

# Einflüsse von EMRK und Verfassungsrecht auf das schweizerische Steuerstrafrecht

- Neue Rechtsprechung des EGMR zum Verbot der Doppelverfolgung («ne bis in idem»)
- Schutz vor mehrfacher Verfolgung im interkantonalen Verhältnis und bei mehreren Steuerarten
- Schutz vor Selbstbelastung («nemo tenetur»)

## I Der Grundsatz «ne bis in idem» und das Steuerstrafrecht

### 1 Steuerstrafrecht und «ne bis in idem»

Nach dem geltenden Recht kann ein Steuerpflichtiger, welcher seiner Deklarationspflicht überhaupt nicht oder aber nur in unvollständiger Weise nachkommt, sowohl wegen Steuer-<sup>1</sup> bzw. Abgabehinterziehung<sup>2</sup> als auch wegen Steuer-<sup>3</sup> bzw. Abgabebetrugs<sup>4</sup> bestraft werden. Anders als im Verhältnis Abgabehinterziehung und Abgabebetrag bei den indirekten Steuern<sup>5</sup> gelangen im Bereich der direkten Steuern Steuerhinterziehung und Steuerbetrug nebeneinander zur Anwendung<sup>6</sup>. Demgegenüber besteht echte Konkurrenz zwischen den Straftatbeständen des DBG sowie des kantonalen Steuerstrafrechts einerseits und im Verhältnis zwischen diesen und denjenigen der verschiedenen Bundessteuererlasse sowie des VStrR andererseits<sup>7</sup>.



**Andreas Donatsch**  
Prof. Dr.,  
ordentlicher Professor  
für Strafrecht und Straf-  
prozessrecht,  
Universität Zürich



**Irene Arnold**  
Studium an der Universität  
Zürich, Lizentiat im Dezember  
2007, Auditorin/juristische  
Sekretärin Bezirksgericht  
Bülach 2008/2009, Beginn der  
Assistenzstätigkeit: Januar 2011

Nimmt der Steuerpflichtige in Kauf, dass mit der Deklaration eingereichte Urkunden auch im nichtfiskalischen Bereich Verwendung finden, so stehen die Tatbestände der Urkundenfälschung sowie gegebenenfalls des Betrugs zum Steuerbetrug gemäss DBG sowie gemäss kantonalem Steuerstrafrecht im Verhältnis echter Konkurrenz<sup>8</sup>. Sodann ist zwischen Abgabebetrag und Urkundenfälschung nach Art. 15 VStrR einerseits sowie Art. 146 und Art. 215 StGB andererseits ebenfalls von echter Konkurrenz auszugehen, sofern der täuschende Einsatz der Urkunde ausserhalb der Verwaltung zumindest in Kauf genommen wird<sup>9</sup>. Schliesslich ist auch dann von echter Konkurrenz auszugehen, wenn sich ein Verhalten unter Steuerstraftatbestände mehrerer kantonalen Steuergesetze subsumieren lässt<sup>10</sup>.

Aus dieser Darstellung folgt, dass ein bestimmtes Verhalten eines Steuerpflichtigen gestützt auf eine Vielzahl von Straftatbeständen verfolgt und beurteilt werden kann. Geschieht dies in mehreren, aufeinander folgenden bzw. parallel und unabhängig voneinander geführten Verfahren, so stellt sich die Frage nach der Beachtung des Grundsatzes «ne bis in idem».

## 2 Die Bedeutung des Prinzips «ne bis in idem»

Das Prinzip «ne bis in idem» lässt sich nach der Praxis des Bundesgerichts direkt aus der Bundesverfassung – aus Art. 8 Abs. 1<sup>11</sup> sowie Art. 29 Abs. 1<sup>12</sup> BV – sowie aus dem materiellen Bundesstrafrecht ableiten<sup>13</sup> und ist nunmehr in Art. 11 StPO verankert. Ausserdem ist es in Art. 4 zum 7. Zusatzprotokoll zur EMRK<sup>14</sup> sowie in Art. 14 Ziff. 7 IPBPR<sup>15</sup> statuiert. Schliesslich gilt das Verbot der Doppelbestrafung im zwischenstaatlichen

<sup>1</sup> Vgl. Art. 175 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG), SR 642.11; Art. 56 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), SR 642.14.

<sup>2</sup> Vgl. Art. 118 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 (ZG), SR 631.0; Art. 45 des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) vom 27. Juni 1973, SR 641.10; Art. 96 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009, SR 641.20; Art. 35 des Bundesgesetzes vom 21. März 1969 über die Tabakbesteuerung (Tabaksteuergesetz, TStG), SR 641.31; Art. 61 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) vom 13. Oktober 1965, SR 642.21; Art. 54 des Bundesgesetzes vom 21. Juni 1932 über die gebrannten Wasser (Alkoholgesetz), SR 680.

<sup>3</sup> Vgl. Art. 186 DBG; Art. 59 StHG.

<sup>4</sup> Art. 14 Abs. 2 Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR), SR 313.0.

