

FISKALISCH MOTIVIERTE WAHL EINES STEUERDOMIZILS – GEMEIN- UND STEUERSTRAFRECHTLICHE ASPEKTE

Dr. iur. Tobias F. Rohner, Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,
Partner bei VISCHER AG, Ersatzrichter am Steuerrekursgericht Zürich

I.	Einführung	271
II.	Sitz und Domizil aus zivilrechtlicher Sicht	273
III.	Sitz und Domizil aus steuerrechtlicher Sicht	275
IV.	Steuerhinterziehung	279
A.	Strafbarkeit juristischer Personen	279
B.	Geschütztes Rechtsgut	280
C.	Objektiver Tatbestand	280
1.	Verletzung der Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht	280
a)	Inhalt	280
b)	Beginn der Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht	282
2.	Steuerverkürzung	286
3.	Kausalität	287
D.	Subjektiver Tatbestand	288
E.	Fazit	288
V.	Verfahrensrechtliche Aspekte	289
VI.	Zusammenfassung	291

I. EINFÜHRUNG

Ein kürzlich ergangenes Bundesgerichtsurteil (BGE 149 II 354) in einem Doppelbesteuerungsfall motiviert den Fiskus, solche und andere Doppelbesteuerungsfälle auch steuerstrafrechtlich zu untersuchen. Es ging um den folgenden Sachverhalt:

Ein Ehepaar wohnte seit 2010 zusammen mit seinen beiden Töchtern in einem neu erstellten Eigenheim im Kanton St. Gallen. Der Ehemann praktizierte seit Juni 2011 als selbständigerwerbender Arzt im Kanton Schwyz. Per 11. April 2018 meldete sich das Ehepaar in den Kanton Schwyz an die Praxisadresse des Ehemannes ab und teilte der St. Galler Steuerverwaltung mit Schreiben vom 30. April 2018 mit, dass sich ihr zivilrechtlicher Wohnsitz im Kanton Schwyz befinde. Nachdem die Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen dem Ehepaar mitgeteilt hatte, dass der steuerliche Wohnsitz ab 2018 abgeklärt werde, einigte sich das Ehepaar mit der Kantonalen Steuerverwaltung St. Gallen, dass der Wohnsitz in St. Gallen nicht aufgegeben wurde. Vor Bundesgericht und vor dem Verwaltungsgericht St. Gallen war also nicht mehr strittig, dass das Ehepaar den steuerlichen Wohnsitz im Jahr 2018 im Kanton St. Gallen hatte. Strittig war aber, ob dem Revisionsgesuch gegen die rechtskräftige Veranlagung [2018] des Kantons Schwyz Rechtsmissbrauch entgegenstehe, was das Bundesgericht in teilweiser Abkehr von dessen bisheriger Rechtsprechung verneinte. Somit hatte das Ehepaar lediglich im Kanton St. Gallen Steuern zu zahlen, womit die effektive Doppelbesteuerung vom Tisch war.

Quasi als Kompensation zur Aufgabe der Praxis zur Verwirkung des doppelbesteuerungsrechtlichen Beschwerderechts liest sich die folgende Erwägung (2.5.3) des Bundesgerichts:

"Der zur Besteuerung berechnete Kanton ist dem Fehlverhalten von steuerpflichtigen Personen aber auch im interkantonalen Verhältnis nicht hilflos ausgeliefert. Denn solches Fehlverhalten – vor allem die fehlerhafte Deklaration oder die Erteilung falscher oder unvollständiger Auskünfte – wird regelmässig den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllen [...]."

Diese Behauptung ist an sich nicht zu beanstanden und dürfte in casu stimmen. In einem Urteil vom 2. April 2024 (BGE 150 II 321) nimmt das Bundesgericht auf diese Behauptung Bezug und präzisiert, dass auch bei juristischen Personen, der zur Besteuerung berechnete

Kanton (Kanton der tatsächlichen Verwaltung) etwaigem Fehlverhalten bei gegebenen Voraussetzungen mit den Mitteln des Steuerstrafrechts begegnen kann und muss.¹

Es ist zu vermuten, dass das kantonale Steueramt Zürich diese beiden Präjudizien zum Anlass genommen hat, um interkantonale Doppelbesteuerungsfälle genauer unter die Lupe zu nehmen, und konfrontiert juristische Personen mit einem statutarischen Sitz ausserhalb des Kantons Zürich, deren tatsächliche Verwaltung (wirtschaftlicher und tatsächlicher Mittelpunkt des Unternehmens) im Kanton Zürich es nachweisen konnte, mit dem Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung.

Der vorliegende Aufsatz geht der Frage nach, ob eine Gesellschaft, deren statutarischer Sitz sich nicht mit ihrem tatsächlichen und wirtschaftlichen Mittelpunkt deckt und die diese Tatsache dem Fiskus verschweigt, wegen (versuchter) Steuerhinterziehung bestraft werden kann. Internationale Konstellationen sind nicht Gegenstand dieses Aufsatzes.

II. SITZ UND DOMIZIL AUS ZIVILRECHTLICHER SICHT

Gemäss Art. 27 BV und Art. 56 ZGB dürfen juristische Personen unter Vorbehalt des Rechtsmissbrauchsverbots und öffentlich-rechtlicher Bestimmungen ihren Sitz innerhalb der Schweiz frei wählen.²

Jede im Handelsregister eingetragene Rechtseinheit³ hat einen Sitz und ein Rechtsdomizil zu nennen,⁴ weil jede Rechtseinheit, gleich wie

¹ E. 4.3.

² CHRISTOPH REITZE, in: Geiser/Fountoulakis (Hrsg.), Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, 7. Aufl. 2022, Art. 56 N 3; ADRIAN TAGMANN/FLORIAN ZIHLER, Sitz, Rechtsdomizil und weitere Adresse – Kritik an einem Entscheid des Kantonsgerichts St. Gallen vom 27. März 2012, in: REPRAX 2/2012, S. 51.

³ Juristische Personen und Personengesellschaften.

