während des Verfahrens genügt ein den Umständen entsprechender 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.⁵⁰

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).⁵¹ Steuerpflichtige Personen, die kein entsprechendes Formular erhalten haben, müssen ein solches bei der Veranlagungsbehörde verlangen (Art. 124 Abs. 1 Satz 2 DBG).⁵²

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.⁵³

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.).⁵⁴

41 Für das Einreichen der Steuererklärung liegt die **Beweisführungs- und Beweislast** in Anwendung der allgemeinen Beweislastregel (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB]⁵⁵ per analogiam) bei der steuerpflichtigen Person.⁵⁶

42 Die **Beauftragung eines Dritten** entbindet die steuerpflichtige Person nicht von der Vergewisserung, dass die Dokumente eingereicht wurden.⁵⁷ Die sorgfältige Auswahl und Überwachung von Hilfspersonen liegt im Verantwortungsbereich der verpflichteten Person.⁵⁸

50. 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.

51. 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.

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

53. 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.

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

55. SR 210 vom 10.12.1907.

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

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

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

c. Beilagepflicht

- 43 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).
- 44 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**).⁵⁹ Gleichzeitig ermöglichen die Beilagen der Steuerbehörde die Überprüfung der von der steuerpflichtigen Person getätigten Angaben.
- 45 Die Beilagen sind entweder in Form **amtlicher Formulare** (z.B. Lohnausweis, Wertschriftenverzeichnis) oder als **Aufstellungen** der steuerpflichtigen Person (z.B. Jahresrechnung) einzubringen.⁶⁰
- 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.⁶¹
- 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.⁶²
- 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.⁶³ 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.⁶⁴

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

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

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

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

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

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

e. Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln

- 52 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).
- 53 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.⁶⁵
- 54 Steuerpflichtige Personen müssen alle verlangten Beweismittel vorlegen, die zur Abklärung der materiellen Wahrheit des rechtserheblichen Sachverhalts **beweistauglich** sind.⁶⁶ Vorausgesetzt ist, dass sich das Beweismittel im Besitz der steuerpflichtigen Person befindet oder aufgrund eines Rechtsanspruchs beschafft werden kann.⁶⁷
- 55 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.
- 56 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.⁶⁸

f. Aufbewahrungspflicht

- 57 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 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)⁶⁹ (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.⁷⁰ Drittpersonen unterliegen – im Gegensatz zur steuerpflichtigen Person – keiner umfassenden Mitwirkungspflicht. Sie dürfen deshalb im Veranlagungsverfahren nicht

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

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

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

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

69. SR 220 vom 30.3.1911.

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

über die in Art. 127–129 DBG vorgesehenen Bescheinigungs-, Auskunfts- und Meldepflichten hinaus zur Mitwirkung verpflichtet werden.⁷¹

- 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.⁷²
- 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.⁷³ So beispielsweise die Arbeitgeberin, Gläubiger und Schuldnerinnen, Versicherer, Treuhänderinnen, Vermögensverwalter und Beauftragte.
- 62 Ein **unrechtmässiges Mitwirkungsbegehren** liegt vor, wenn Vertreter um Bescheinigungen ersucht werden, ohne dass zuvor die steuerpflichtige Person selbst zur Einreichung erfolglos gemahnt wurde.⁷⁴ Die Mahnung ist grundsätzlich Voraussetzung für das Einforderungsrecht beim Dritten nach Art. 127 Abs. 2 DBG.⁷⁵ 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.⁷⁶
- 63 Die Grenzen der Mitwirkungspflichten von Drittpersonen ergeben sich 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.⁷⁷
- 64 Die **Auskunftspflicht** nach Art. 128 DBG verpflichtet Gesellschafter, 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.⁷⁸
- 65 Die **Meldepflicht** nach Art. 129 DBG auferlegt juristischen Personen, Stiftungen, Vorsorgeeinrichtungen, einfachen Gesellschaften und gewissen Arbeitgebern die Pflicht, periodisch Bescheinigungen über organ-, vorsorge- 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).