⁴ Vgl. Art. 38 Bst. b HRegV (Einzelunternehmen); Art. 41 Abs. 1 Bst. b HRegV (Kollektivgesellschaft); Art. 41 Abs. 2 Bst. b HRegV (Kommanditgesellschaft); Art. 45 Abs. 1 Bst. c HRegV (AG); Art. 68 Abs. 1 Bst. c HRegV (Kommanditaktiengesellschaft); Art. 73 Abs. 1 Bst. c HRegV (GmbH); Art. 87 Abs. 1 Bst. c HRegV (Genossenschaft); Art. 92 Bst. b HRegV (Verein); Art. 95 Abs. 1 Bst. c HRegV (Stiftung); Art. 99 Bst. c HRegV (Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen); Art. 101 Abs. 1 Bst. c HRegV (SICAF); Art. 104 Bst. c HRegV (SICAV); Art. 107 Bst. b (Institut des öffentlichen Rechts); Art. 110 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 114 Abs. 1 Bst. c HRegV (Zweigniederlassung)

natürliche Personen einen örtlichen Anknüpfungspunkt braucht.⁵ Der Sitz führt also zu einer räumlichen Verankerung der Rechtseinheit; er ist massgebend für die örtliche Zuständigkeit von Behörden (z.B. Handelsregisteramt, Steuerämter) und für den Betreibungsort.⁶ Der gewählte Sitz braucht jedoch nicht mit dem örtlichen Mittelpunkt der tatsächlichen Aktivitäten übereinzustimmen.⁷ Als Sitz wird der Name der politischen Gemeinde eingetragen.⁸

Vom Sitz ist das Domizil der Rechtseinheit zu unterscheiden. Das Domizil ist ebenfalls im Handelsregister einzutragen und bezeichnet die Adresse (mit Strasse, Hausnummer, Postleitzahl und Ortsname), unter der die Rechtseinheit an ihrem Sitz physisch erreicht werden kann.⁹

Auch wenn die HRegV nur vom Rechtsdomizil spricht, besagt die Praxis des Handelsregisteramts und des Verwaltungsgerichts Zürich, dass nur dann ein eigenes Rechtsdomizil (also keine c/o-Adresse) besteht, wenn die Rechtseinheit an dieser Adresse über ein Lokal verfügt, über das sie gestützt auf einen entsprechenden Rechtstitel wie Eigentum oder (Unter-)Mietvertrag verfügen kann.¹⁰ Diesem Erfordernis ist auch mit einem Coworking-Raum und losgelöst vom Umfang der Nutzung genüge getan, sofern sichergestellt wird, dass während den üblichen Bürozeiten eine Person (z.B. ein Concierge) anzutreffen ist, welche die physische Post entgegennehmen kann. Hingegen ist ein auf den Namen der Rechtseinheit angeschriebener Briefkasten oder ein physisches oder elektronisches Postfach nicht genügend, um als Rechtsdomizil zu gelten.¹¹ Verfügt die Rechtseinheit über kein eigenes Domizil (also kein verfügbares Lokal), muss im Handelsregister ein Domizilhalter bzw. eine c/o-Adresse angegeben werden.¹² Es ist also nicht zulässig, eine fiktive Adresse (z.B. die Adresse des Domizilhalters) zu nennen und die Erreichbarkeit durch eine

⁵ REITZE (Anm. 2), Art. 56 N 1

⁶ TAGMANM/ZIHLER (Anm. 2), S. 53.

⁷ BGE 110 II 80; 108 II 125, 106 II 325; REITZE (Anm. 2), Art. 56 N. 7; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 5. Aufl. 2022, § 1 N 298.

⁸ Art. 117 Abs. 1 HRegV.

⁹ Art. 117 Abs. 2 HRegV; Praxismitteilung EHRA 2/15 vom 30. November 2015, Rz. 6.

¹⁰ VGr ZH, 23. Januar 2019, VB.2018.00566, in: REPRAX 2/2019, S. 71; CLEMENS MEISTERHANS/MICHAEL GWELESSIANI, Praxiskommentar zur Handelsregisterverordnung, 4. Aufl. 2021, Art. 117 Rz. 496.

¹¹ Praxismitteilung EHRA 2/15 vom 30. November 2015, Rz. 6.

¹² VGr ZH, 23. Januar 2019, VB.2018.00566, in: REPRAX 2/2019, S. 71.

postalische Umleitung von Briefsendungen sicherzustellen.¹³ Liegen Umstände vor, die den Anschein erwecken, dass die als Rechtsdomizil angemeldete Adresse eine c/o-Adresse ist, ohne dass sie als solche deklariert wurde, so hat das Handelsregisteramt die Rechtseinheit aufzufordern, Belege über eine eigene Adresse, insbesondere Mietverträge oder Grundbuchauszüge, einzureichen.¹⁴

Mithin muss eine Gesellschaft am statutarischen Sitz nicht notwendigerweise über eigene Geschäftsräumlichkeiten oder sonstige Infrastruktur verfügen.¹⁵ Verfügt sie jedoch über keine Räumlichkeiten oder Infrastruktur, welche die Erreichbarkeit der Gesellschaft garantieren, so hat sie eine c/o-Adresse im Handelsregister registrieren zu lassen.¹⁶ Dabei garantiert der Domizilhalter das Rechtsdomizil für die Gesellschaft.¹⁷

Wer am Sitz über keine Geschäftsräumlichkeiten verfügt und es dennoch unterlässt, einen Domizilhalter bzw. eine c/o-Adresse anzugeben, macht sich u.U. wegen Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) oder der Erschleichung einer falschen Beurkundung (Art. 253 StGB) schuldig.¹⁸ Es handelt sich um eine Straftat, die mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren bestraft werden kann. Als Auffangstraftatbestand käme auch Art. 153 StGB in Frage, wonach jemand, der eine Handelsregisterbehörde zu einer unwahren Eintragung veranlasst oder ihr eine eintragungspflichtige Tatsache verschweigt, mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft wird.

III. SITZ UND DOMIZIL AUS STEUERRECHTLICHER SICHT

Nach Art. 20 Abs. 1 StHG werden Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen im

¹³ VGr ZH, 23. Januar 2019, VB.2018.00566, in: REPRAX 2/2019, S. 71.

¹⁴ Art. 117 Abs. 4 HRegV.

¹⁵ STEPHANIE A. BRAWAND, Der Ort der tatsächlichen Verwaltung im interkantonalen Verhältnis – eine Beurteilung der jüngsten Rechtsprechung, zsis) 4/2022, A 15, N 1.

¹⁶ BÖCKLI (Anm. 7), § 1 N 298; MARCEL R. JUNG, Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: International und Interkantonal, Expert Focus 4/2017, S. 251.

¹⁷ TAGMANM/ZIHLER (Anm. 2), S. 53.

¹⁸ Praxismitteilung EHRA 2/15 vom 30. November 2015, Rz. 8.

Kanton besteuert, in dem sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung befindet. Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz einer juristischen Person zu verstehen.¹⁹

Die Steuerpflicht beginnt gemäss Art. 54 Abs. 1 DBG mit der Gründung der juristischen Person, mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz oder mit dem Erwerb von in der Schweiz steuerbaren Werten. Bei der Gründung ist also das Datum des Tagebucheintrags entscheidend.²⁰ Die Steuerpflicht besteht fort, solange sie gemäss Art. 54 Abs. 2 DBG nicht beendet wird. Folglich wird zu Beginn einer jeder neuen Steuerperiode keine neue Steuerpflicht begründet.

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht den Ort der tatsächlichen Verwaltung jeweils als den Ort definiert, wo eine Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer ökonomischen Existenz hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird.²¹ Massgebend ist somit das operative Geschäft bzw. die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszweckes; bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend.²² Nicht entscheidend ist grundsätzlich, wo Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen stattfinden oder Aktionäre ihren Wohnsitz haben.²³ Indessen kann der Wohnsitz des Trägers der wirklichen Leitung einer Gesellschaft durchaus eine Rolle spielen, wenn die Gesellschaft weder über feste Einrichtungen noch über eigenes Personal verfügt.²⁴ Der Wohnsitz der die wirkliche Leitung innehabenden Person sollte allerdings nur dann massgebend sein, wenn sich kein anderer Arbeitsort nachweisen lässt, an welchem regelmässig die notwendigen Arbeiten vorgenommen werden.²⁵

Bei der tatsächlichen Verwaltung steht die Qualität der Tätigkeit im Vordergrund; eine feste Geschäftseinrichtung am Sitz ist, anders

¹⁹ FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Handkommentar DBG, 2023, Art. 50 N 3.

²⁰ Art 932 OR; OESTERHELT/SCHREIBER, in: Kommentar zum DBG, Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 54 N 1.

²¹ BGE 150 II 321, E. 3.1; PETER BRÜLISAUER, Sitz versus Verwaltung im interkantonalen und im internationalen Verhältnis, IFF Forum für Steuerrecht 2024/2, S. 103.

²² BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.2.

²³ BGr, 7. Februar 2019, 2C_539/2017, E. 3.1; 11. November 2016, 2C_483/2016, E. 3.

²⁴ BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4.2; 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.2.

²⁵ VGr ZH, 3. Juli 2024, SB.2024.00031, E. 2.3.

als im Handelsregisterrecht, im Steuerrecht nicht vorausgesetzt,²⁶ womit die tatsächliche Verwaltung auch am Wohnsitz des Geschäftsführers sein kann.²⁷ Dadurch grenzt sich die tatsächliche Verwaltung auch von der Betriebsstätte ab, die zumindest nach Art. 51 Abs. 2 DBG eine feste Geschäftseinrichtung voraussetzt.

In der Literatur wird die Diskussion kontrovers geführt, wie der statutarische Sitz und die tatsächliche Verwaltung zueinanderstehen. Einige Autoren plädieren dafür, dass die beiden Begriffe alternativ zu verstehen sind, d.h. dass das Anknüpfungsmerkmal der tatsächlichen Verwaltung gleichberechtigt neben dem Anknüpfungsmerkmal des Sitzes steht.²⁸ Demgegenüber macht sich die überwiegende Lehrmeinung dafür stark, dass der statutarische Sitz Vorrang hat. Einzig wenn dem statutarischen Sitz lediglich formale Bedeutung zukomme (Briefkastendomizil), befinde sich das Hauptsteuerdomizil am Ort der tatsächlichen Verwaltung.²⁹ Die Diskussion ist von erheblicher Relevanz: Geht man vom Primat der tatsächlichen Verwaltung aus, kann der Sitzkanton nur noch dann besteuern, wenn die juristische Person im Sitzkanton entweder eine Betriebsstätte oder ein Grundstück hat.³⁰

Das Bundesgericht hat sich im Urteil 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 mit der Frage auseinandergesetzt, in welchem Verhältnis der statutarische Sitz zum Ort der tatsächlichen Verwaltung steht. Für interkantonale Fälle kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die juristische Person nach Art. 20 Abs. 1 StHG an ihrem statutarischen Sitz unbeschränkt steuerpflichtig ist, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhält. Das Hauptsteuerdomizil des interkantonalen Steuerrechts liegt hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung.³¹ In einem jüngeren interkantonalen Entscheid er-

²⁶ HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, § 8 N 4.

²⁷ VGr ZH, 29. April 2020, SB.2019.00083.

²⁸ OESTERHELT/SCHREIBER (Anm. 20), Art. 50 N 7.

²⁹ PETER LOCHER, Zum Hauptsteuerdomizil juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis, StR 75/2020, S. 270 f.; HÖHN/MÄUSLI (Anm. 26), § 8 N 1; BRÜLISAUER (Anm. 21), S. 120 und 133, der das Primat des Verwaltungsortes als sinn- und zwecklos bezeichnet.

³⁰ BRÜLISAUER (Anm. 21), S. 119.

³¹ BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.6. Die Erwägung, dass eine juristische Person nach kantonalem Steuerrecht an ihrem Sitz unbeschränkt steuerpflichtig sei, selbst wenn sie dort nur einen Briefkasten unterhalte, das Hauptsteuerdomizil des interkantonalen Steuerrechts hingegen immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung sei, ist

wog jedoch das Bundesgericht, dass sich die steuerrechtliche Zugehörigkeit der juristischen Personen vorab nach dem Ort des Sitzes bestimme, sofern dieser nicht nur formeller Natur ist (sog. «Briefkasten-domizil»³²). Dieser Entscheid scheint aber schon wieder überholt zu sein: So hielt das Bundesgericht im Urteil BGE 150 II 321, E. 3.1 fest, dass das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person am Ort der tatsächlichen Verwaltung sei. Der nach kantonalem Recht begründete Besteuerungsanspruch des Sitzkantons werde nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung durch den Besteuerungsanspruch des Kantons der tatsächlichen Verwaltung verdrängt.

Ergänzend ist anzuführen, dass aber gemäss neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts, und auch gemäss dem besagten Entscheid vom 1. Februar 2019, 2C_627/2017, sich das Hauptsteuerdomizil gleichwohl am Ort des Sitzes befindet, wenn nicht die tatsächliche Verwaltung andernorts in einer festen Einrichtung wahrgenommen wird. Im Verhältnis zur potenziell steuerpflichtigen juristischen Person ist es gemäss der aus Art. 8 ZGB abgeleiteten Normentheorie und gemäss der Untersuchungsmaxime am Kanton, welcher die tatsächliche Verwaltung der juristischen Person auf seinem Gebiet und damit ihre persönliche Zugehörigkeit und subjektive Steuerpflicht begründen möchte, dies zu beweisen.³³ An das Beweismass sind aber nach der neusten Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen.³⁴ Da die Feststellung des Ortes der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person für die beweisbelasteten Steuerbehörden regelmässig schwierig, wenn nicht gar unmöglich ist, sei eine Beweiserleichterung notwendig. Der Beweis erbringe die Steuerbehörde bereits dann, sobald sie darlegen kann, dass eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass sich die relevante Geschäftsführung schwergewichtig an einem bestimmten Ort im Kantonsgebiet abspielt. Doch selbst diese Herabstufung des Beweismasses ändert nichts am Diktat, dass nicht die juristische Person, sondern

ziemlich verwirrend, zumal Hauptsteuerdomizil und unbeschränkte Steuerpflicht sich nicht auseinander dividieren lassen (so auch Kritik LOCHER [Anm. 29], S. 277).