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

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

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

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

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

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

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

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

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 Auskunfts- 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

- 69 Eine Verletzung von Verfahrenspflichten kann in einer (gänzlichen) **Nichterfüllung**, einer lediglich teilweisen Erfüllung (**Teilerfüllung**) oder einer nicht gehörigen bzw. mangelhaften Erfüllung (**Schlechterfüllung**) liegen.
- 70 Eine gänzliche **Nichterfüllung** liegt vor, wenn eine auferlegte 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).⁷⁹

2. Anwendungsfälle

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

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

a. Falscher Abzug in der Steuererklärung

- 72 Tätigt eine steuerpflichtige Person in der Steuererklärung einen unzulässigen 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 die ihr richtig erscheinende Würdigung selbst vorzunehmen und zu deklarieren.⁸⁰ Eine unzutreffende rechtliche Würdigung einer deklarierten Tatsache begründet keine Verfahrenspflichtverletzung.⁸¹
- 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.⁸² 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) Beweislastverteilung⁸³, wonach steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen sind, wird in solchen Fällen lediglich der geltend gemachte Abzug verweigert.⁸⁴
- 76 Dem ist folgendes zu entgegnen: Das Nichteinreichen von Belegen trotz behördlicher Aufforderung stellt – bei zumutbarer Einreichung – eine **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.⁸⁵ 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.⁸⁶

b. (Wiederholtes) Nichteinreichen des Lohnausweises

- 77 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

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

81. 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.

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

83. 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.

84. 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.

85. BGE 147 II 209, E. 5.1.3.

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

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.⁸⁷ Kommt die steuerpflichtige Person dem nicht nach und reicht sie den verlangten Lohnausweis trotz Mahnung nicht ein, erfüllt sie grundsätzlich den Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung.

- 78 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 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.⁸⁸ Soweit jedoch die Vornahme einer Ermessensveranlagung (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG) eine sachgerechte Besteuerung erwarten lässt, erscheint eine mehrfache Büssung als unverhältnismässig.⁸⁹ Da die Steuerbehörde bei unkooperativem Verhalten der steuerpflichtigen Person berechtigt – jedoch nicht verpflichtet⁹⁰ – 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 pflichtgemäßem 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.⁹¹ Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung.⁹²

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

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

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

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

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

92. 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.

- 82 Die Veranlagungsbehörde prüft ihrerseits die Steuererklärung und nimmt die 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.⁹³ 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

- 83 Die Einreichung der Steuererklärung in Papierform wird zunehmend durch 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.⁹⁴
- 84 Unleserliche Angaben in der Steuererklärung stellen einen materiellen Mangel 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.
- 85 Bedient sich die steuerpflichtige Person wiederholt einer unleserlichen Schrift, um die Bearbeitung der Steuererklärung zu verzögern oder zu 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».⁹⁵ 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.⁹⁶
- 87 Die Nichtunterzeichnung der in Papierform eingereichten Steuererklärung führt zu formeller Unvollständigkeit und begründet eine **formell nicht gehörige Erfüllung** der Mitwirkungspflicht.⁹⁷ Die steuerpflichtige Person ist gemäss Art. 124 Abs. 3 DBG aufzufordern, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen.

93. 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.

94. Vgl. Botschaft 2020, S. 4719.

95. 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).

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

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

- 88 Die Pflicht zur persönlichen Unterzeichnung stellt eine **Ordnungsvorschrift** dar.⁹⁸ Eine Steuerveranlagung kann auch gestützt auf eine nicht unterzeichnete Steuererklärung ergehen.⁹⁹ Dennoch soll die Steuerbehörde auf die ordnungsgemässe Unterzeichnung der Steuererklärung und damit die Erfüllung der Verfahrenspflicht bestehen dürfen.¹⁰⁰ Unterschreibt die steuerpflichtige Person die Steuererklärung trotz strafbewehrter Mahnung nicht, würde sie somit den Tatbestand von Art. 174 DBG erfüllen,¹⁰¹ wobei ein Beharren der Steuerbehörde auf eine Unterzeichnung – bei sonst vollständiger Steuererklärung – an **überspitzten Formalismus** grenzt.¹⁰²

f. Einreichung der Steuererklärung an eine unzuständige Behörde

- 89 Nach Art. 124 Abs. 2 DBG muss die steuerpflichtige Person die 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 Steuerklärungsformular selbst oder dem beigelegten Rücksendeumschlag angegeben bzw. vorgedruckt.
- 90 Die bei einer unzuständigen Behörde eingereichte Steuererklärung ist von 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]¹⁰³ und Art. 133 Abs. 2 DBG).
- 91 In der Praxis dürfte eine Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten nur bei wiederholter oder trotz Belehrung **fortgesetzter Zuständigkeitsmissachtung** angezeigt sein.