³² BGr, 6. Oktober 2021, 2C_24/2021, E. 4; Insofern ist die Kritik des Schrifttums berechtigt, das die bundesgerichtliche Rechtsprechung als mäandrierend bezeichnet (vgl. Kommentar zum Urteil des BGr, 20. August 2020, 2C_522/2019, ZStP 2020, S. 341).

³³ BGr, 1. Februar 2019, 2C_627/2017, E. 2.3.3; 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.5.

³⁴ BGE 150 II 321, E. 3.6.

die Behörde, welche die Steuerhoheit für sich beansprucht, diesen Beweis zu erbringen hat, bevor die juristische Person überhaupt welche Pflichten treffen kann. Demgegenüber muss der Sitzkanton diesen Beweis nicht führen, da der Sitz aufgrund des Eintrags im Handelsregister und der gesetzlichen Vermutung gemäss Art. 56 i.V.m. Art. 9 ZGB bewiesen ist.³⁵

Die Zuständigkeit zur Veranlagung und Erhebung der direkten Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis ergibt sich nicht aus Art. 50 DBG, sondern aus Art. 105 Abs. 3 DBG.³⁶ Diese Bestimmung statuiert, dass die kantonalen Behörden die direkte Bundessteuer von denjenigen juristischen Personen erheben, die am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben.

IV. STEUERHINTERZIEHUNG

A. STRAFBARKEIT JURISTISCHER PERSONEN

Juristischen Personen wird die strafrechtliche Deliktsfähigkeit im Bereich von Übertretungstatbeständen nur zuerkannt, falls und soweit ein Bundesgesetz oder kantonales Recht dies ausdrücklich vorsieht. Eine solche Norm findet sich in Art. 181 Abs. 1 DBG bzw. § 241 Abs. 1 StG ZH, wonach die juristische Person gebüsst wird, wenn mit Wirkung für sie Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht werden.³⁷

Gemäss Art. 175 Abs. 1 DBG bzw. § 235 Abs. 1 StG ZH wird der Steuerpflichtige, der vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, mit Busse bestraft.

Da das Delikt lediglich mit einer Busse bedroht wird, handelt es sich um ein Übertretungsdelikt.³⁸ Trifft der Erfolg der Steuerhinterziehung nicht ein, bleibt es beim Versuch. Versuch und Gehilfenschaft werden bei Übertretungsdelikten gemäss Art. 104 i.V.m. 105 Abs. 2

³⁵ BRÜLISAUER (Anm. 21), S. 120.

³⁶ OESTERHELT/SCHREIBER (Anm. 20), Art. 50 N 6.

³⁷ BGE 135 II 86.

³⁸ Art. 103 StGB.

StGB nur in den vom Gesetz ausdrücklich bestimmten Fällen bestraft. In Art. 176 Abs. 1 DBG bzw. § 236 StG ZH ist eine solche Norm zu finden. Entsprechend ist auch die versuchte Steuerhinterziehung strafbar.

B. GESCHÜTZTES RECHTSGUT

Geschütztes Rechtsgut des Hinterziehungstatbestands bildet primär der Fiskalanspruch des Bundes betreffend die direkte Bundessteuer und der Kantone betreffend ihre Steuern.³⁹ Darüber hinaus dient die Hinterziehungsstrafnorm dem Schutz der Steuerrechtsordnung generell, das Vertrauen in die wahrheitsgemässe Auskunft über die für die Veranlagung wesentlichen Tatsachen oder die Herbeiführung der gesetzmässigen Steuerveranlagung als solche anzustreben.⁴⁰ Der Unrechtsgehalt der Steuerhinterziehung besteht grundsätzlich in der Verletzung von steuerrechtlichen Auskunftspflichten.⁴¹ Mithin kann keine Steuerhinterziehung vorliegen, wenn keine steuerrechtliche Auskunfts- oder Mitwirkungspflicht besteht.

C. OBJEKTIVER TATBESTAND

1. Verletzung der Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht

a) Inhalt

Nach dem Gesetzeswortlaut von Art. 175 DBG bzw. § 235 StG ZH genügt es, wenn der Steuerpflichtige bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung un-

³⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Anm. 19), Art. 175 N 5.

⁴⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Anm. 19), Art. 175 N. 5.

⁴¹ ANDREAS DONATSCH, Zum Verhältnis zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nach dem Steuerharmonisierungs- und dem Bundessteuergesetz, ASA 60, 299

vollständig ist. Die Norm wird dahingehend ausgelegt, dass die Tat handlung der Steuerhinterziehung stets eine Verfahrenspflichtverletzung (Art. 124 bis 126 DBG) durch den Täter voraussetzt.⁴²

In der Lehre und Rechtsprechung wurde der Anwendungsbereich weitergehend eingeschränkt, indem die Verfahrenspflichtverletzung in der Verletzung einer gesetzlichen Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht bestehen muss.⁴³ Als strafbares Verhalten kommt jedes Tun oder Unterlassen in Frage, welches als Verletzung von Verfahrenspflichten zu würdigen ist.⁴⁴ Die erste Tatbestandsvariante (zu Unrecht unterbleiben) wird in der Regel durch Unterlassung, die zweite (rechtskräftige Veranlagung unvollständig) durch aktives Handeln oder Unterlassen erfüllt. Schlussendlich ist jedoch bei allen Verhaltensweisen immer entscheidend, dass der Steuerpflichtige die pflichtgetreue Aufklärung der Steuerbehörde unterlässt. Denn auch wer bewusst falsche Angaben gegenüber den Steuerbehörden macht, unterlässt damit implizit die korrekte Aufklärung.

Wichtigste Verfahrenspflicht auf Seiten der steuerpflichtigen Person ist die allgemeine Mitwirkungspflicht gegenüber den für sie zuständigen Steuerbehörden (Art. 126 DBG bzw. § 135 StG ZH)⁴⁵: Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Insbesondere muss er das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG)⁴⁶; dazu hat er bestimmte Beilagen einzureichen, und er trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung. Ohne diese Kooperationspflicht lässt sich der rechtserhebliche Sachverhalt durch die Steuerbehörden nicht oder nur mit unverhältnismässigem Aufwand feststellen.⁴⁷ Die Mitwirkungspflicht

⁴² SIEBER/MALLA, in: Kommentar zum DBG, Zweifel/Beusch (Hrsg.), Art. 175 N 7; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., § 235 N 25; E. 8; URS BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2009), 763; DIEGO BODMER, «Nemo tenetur se ipsum accusare» im Steuerrecht, 2021, Rz. 109.