g. Nichtverwendung des amtlichen Wertschriftenverzeichnisses

- 92 Nach Art. 125 Abs. 1 lit. c DBG muss eine natürliche Person der Steuererklärung die Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beilegen. Wertschriften-, Forderungs- und Schuldenverzeichnisse sind **amtliche Formulare**. Ihre Ausfüllung und Verwendung ist eine Verfahrenspflicht.¹⁰⁴ Das Nichtverwenden bzw. Nichtausfüllen des Wertschriftenverzeichnisses stellt somit eine Verletzung von Verfahrenspflichten dar.
- 93 In der Praxis ist es zulässig, **bankeigene Depotauszüge** beizulegen, sofern diese mindestens die im amtlichen Wertschriftenverzeichnis verlangten Angaben enthalten und die entsprechenden Totalsummen auf das unterzeichnete amtliche Formular übertragen werden.¹⁰⁵ Unterbleibt diese Übertragung, liegt eine unvollständig eingereichte Steuererklärung vor, da das 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.

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

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

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

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

102. So auch Margraf, S. 552.

103. SR 172.021 vom 20.12.1968.

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

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

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.¹⁰⁶ Die blossе 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.¹⁰⁷ Die Veranlagungsbehörde setzt der mitwirkungspflichtigen Person dazu eine **angemessene Frist**.¹⁰⁸ Aus der Mahnung muss für die mitwirkungspflichtige Person ersichtlich sein, welche Verfahrenshandlungen innert welcher Frist von ihr verlangt werden (Bestimmtheitsgebot¹⁰⁹).¹¹⁰ Fehlen einzelne Angaben, muss die betroffene Person nachfragen, sofern wenigstens erkennbar ist, auf welches Veranlagungs- oder Inventarverfahren sich die Mahnung bezieht.¹¹¹
- 96 Werden Verfahrenshandlungen erst nach **Ablauf der festgesetzten Mahnfrist** (d.h. verspätet) vorgenommen, ist der objektive Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung erfüllt.¹¹²
- 97 Zu differenzieren gilt es bei der nach Art. 124 Abs. 3 DBG anzusetzenden Frist zur Einreichung bzw. Verbesserung einer mangelhaften Steuererklärung. Diese kann **unterschiedlicher Rechtsnatur** sein. Bei einer Fristansetzung während der ordentlichen Steuerklärungsfrist qualifiziert die Nachfrist als gewöhnliche Aufforderungsfrist zur Erfüllung der Verfahrenspflichten. Hingegen erweist sich eine Aufforderung und Fristansetzung nach Ablauf der Steuerklärungsfrist als Mahnfrist i.S.v. Art. 174 Abs. 1 DBG und Art. 130 Abs. 2 DBG.¹¹³
- 98 Aus rechtsstaatlicher Sicht erscheint es geboten, dass die Mahnung – obwohl dem Wortlaut von Art. 174 DBG nicht entnehmbar – einen **Hinweis auf die Strafdrohung** im Unterlassungsfall enthalten muss.¹¹⁴ Dies muss auch für Fälle gelten, in denen eine sich direkt aus dem Gesetz ergebende Verfahrenspflicht in Frage steht.¹¹⁵ Eine Pflicht zum Hinweis auf eine allfällige Mahngebühr besteht hingegen nicht.¹¹⁶

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

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

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

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

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

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

112. 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.

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

114. 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.

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

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

- 99 Die Mahnung wird in der neueren Lehre überwiegend als **objektives Tatbestandsmerkmal** der Verfahrenspflichtverletzung und nicht mehr als objektive Strafbarkeitsbedingung qualifiziert.¹¹⁷ Der Unrechtsgehalt von Art. 174 DBG liegt gerade darin, dass die betroffene Person der an sie gerichteten Mahnung keine Folge leistet.¹¹⁸ Die Qualifikation der Mahnung als objektives 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).¹¹⁹ Bei der Strafzumessung (vgl. unten N. 133 ff.) ist deshalb allein das Verhalten der betroffenen Person nach Zustellung der Mahnung zu berücksichtigen.¹²⁰ 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.
- 100 Der Tatbestand von Art. 174 DBG setzt die ordnungsgemässe Zustellung der Mahnung voraus. Die Beweislast für die Zustellung der Mahnung liegt bei der Steuerbehörde.¹²¹ 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.¹²² 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.¹²³ Die Mahnung muss deshalb nachweislich in den Machtbereich der adressierten Person gelangt sein.¹²⁴ Vom Zustellungserfordernis abzusehen würde bedeuten, die Strafbarkeit auf ein Verhalten vor Zugang der Mahnung vorzuverschieben, welches indessen nicht ein solches «trotz» Mahnung sein kann.¹²⁵ Nach anderer Auffassung und in Übereinstimmung mit der älteren Rechtsprechung des Bundesgerichts¹²⁶ 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.¹²⁷ Eine aufgrund der Zustellfiktion erfolgte Zustellung der Mahnung genügt danach für die Strafbarkeit nach Art. 174 DBG.¹²⁸ Eine tatsächliche Kenntnisnahme des Inhalts der Mahnung ist nicht erforderlich.¹²⁹ Verweigert die betroffene Person

117. 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.

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

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

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

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

122. 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/Oesterheld/Opel/Seiler, S. 168, die eine Zustellung der Mahnung an die mitwirkungspflichtige Person nur in Fällen persönlicher Vornahme der Mitwirkungshandlung als notwendig erachten.

123. 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.

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

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

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

127. 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.

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

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

die Annahme der persönlich übergebenen Mahnung, gilt die Zustellung am Tag der Weigerung als erfolgt, sofern dies von der überbringenden Person festgehalten wird.¹³⁰

- 101 Aus Beweisgründen empfiehlt sich eine **schriftliche** Zustellung der Mahnung mittels eingeschriebener Post oder «A-Post Plus».¹³¹
- 102 Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht bei eingeschriebener Briefpost eine **natürliche Vermutung** für die ordnungsgemässe Zustellung der Abholungseinladung (im Briefkasten oder im Postfach).¹³² Dieselbe Vermutung besteht auch bei einer Zustellung in der Versandart «A-Post Plus».¹³³ 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.¹³⁴ 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.¹³⁵
- 103 Der Beginn des Fristenlaufs bestimmt sich nach dem **Zeitpunkt der Zustellung**, sofern die adressierte Person vom Inhalt der Mahnung Kenntnis nehmen konnte, und nicht nach dem Zeitpunkt der effektiven Kenntnisnahme. Die angesetzte Mahnfrist beginnt am Tag nach der Zustellung zu laufen.¹³⁶
- 104 Das Nichtbeachten einer Mahnung kann dazu führen, dass der mitwirkungspflichtigen Person nach erfolgter Busse und erneuter, erfolgloser Mahnung eine weitere, schärfere Busse auferlegt wird.¹³⁷ 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).¹³⁸ 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.¹³⁹ Eine weitere Mahnung ist nur gerechtfertigt, wenn diese geeignet erscheint, die mitwirkungspflichtige Person zur Erfüllung ihrer Pflichten zu bewegen.¹⁴⁰ Unverhältnismässig erscheinen weitere Mahnungen bzw. Bussen, wenn die mitwirkungspflichtige Person mit ihrem renitenten Verhalten zum Ausdruck bringt, dass diese zwecklos sind.¹⁴¹ Als nicht erforderlich erweist sich eine mehrfache Büssung auch dann, wenn eine Ermessensveranlagung eine sachgemässe Besteuerung erwarten lässt.¹⁴²

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

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

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

133. 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.

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

135. 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.

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

137. 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.

138. 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.

139. BGE 121 II 273, E. 4.

140. 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.

141. Egloff, §235 StG AG N. 45.

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

- 105 Kommt die mitwirkungspflichtige Person einer an sie gerichteten strafbewehrten Aufforderung nur teilweise nach (indem sie beispielsweise nur 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.
- 106 Die Mahnung stellt eine verfahrensleitende **Zwischenverfügung** dar und ist daher nicht selbstständig, sondern nur in Verbindung mit dem verfahrensabschliessenden Endentscheid, anfechtbar.¹⁴³

III. SUBJEKTIVER TATBESTAND

- 107 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.¹⁴⁴
- 108 Vorausgesetzt ist, dass die Tatperson objektiv dazu in der Lage war, die geforderte Mitwirkungshandlung zu erfüllen.¹⁴⁵ 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).¹⁴⁶
- 109 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.¹⁴⁷