⁴³ URS BEHNISCH, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2009), S. 763; BGr, 19. Februar 2017, 2C_419/2017, E. 4.2; BGr, 22. Mai 2013, 2C_907/2012 und 908/2012, E. 5.1; BGr, 4. Februar 2009, 2C_664/2008, Steuergericht SO, 30. März 2020, KSGE 2020 Nr. 11, KE. 2.

⁴⁴ SIEBER/MALLA, in: Kommentar zum StHG, Zweifel/Beusch (Hrsg.) Art. 56 N 7.

⁴⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Anm. 19), Art. 126 N 2.

⁴⁶ BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, E. 2.2.1 mit Hinweisen.

⁴⁷ PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 126 N 2.

bezieht sich auf das Veranlagungsverfahren (und nicht auf das Steuerhoheitsverfahren) und stellt das Korrelat zum (weitgehenden) Verzicht des Staates auf Zwangsmittel in diesem Verfahren dar.⁴⁸

Die Mitwirkungspflicht geht sogar so weit, dass die steuerpflichtige Person, die sich über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren ist, diese nicht einfach verschweigen darf. Vielmehr verlangt das Bundesgericht, dass die steuerpflichtige Person die Steuerbehörden auf die Unsicherheit hinzuweisen hat; jedenfalls muss sie die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen.⁴⁹

b) *Beginn der Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht*

Es stellt sich die Frage, wann die Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht des präsumtiven Steuerpflichtigen beginnt.

Gemäss dem relativ jungen Urteil des Bundesgerichts 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020, E. 2.3.4, und der herrschenden Lehre lässt sich keine Mitwirkungspflicht aus Art. 123 Abs. 1 und Art. 126 Abs. 1 DBG herleiten, solange das Steuerrechtsverhältnis (kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit) zwischen der steuerpflichtigen Person und der Steuerbehörde nicht feststeht.⁵⁰ Solange nicht feststeht, ob ein präsumtiv Steuerpflichtiger tatsächlich steuerpflichtig ist, dürfen an die Verweigerung der Mitwirkung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich keine Sanktionen geknüpft werden.⁵¹ Ist die Steuerpflicht (noch) nicht bewiesen und beansprucht der Kanton die Steuerhoheit einer bisher in einem anderen Kanton steuerpflichtigen Person, trifft diese keine Mitwirkungs-

⁴⁸ VGr ZH, 31. März 1992, SB 91/0057, in: ZStP 1992, S. 179 und im RB 1992 Nr. 17.

⁴⁹ BGr, 2. November 2017, 2C_651/2017, E. 2.2.1 mit Hinweisen; 26. März 2015, 2C_458/2014, E. 2.2.1; 2. Februar 2006, 2A.502/2005, E. 2; LOCHER (Anm. 47), Art. 3 N. 60.

⁵⁰ PETER LOCHER, Kommentar zum DBG Teil I, 2. Aufl. 2019 Art. 3 N 60; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Anm. 19), § 3 N 96; ZWEIFEL/BEUSCH/CASANOVA/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 6 Rz. 9; Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken, 1998, S. 17; unklar MAYHALL-MANNHART/BEUSCH, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), § 40 N 5.

⁵¹ VGr ZH, 16. März 2016, SB.2015.00144, E. 3.4; VGr ZH, 31. März 1992, SB 91/0057, in: ZStP 1992, S. 177 ff. und im RB 1992 Nr. 17.

pflcht, weil durch eine solche über die vom Bundesgericht entwickelten Regeln zum Doppelbesteuerungsverbot hinausgehende Ausdehnung der Hoheitsgewalt in die vom Bund zu gewährleistende Souveränität eines anderen Kantons eingegriffen würde.⁵² In einem jüngeren Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich soll die Mitwirkungspflicht sogar erst dann entstehen, wenn deren Steuerpflicht im Kanton rechtskräftig feststeht.⁵³

Demgegenüber vertreten MARGRAF und SEILER die These, im Steuerdomizilverfahren bestehe eine umfassende Mitwirkungspflicht hinsichtlich der steuerdomizilbestimmenden Faktoren.⁵⁴ Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei nicht abzuleiten, dass die präsumtiv steuerpflichtige Person im Domizilverfahren von jeder Mitwirkung entbunden wäre. Sie befürworten überraschend eine Auslegung von Art. 42 StHG unter teleologischen Gesichtspunkten: *«Als Steuerpflichtiger im Sinne dieser Bestimmung muss deshalb auch gelten, über wessen subjektive Steuerpflicht gegenüber dem Kanton noch nicht negativ entschieden ist.»*⁵⁵

Im Urteil 2C_398/2021 vom 23. Dezember 2021 (BGE 148 II 285)⁵⁶, E. 5.1.1, als Gerichtsschreiber wirkte der oben genannte Autor SEILER mit, wird ohne weitere Begründungen und Ausführungen festgehalten, dass entgegen gewissen Lehrmeinungen der Steuerpflichtige auch dann zur Mitwirkung verpflichtet sei, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion stehe. Auf das Urteil 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020, das zum gegenteiligen Schluss kam, wird kein Bezug genommen.

Im Urteil 2C_211/2021 vom 8. Juni 2021, E. 5.1.1, wird die umfassende Mitwirkungspflicht im Steuerdomizilverfahren bezüglich steuerdomizilrelevanter Faktoren kaltschnäuzig bestätigt.

Im bundesgerichtlichen Präjudiz 9C_133/2023 vom 22. Juni 2023, E. 3.2, wird die neue «Lehrmeinung MARGRAF/SEILER» im Dreierurteil sogar exklusiv zitiert. Die Tatsache, dass das Bundesgericht seine noch im Urteil 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020, E. 2.3.4, unmissverständlich zum Ausdruck gebrachte Meinung um 180 Grad geändert

⁵² VGr ZH, 31. März 1992, SB 91/0057, in: ZStP 1992, S. 179 ff. und im RB 1992 Nr. 17.

⁵³ VGr, ZH, 16. März 2016, SB.2015.00144, E. 3.4.

⁵⁴ OLIVER MARGRAF/MORITZ SEILER, Das interkantonale Steuerrecht in den Verfahren der kantonalen Verwaltungen, IFF Forum für Steuerrecht 2021, S. 207.