IV. QUALIFIZIERENDE TATBESTÄNDE

A. Schwerer Fall

- 110 Ob ein schwerer Fall i.S.v. Art. 174 Abs. 2 DBG vorliegt, entscheidet sich nach der **Bedeutung der verletzten Pflicht** im Hinblick auf eine sachgemässe Veranlagung.¹⁴⁸ Ein schwerer Fall liegt insbesondere vor, wenn eine ordnungsgemässe Veranlagung ohne Mitwirkung der verpflichteten Person nicht oder nur sehr eingeschränkt möglich ist.¹⁴⁹ Dies kann etwa der Fall sein, wenn Selbstständigerwerbende keine Unterlagen einreichen, womit ihre Einschätzung erheblich erschwert wird¹⁵⁰ oder wenn die steuerpflichtige Person während Jahren keine Steuererklärung einreicht.¹⁵¹
- 111 Daneben ist für die Beurteilung der Schwere des Falls auch der mutmassliche **Betrag der Steuerfaktoren**, der aufgrund der Verfahrenspflichtverletzung nicht zuverlässig ermittelt werden kann, zu berücksichtigen.¹⁵²

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

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

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

146. Egloff, §235 StG AG N. 50.

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

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

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

150. Behnisch, Steuerstrafrecht, S. 369.

151. 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.

- 112 Sodann sind der **Grad der Verwerflichkeit** des Verhaltens der mitwirkungspflichtigen Person, insbesondere eine ausgeprägte Verweigerungshaltung, zu berücksichtigen.¹⁵³
- 113 Zu beachten ist, dass die Elemente, die den schweren Fall begründen, bei der Strafzumessung im Rahmen des Verschuldens nicht noch einmal berücksichtigt werden.¹⁵⁴

B. Rückfall

- 114 In der Lehre ist **umstritten**, unter welchen Bedingungen von einem Rückfall i.S.v. Art. 174 Abs. 2 DBG auszugehen ist.
- 115 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.¹⁵⁵ Behnisch hält fest, dass unter Rückfall wohl die Verletzung von Verfahrenspflichten in verschiedenen aufeinanderfolgenden Steuerperioden zu verstehen ist.¹⁵⁶ 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.¹⁵⁷ Nach Sieber/Malla ist es – in Anlehnung an den alten Rückfallbegriff des StGB (Art. 67 Ziff. 1 Abs. 1 aStGB¹⁵⁸) – 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.¹⁵⁹
- 116 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.¹⁶⁰ 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.¹⁶¹

C. Leichter Fall?

- 117 Während das Gesetz für den «schweren Fall» einer Verfahrenspflichtverletzung einen qualifizierten Tatbestand vorsieht, fehlt es an einer gesonderten Regelung des «leichten Falls».

152. 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/Oesterhelt/Opel/Seiler, S. 169; kritisch Locher, Art. 174 DBG N. 25.

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

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

155. 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.

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

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

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

159. 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.

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

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

- 118 Aufgrund des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips gilt auch im Steuerstrafverfahrensrecht der **Grundsatz des Verfolgungszwangs**.¹⁶² Bei Erfüllen der gesetzlichen Voraussetzungen sind die Steuerbehörden grundsätzlich zum Einschreiten verpflichtet.¹⁶³
- 119 Demgegenüber fragt sich, ob das **Opportunitätsprinzip** auch ohne gesetzliche Verankerung für die Steuerstraftatbestände im Bereich der direkten Steuern¹⁶⁴ 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.
- 120 Die Expertenkommission für Steuerstrafrecht schlug im Jahr 2004 unter 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.¹⁶⁵ Der Bundesrat verzichtete jedoch auf die Regelung.
- 121 Der erläuternde Bericht zum Bundesgesetz über eine Vereinheitlichung des 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).¹⁶⁶ Art. 52 StGB wäre aufgrund von Art. 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)¹⁶⁷ verweist, über Art. 2 VStrR¹⁶⁸ anwendbar.¹⁶⁹ Trotz dieser Bestrebungen fand das Opportunitätsprinzip bis heute keinen Eingang in den Gesetzestext.
- 122 Der Kanton Solothurn sieht den leichten Fall in seinem Steuergesetz explizit vor und ermächtigt zum Absehen von einer Busse.¹⁷⁰ Gemäss der Zürcher Steuerpraxis etwa wird bei erstmaliger Verletzung von Verfahrenspflichten i.d.R. auf eine Bestrafung verzichtet.¹⁷¹ Im Kanton St.Gallen kann bei geringem Verschulden oder voraussichtlich bescheidener Bedeutung der geforderten Verfahrenshandlung für die Veranlagung auf eine Busse verzichtet werden.¹⁷² Auch der Kanton Thurgau sieht den Strafverzicht bei geringfügigem Verschulden oder niedrigen Bussenbeträgen