⁵⁵ MARGRAF/SEILER (Anm. 54), S. 208.

⁵⁶ Das Urteil wurde in 5er-Besetzung gefällt.

hat und die neue Meinung lediglich von den Autoren MARGRAF/SEILER getragen wird, wobei letzterer als Gerichtsschreiber die Kehrtwende mitzuverantworten hat, wird vom höchsten Gericht gänzlich ausgeblendet. Dies wiederum lässt vermuten, dass sich der Spruchkörper des Bundesgerichts der Kehrtwende und der möglichen Tragweite seines Entscheids gar nicht bewusst war.

Streitgegenstand der obigen Urteile, die nach dem 12. Februar 2020 gefällt wurden, war stets die Frage, inwieweit der präsumtiv Steuerpflichtige an der Feststellung seiner Steuerpflicht mitwirken muss. Ob er die Steuerbehörden proaktiv darüber zu informieren hat, dass er eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht in einem Kanton begründet oder begründen könnte, wurde nicht entschieden.

Die Erwägung 3.1.1. im BGE 148 II 285: «*Entgegen gewissen Lehrmeinungen ist der Steuerpflichtige praxisgemäss auch dann zu einer gewissen Mitwirkung verpflichtet, wenn die Steuerhoheit des Kantons zur Diskussion steht und die Steuerbehörde deshalb vorab einen Steuerdomizilentscheid trifft*», ist dergestalt zu verstehen, dass die Mitwirkungspflicht frühestens dann entsteht, wenn die Steuerbehörde aktiv wurde und den Beweis⁵⁷ erbringen konnte, dass die Person in ihrem Kanton eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht begründet hat. Zuvor hat die kraft ihres statutarischen Sitzes unbeschränkt steuerpflichtige Person keine Mitwirkungspflichten gegenüber ausserkantonalen Steuerbehörden.

Gegen eine Mitwirkungs- oder Auskunftspflicht im Steuerdomizilverfahren sprechen die folgenden Überlegungen: Das Steuerdomizilverfahren wird seit je strikte vom Veranlagungsverfahren getrennt.⁵⁸ Im Steuerdomizilverfahren geht es einzig um die Frage, ob der Kanton ein Besteuerungsrecht hat. Ist diese Frage strittig, ist ein Feststellungsentscheid zu fällen, der lediglich diese Frage und nicht etwa die Steuerfaktoren klärt.⁵⁹ Das im Steuerdomizilverfahren festzustellende Steuerdomizil für juristische Personen ist in den Art. 20 und 21 StHG, das Verfahrensrecht unter dem fünften Titel in den Art. 38b ff. StHG geregelt. Im ersten Kapitel, unter dem fünften Titel, werden die Verfahrensgrundsätze und das Veranlagungsverfahren statuiert. Unter

⁵⁷ Wobei an das Beweismass gemäss BGE 150 II 321 geringere Anforderungen zu stellen sind.

⁵⁸ Vgl. statt vieler: BGE 137 I 273, E. 3.3.2.

⁵⁹ MARGRAF/SEILER (Anm. 54), S. 206.

dem Veranlagungsverfahren wiederum wird in Art. 42 StHG die Mitwirkungspflicht geregelt, die von Steuerpflichtigen spricht. Da wohl unbestritten ist, dass das Veranlagungsverfahren die Feststellung des Steuerdomizils voraussetzt⁶⁰ und ebenso unbestritten ist, dass die beiden Verfahren zu trennen sind und die Mitwirkungspflicht lediglich das Veranlagungsverfahren regelt,⁶¹ kann den präsumtiv Steuerpflichtigen in interkantonalen Verhältnissen vor der Eröffnung eines Steuerdomizilverfahrens keine Auskunftspflicht treffen.⁶²

Ist die Auskunftspflicht zu negieren, fehlt es erst recht an einer Informationspflicht, also der Pflicht seitens des präsumtiven Steuerpflichtigen, die Steuerbehörden ohne Verlangen (spontan) darüber zu informieren, dass vor der formellen Einleitung eines Steuerdomizilverfahrens eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht in ihrem Kanton besteht oder bestehen könnte. Für eine solche Informationspflicht fehlt es schlichtweg an einer gesetzlichen Grundlage. Der Informationsasymmetrie zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde ist auf dem Amtshilfeweg (Art. 39 Abs. 3 StHG) zu begegnen, und nicht indem den präsumtiven Steuerpflichtigen gesetzeswidrige Pflichten auferlegt werden.

Es stellt sich die Anschlussfrage, ob die Gesellschaft gegenüber der Steuerbehörde des Sitzkantons vorstellig werden müsste, wenn sie unsicher ist, ob sie in einem anderen Ort eine unbeschränkte Steuerpflicht begründen könnte.

Dafür spricht, dass die Steuerhoheit des Sitzkantons feststeht, und deshalb nach dem Wortlaut von Art. 126 DBG eine umfassende Mitwirkungspflicht besteht.⁶³ Auch hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen ist die steuerpflichtige Person mitwirkungspflichtig.⁶⁴ Folglich hat die steuerpflichtige Gesellschaft, die weiss oder wissen sollte, dass sich der Ort der Geschäftsführung ausserhalb des Sitzkantons konzentriert, den Sitzkanton darüber zu informieren. Kommt sie dieser Pflicht nicht nach, verletzt sie die Mitwirkungspflicht, jedoch lediglich jene gegenüber dem Sitzkanton. Gegenüber

⁶⁰ BGE 137 I 273, E. 3.3.2.

⁶¹ ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum StHG, Zweifel/Beusch (Hrsg.) Art. 42 N 5.

⁶² A.M. MARGRAF/SEILER (Anm. 54), S. 208.

⁶³ LOCHER (Anm. 50), Art. 126 N 20.

⁶⁴ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER (Anm. 19), Art. 126 N 5.

dem Kanton, wo die tatsächliche Verwaltung ist, wird keine Mitwirkungspflicht verletzt, da diese gar nicht bestehen kann, solange die Steuerpflicht noch gar nicht feststeht.

Das obige Resultat deckt sich auch mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Pflichten natürlicher Personen bei der Feststellung ihres Wohnorts. So erwog das Bundesgericht, dass die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache von der Steuerbehörde nachzuweisen ist. «Eine Wohnsitzverlegung, welche die Beweislast für die subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort unter bestimmten Umständen auf den Steuerpflichtigen verschieben würde, liegt nicht vor, da der [Steuerpflichtige] im Kanton Zug als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt wurde und weiterhin steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Zug geltend macht.»⁶⁵

2. Steuerverkürzung

Die vollendete Steuerhinterziehung setzt sodann als zweites Tatbestandselement einen Steuerausfall voraus. Bei der vollendeten Steuerhinterziehung tritt dieser Erfolg ein, wenn eine zu tiefe Einschätzung bereits rechtskräftig geworden ist oder eine Veranlagung überhaupt unterbleibt. Bei der versuchten Steuerhinterziehung tritt der Erfolg des Steuerausfalls nicht ein.