162. 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.

163. Raselli, S. 446.

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

165. Bericht Expertenkommission Steuerstrafrecht, S. 63 f.

166. Bericht Vereinheitlichung, S. 21.

167. SR 313.0 vom 22.3.1974.

168. 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.).

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

170. §188 Abs. 3 des Gesetzes des Kantons Solothurn vom 1.12.1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11).

171. 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.

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

explizit vor.¹⁷³ 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).

- 123 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.¹⁷⁴ Demgegenüber wird die Anwendbarkeit des allgemeinen Teils des StGB und damit auch Art. 52 StGB über Art. 333 Abs. 1 StGB begründet.¹⁷⁵ 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.¹⁷⁶ 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).¹⁷⁷ Die «Triage» habe daher nicht beim Straftatbestand anzusetzen, sondern müsse nach Massgabe einer Gesamtbeurteilung der Strafverfolgungsinteressen erfolgen (z.B. anhand der Tatschwere).¹⁷⁸
- 124 Aus einem verfahrensökonomischen Blickwinkel kann es sinnvoll erscheinen, 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

- 125 Bei Erfüllen des objektiven und subjektiven Tatbestandes liegt tatbestandsmässiges Verhalten vor. Für die Strafbarkeit ist darüber hinaus die **Rechtswidrigkeit** der Tat und die **Schuld** der betroffenen Person erforderlich.¹⁷⁹
- 126 Tatbestandsmässiges Verhalten ist nicht rechtswidrig, wenn ein **Rechtfertigungsgrund** vorliegt.¹⁸⁰ In Betracht fallen die allgemeinen Rechtfertigungsgründe des StGB, namentlich gesetzlich erlaubtes Handeln (Art. 14 StGB) sowie Notwehr oder Notstand (Art. 15 ff. StGB).¹⁸¹ Im Steuerstrafrecht spielen diese Rechtfertigungsgründe indes kaum eine praktische Rolle.¹⁸²
- 127 Als gesetzliche Rechtfertigungsgründe i.S.v. Art. 14 StGB kommen etwa das **Berufsgeheimnis** oder das **Bankgeheimnis** in Betracht.¹⁸³

173. §214b Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14.9.1992 (StG/TG; RB 640.1).

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

175. So Zweifel/Oesterhelt/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.

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

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

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

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

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

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

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

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

- 128 Art. 124 Abs. 4 DBG enthält zudem **gesetzliche Rechtfertigungsgründe** für das verspätete Einreichen der Steuererklärung.¹⁸⁴ 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.¹⁸⁵
- 129 Neben der Abwesenheit von Rechtfertigungsgründen erfordert die Verhängung einer Strafe die persönliche Verantwortlichkeit bzw. Schuld der betreffenden Person. Das **Schuldprinzip** gilt auch im Steuerstrafrecht.¹⁸⁶ Die rechtliche Beurteilung der Verantwortlichkeit erfolgt anhand der Kriterien der Schuldfähigkeit, des Unrechtsbewusstseins bzw. der Verbotskenntnis und der Zumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens.¹⁸⁷