Eine extraterritoriale Anwendung des kantonalen Steuerrechts auf ausserkantonale Sachverhalte verletzt das Legalitätsprinzip von Art. 4 BV und das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV).⁶⁶ Folglich kann sich die Steuerhinterziehung nur auf diejenigen Steuern beziehen, die der entsprechende Kanton erhebt. Sind hingegen die Steuern dieses Kantons nicht betroffen, kann keine Steuerhinterziehung vorliegen. Da der Sitzkanton keine Steuerverkürzung erfährt, sondern lediglich die dortigen Mitwirkungspflichten verletzt werden, liegt im Sitzkanton keine Steuerhinterziehung vor. Tritt um-

⁶⁵ BGr, 16. Juli 2018, 2C_546/2017, E. 2.5, wobei anzumerken bleibt, dass die Beweislast betreffend die subjektive Steuerpflicht nicht auf den Steuerpflichtigen übertragen werden kann. Vielmehr trifft den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht, falls seine Steuerpflicht vom Steueramt im Rahmen der Untersuchungsmaxime festgestellt wurde.

⁶⁶ Vgl. BGE 130 I 205, E. 4.1 mit Hinweisen.

gekehrt im Kanton der tatsächlichen Verwaltung eine Steuerverkürzung ein, weil dieser einen vorrangigen Anspruch auf die Steuerhoheit hat, fehlt es unter dessen Recht an einer Verfahrenspflichtverletzung, weshalb wiederum die Voraussetzungen einer (versuchten) Steuerhinterziehung nicht gegeben sind.

3. Kausalität

Der Vollständigkeit halber sei darauf hinzuweisen, dass es zwischen der Verletzung von Verfahrenspflichten (Ursache) und dem Steuerausfall (Erfolg) eines Kausalzusammenhangs bedarf.⁶⁷ Dass dieses Verhalten oder Ereignis zum Erfolg geführt hat, sagt indessen noch nichts darüber aus, ob jemand für den Erfolg zur Verantwortung gezogen werden kann. Dies ist erst dann möglich, wenn diese Person für die Ursache, welche in kausaler Weise zum Erfolg geführt hat, verantwortlich ist.⁶⁸

Tritt die Verletzung von Verfahrenspflichten nach dem Steuerausfall ein, fehlt es an der Kausalität, denn der Erfolg setzt eine zeitlich vorangehende Handlung voraus.⁶⁹ Folglich setzt die Erfüllung des Tatbestands der vollendeten Steuerhinterziehung voraus, dass erstens eine Steuerpflicht von den Steuerbehörden festzustellen ist, zweitens eine Mitwirkungspflicht entsteht, die verletzt wird und diese (drittens) schliesslich zu einem Steuerausfall führt.

Der Kanton, der einen Ausfall seiner Steuern geltend macht, stellt die Steuerpflicht der steuerpflichtigen Person erst dann fest, wenn die Verfahrenspflichtverletzung (im anderen Kanton) bereits erfolgte. Und da vor Feststellung der Steuerpflicht keine Verfahrenspflichten entstehen und daher auch deren Verletzung nicht möglich ist, fehlt es in interkantonalen Steuerhoheitsfällen regelmässig an der Kausalität.

⁶⁷ SIEBER/MALLA (Anm. 42), Art. 175 N 23 ff.

⁶⁸ MIRJAM FREI, Der rechtlich relevante Kausalzusammenhang im Strafrecht im Vergleich mit dem Zivilrecht, 2020, § 1 und 2, Rz. 1.

⁶⁹ FREI (Anm. 68), § 1 und 2, Rz. 18.

D. SUBJEKTIVER TATBESTAND

In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig eine Verkürzung des Steueranspruchs bewirkt hat.

Die versuchte unterscheidet sich von der vollendeten Steuerhinterziehung dadurch, dass es bei der versuchten Tatbegehung noch nicht zu einer rechtskräftigen Veranlagung gekommen ist oder diese zu Unrecht unterblieben ist. Ein blosser Versuch liegt demnach vor, solange die betreffende Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist.⁷⁰

Der subjektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung setzt mindestens Eventualvorsatz voraus. Vorsätzlich handelt, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt, aber auch, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Eventualvorsatz).

Das Wissen und der Willen müssen sich auf die Steuerverkürzung richten. Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war.⁷¹ Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest eventualvorsätzlich in Kauf genommen hat.⁷²

E. FAZIT

Eine juristische Person, welche behauptet, sie habe am statutarischen Sitz auch den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung, obschon diese in einem anderen Kanton mit einer höheren Steuerbelastung liegt, erfüllt den objektiven Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung nicht.

Die Behauptung (E. 2.5.3) im BGE 149 II 354), ein qualifiziertes Fehlverhalten im interkantonalen Verhältnis «werde regelmässig den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllen», trifft auf den

⁷⁰ BGr, 8. März 2007, 2A.168/2006, E. 3.

⁷¹ BGE 114 Ib 27, E. 3; BGr, 30. Oktober 2012, 6B_322/2012, E. 1.2.1; 19. Oktober 2005, 2A.258/2005, E. 2.2.

⁷² BGr, 30. Oktober 2012, 6B_322/2012, E. 1.2.1.

in diesem Aufsatz diskutierten Sachverhalt nicht zu. Dort wird die antiquierte Verwirkung des Beschwerderechts (weitgehend) fallengelassen. Bei der Verwirkung des Beschwerderechts handelte es sich um Fälle, wo eine Steuerpflicht anerkannt wurde, obwohl man Kenntnis von einem kollidierenden Steueranspruch hatte. Es ging damit nicht um Steuerdomizilverfahren, sondern bereits um bewusst «provozierte» Steuerpflichten und damit Mitwirkungspflichten. Bei der vorliegenden Konstellation (Sitz in einem Kanton, Verschweigung der tatsächlichen Verwaltung in einem anderen Kanton) stehen aber regelmässig Steuerrechtsverhältnisse und nicht Steuerpflichten zur Diskussion, weshalb auch die obige Erwägung 2.5.3 nicht einschlägig ist.