VI. STRAFE

A. Allgemeines

- 130 Die **Busse** bei einer Verletzung von Verfahrenspflichten beträgt bis zu **1'000 Franken**, in schweren Fällen oder bei Rückfall (vgl. oben N. 110 ff.) bis zu **10'000 Franken** (Art. 174 Abs. 2 DBG).
- 131 Das steuerliche Ordnungsbussenverfahren ist ein **echtes Strafverfahren** und die zu verhängende Sanktion eine **echte Kriminalstrafe** (Strafcharakter).¹⁸⁸ Entsprechend sind die strafprozessualen Verfahrensgarantien, insbesondere Art. 6 EMRK, zu beachten.¹⁸⁹
- 132 Strafrechtliche Sanktionen sind **höchstpersönlicher Natur**, d.h. sie sind von der gebüssten Person selbst zu entrichten und damit unübertragbar und unvererblich.¹⁹⁰ Eine Haftung der Ehefrau für die Hinterziehungsbusse ihres Ehemanns in Anwendung von Art. 13 Abs. 1 DBG ist folglich mit dem Bundesrecht unvereinbar.¹⁹¹

B. Strafzumessung

- 133 Die Strafzumessung innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens hat im Einzelfall 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.¹⁹² Im Steuerstrafrecht sind dabei insbesondere die Schwere der Rechtsgutgefährdung, namentlich die Bedeutung der verletzten Verfahrenspflicht für eine gesetzeskonforme Veranlagung¹⁹³, die Vorgehensweise, die Beweggründe sowie die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Tatperson zu berücksichtigen.¹⁹⁴

184. 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.

185. 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.

186. 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.

187. 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.

188. 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.

189. 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.

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

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

192. 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.

193. BGE 143 IV 130, E. 3.3.

194. 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.

- 134 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.¹⁹⁵
- 135 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.¹⁹⁶
- 136 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.¹⁹⁷
- 137 Den kantonalen Steuer- und Steuerjustizbehörden kommt bei der Strafzumessung im Einzelfall ein weiterer **Rechtsfolgeermessensspielraum** zu.¹⁹⁸
- 138 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.¹⁹⁹ Andere Kantone sehen eine bestimmte **Bussenabfolge** (z.B. 1. Busse: 250 Fr., 2. Busse: 500 Fr., 3. Busse: 1'000 Fr.)²⁰⁰ vor oder differenzieren nach verletzter Verfahrenspflicht (z.B. Nichteinreichen der Steuererklärung: Regelfall: 100 Fr., Unterlassen einer ordnungsgemässen Buchführung: 500 Fr.)²⁰¹. Um dem Einzelfall bzw. Verschuldensprinzip gerecht zu werden, müssen Abweichungen jedoch möglich sein.²⁰²
- 139 **Strafmindernd** ist in einigen Kantonen vorgesehen, dass die Busse bei sehr leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit oder Betagtheit sowie bei entschuldbaren Gründen reduziert²⁰³ oder sogar aufgehoben²⁰⁴ 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.²⁰⁵

195. 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.

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

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

198. 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.

199. 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).

200. 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).

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

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

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

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

205. 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.

- 140 **Straferhöhend** kann dagegen verwerfliches, renitentes, querulatorisches oder manifestiert gleichgültiges Verhalten wirken²⁰⁶, wobei zu beachten ist, dass das einen schweren Fall begründende Verhalten bei der Würdigung des Verschuldens nicht noch einmal straferhöhend berücksichtigt wird.

VII. KONKURRENZEN

- 141 Bei **Verwirklichung mehrerer Straftatbestände** durch eine Tatperson 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.²⁰⁷
- 142 **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.²⁰⁸
- 143 **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*).²⁰⁹
- 144 **Idealkonkurrenz** ist gegeben, wenn durch *eine* Handlung mehrfach derselbe Tatbestand oder mehrere verschiedene Tatbestände verwirklicht werden.²¹⁰
- 145 **Realkonkurrenz** liegt vor, wenn durch *mehrere* Handlungen mehrfach derselbe Tatbestand oder mehrere verschiedene Tatbestände erfüllt werden.²¹¹
- 146 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.²¹² Somit liegt keine verbotene Doppelbestrafung vor, wenn für die gleiche Steuerperiode zwei Bussen für die Kantons- bzw. Bundessteuern auferlegt werden.²¹³
- 147 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.²¹⁴ Danach werde der Unrechtsgehalt der 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.²¹⁵

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

207. Eicker, S. 152.

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

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

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

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

212. 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.

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

214. 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.

148 Das Bundesgericht hat noch unter dem alten Recht entschieden, dass Art. 131 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.²¹⁶ 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.

217

149 Als typische **Fallkonstellation** zur Illustration kann die beharrliche 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.

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).

215. 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.

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

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

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/Jugendstrafprozessordnung, 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/Oesterhelt 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).