Dieses Ergebnis, das die Informationsunterdrückung⁷³ der steuerpflichtigen Person belohnt, mag stossend wirken. Doch nicht jedes stossende oder pflichtwidrige Verhalten darf gleich steuerstrafrechtlich sanktioniert werden, zumal im Strafrecht und auch im Steuerstrafrecht hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip zu stellen sind. Angesichts des höchstrichterlichen Mäanderns betreffend die Frage, ob der statutarische Sitz oder die tatsächliche Verwaltung das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person bildet, weiss die steuerpflichtige Person nie genau, was nun im konkreten Fall gilt. Dieser störende Unsicherheitsfaktor in Doppelbesteuerungssachen erfüllt kaum die strengen Anforderungen an das Legalitätsprinzip im Steuerstrafrecht.

V. VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE

Sollten in interkantonalen Fällen, in denen es um kollidierende Steuerhoheiten geht, der wenig wahrscheinliche Fall eintreten, dass die Tatbestandselemente der (versuchten) Steuerhinterziehung erfüllt sind, muss sich die Verteidigung auf die strafprozessualen Verfahrensgarantien fokussieren, die auch im Steuerstrafverfahren zu beachten sind.

Nach dem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten sowie in Art. 14 Ziff. 3 lit. g IPBPR (UNO-Pakt II)⁷⁴ und Art. 6 Ziff. 1 EMRK

⁷³ BRÜLISAUER (Anm. 21), S. 115, spricht von Rechtsmissbrauch.

⁷⁴ SR 0.103.2.

verankerten Grundsatz «nemo tenetur se ipsum accusare» ist im Strafverfahren niemand gehalten, zu seiner Belastung beizutragen. Der Beschuldigte ist nicht zur Aussage verpflichtet. Namentlich darf er nicht mit Druckmitteln zur Aussage gezwungen werden und darf sein Schweigen nicht als Indiz für seine Schuld gewertet werden.⁷⁵

Aus dem Recht des Angeklagten, nicht zu seiner eigenen Verurteilung beitragen zu müssen, ergibt sich insbesondere, dass die Behörden ihre Anklage führen müssen, ohne auf Beweismittel zurückzugreifen, die durch Zwang oder Druck in Missachten des Willens des Angeklagten erlangt worden sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte (EGMR) verstösst es gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Steuerpflichtigen im Hinterziehungsverfahren mit Busse zu zwingen, Belege über hinterzogene Beträge vorzulegen bzw. solche im Nachsteuerverfahren zwangsweise erhobenen Beweise im Hinterziehungsverfahren zu verwerten.⁷⁶

Die Frage der Verwertbarkeit von Beweisen aus dem Steuerveranlagungsverfahren stellt sich insbesondere im Steuerhinterziehungsverfahren.⁷⁷ Die Vorschriften über das Veranlagungsverfahren gelangen sinngemäss zur Anwendung. Um den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK gerecht zu werden, statuieren die Bestimmungen von Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG und Art. 57a Abs. 2 i.V.m. Art. 72g StHG⁷⁸, dass Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur verwendet werden dürfen, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG) mit Umkehr der Beweislast nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden.⁷⁹ Aussagen des Steuerpflichtigen und von diesem eingereichte Belege sind indessen nicht generell unverwertbar, sondern nur, wenn er gemahnt und ihm eine Ermessensveranlagung oder eine Verurteilung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten angedroht wurde.

⁷⁵ BGE 138 IV 47, E. 2.6; 131 IV 36 E. 3.1; 130 I 126 E. 2.1; je mit Hinweisen.

⁷⁶ Urteil des EGMR i. S. J. B. gegen Schweiz vom 3. Mai 2001, Nr. 31827/96, Recueil Cour EDH 2001-III, In: VPB 2001 Nr. 128; vgl. dazu auch BGE 131 IV 36 E. 3.1 mit Hinweisen.

⁷⁷ BGE 138 IV 47, E. 2.6.2.

⁷⁸ Diese Bestimmung wurde mittlerweile aufgehoben.

⁷⁹ BGE 138 IV 47, E. 2.6.2 mit Hinweisen.

Eine Gesellschaft, welche in ein Nachsteuerverfahren aufgrund kollidierender Steuerhoheiten gerät, ist also gut beraten, wenn sie sich pflichtwidrig nicht kooperativ zeigt und vorab mal schweigt. Erst nachdem mit Androhung einer Ermessenveranlagung oder einer Busse gemahnt wurde, darf und soll sie die ersuchten Informationen liefern.⁸⁰

VI. ZUSAMMENFASSUNG

Der Wahl des Sitzes einer juristischen Person liegen oft fiskalische Erwägungen zugrunde. Insbesondere personenbezogene Gesellschaften mögen geneigt sein, ihren statutarischen Sitz in einem Tiefsteuernkanton zu wählen, obschon sie wissen oder annehmen müssen, dass die Geschäftsführung und Verwaltung an einem anderen Ort besorgt wird. Sie versuchen deshalb am Ort des Sitzes formell Substanz aufzubauen, um gegenüber dem Fiskus den Anschein zu erwecken, dass sie auch dort ihre tatsächliche Verwaltung hätten. Damit begeben sie sich auf ein Minenfeld: Täuscht eine Gesellschaft einen Sitz und den Bestand eines Rechtsdomizils an einem Ort vor, obschon sie dort über keine eigenen Räumlichkeiten verfügt, ist sie gemeinstraftrechtlich strafbar. Sodann besteht das latente Risiko einer interkantonalen Doppelbesteuerung, wobei die einschneidende Rechtsfolge der Verwirkung des Beschwerderechts (und damit im Ergebnis die Hinnahme einer aktuellen Doppelbesteuerung) aufgrund des Leitentscheids des Bundesgerichts (BGE 149 II 354) massiv reduziert sein sollte.⁸¹ Auch wenn das Bundesgericht in seinem obiter dictum darauf hinweist, dass in interkantonalen Doppelbesteuerungsfällen regelmässig der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt ist, dürfte dies genau nicht der Fall sein. Eine Gesellschaft, welche die Auffassung vertritt, sie habe am statutarischen Sitz auch den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung, obschon diese in einem anderen Kanton mit einer höheren

⁸⁰ DANIEL HOLENSTEIN, Verstrickt im Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts, StR 67/2012, S. 168.

⁸¹ Wobei hinzuweisen ist, dass das Risiko einer tatsächlichen oder virtuellen interkantonalen Doppelbesteuerung nicht gänzlich vom Tisch ist. Das BGr hat in BGE 149 II 354, E. 4.4.2 und 150 II 321, E. 4.3, festgehalten, dass der Anspruch auf Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung verwirkt werden könnte, wenn sich das Verhalten einer doppelt besteuerten Person als qualifiziert missbräuchlich erweist.

Steuerbelastung liegt, erfüllt nicht den objektiven Tatbestand der (versuchten) Steuerhinterziehung.