<sup>5</sup> Art. 118 Abs. 2 ZG; Art. 45 StG, Art. 101 Abs. 3 MWSTG; Art. 35 Abs. 2 TStG Art. 61 VStG; Art. 54 Abs. 3 Alkoholgesetz; vgl. auch ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, 358; ANDREAS DONATSCH, Grundzüge des Steuerstrafrechts (StHG, DBG) für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStr 118 (2000) 84 f.; ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern u. a. 2001, § 38 N 30; PETER J. MICHAEL, Der Steuer- und Abgabebetrag im schweizerischen Recht, Bern 1992, 258; WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4. Aufl., Bern 2002, 517.

<sup>6</sup> Art. 186 Abs. 2 DBG; Art. 59 Abs. 2 StHG; vgl. auch BGE 122 I 265.

## Inhaltsübersicht

### I Der Grundsatz «ne bis in idem» und das Steuerstrafrecht

- 1 Steuerstrafrecht und «ne bis in idem»
- 2 Die Bedeutung des Prinzips «ne bis in idem»
- 3 Die Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «ne bis in idem»
- 4 Auswirkungen der Rechtsprechung des EGMR auf das Steuerstrafrecht

### II Das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare» im Steuerstrafverfahren

- 1 Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren und im Steuerstrafverfahren
- 2 Das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»
- 3 Die Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»
- 4 Auswirkungen der Rechtsprechung des EGMR auf das Steuerstrafrecht

### III Schluss

<sup>7</sup> DONATSCH, Grundzüge (Fn. 5) 85; MICHAEL (Fn. 5), 261.

<sup>8</sup> BGE 122 IV 30; 133 IV 303 ff.; ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), hrsg. von Martin Zweifel und Peter Athanas, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2008, Art. 186 N 44; ANDREAS DONATSCH/WOLFGANG WOHLERS, Strafrecht IV, 4. Aufl., Zürich 2011, § 36 Ziff. 5; MICHAEL (Fn. 5), 247 f.

<sup>9</sup> MARKUS BOOG, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, Art. 111-392 StGB, hrsg. von Marcel Alexander Niggli und Hans Wiprächtiger, 2. Aufl., Basel 2007, Art. 251 N 106; MICHAEL (Fn. 5), 254 f.

<sup>10</sup> MICHAEL (Fn. 5), 247 f.

<sup>11</sup> BGER vom 18.4.2011, 6B\_1029/2010, Erw. 1.1.

<sup>12</sup> JÜRIG-BEAT ACKERMANN, Art. 6 EMRK und Art. 4 des 7. Zusatzprotokolls; insbesondere die Garantie ne bis in idem, in: EMRK: Neuere Entwicklungen, hrsg. von Daniel Thürer, Zürich 2005, 39.

<sup>13</sup> BGE 120 IV 12; 128 II 367.

<sup>14</sup> Protokoll Nr. 7 vom 22. November 1984 zur Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, SR 0.101.07.

<sup>15</sup> Internationaler Pakt vom 16. Dezember 1966 über bürgerliche und politische Rechte, SR 0.103.2.

Bereich nach Art. 54 SDÜ<sup>16</sup> in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 SAA<sup>17</sup>.

Der Grundsatz «ne bis in idem» verbietet es, eine Person zwei Mal wegen desselben Sachverhalts strafrechtlich zu verfolgen<sup>18</sup> und zu verurteilen<sup>19</sup>, und zwar auch dann, wenn dies mit unterschiedlichen rechtlichen Qualifikationen geschieht<sup>20</sup>. Das Prinzip setzt voraus, dass die betreffende Person im ersten Verfahren rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist<sup>21</sup> und kann ausschliesslich dann geltend gemacht werden, wenn derselbe Sachverhalt in zwei voneinander unabhängigen Strafverfahren verfolgt und beurteilt wird<sup>22</sup>. Ausser der Identität des

Sachverhalts setzt die Anwendung des Verbots der Doppelbestrafung voraus, dass sich das zweite Verfahren gegen dieselbe beschuldigte Person richtet bzw. richten würde.

Wird ein Verfahren eingestellt, so verstösst es nicht gegen «ne bis in idem», falls dieses wegen neuer Beweise wieder aufgenommen wird<sup>23</sup>.

Der Anspruch auf Respektierung des Grundsatzes von «ne bis in idem» besteht gestützt auf die Konventionen für den innerstaatlichen, nicht aber für den zwischenstaatlichen Bereich. Demnach wird «ne bis in idem» in Anwendung dieser Normen nicht verletzt, wenn dieselbe Person für ein bestimmtes Delikt – beispielsweise zu-

<sup>16</sup> Amtsblatt der EU Nr. L 239 vom 22.9.2000, 0019 – 0062.

<sup>17</sup> Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Europäischen Union und der Europäischen Gemeinschaft über die Assoziation dieses Staates bei der Umsetzung, Anwendung und Entwicklung des Schengen-Besitzstands, SR 362.31.

<sup>18</sup> EGMR vom 20.7.2004, *Nikitin c. Russland*, no. 50178/99, Ziff. 35; ACKERMANN (Fn. 12), 39.

<sup>19</sup> z. B. EGMR vom 4.3.2008, *Garretta c. Frankreich*, no. 2529/04, Ziff. 73.

<sup>20</sup> EGMR vom 10.2.2009, *Zolotukhin c. Russland*, no. 14939/03, Ziff. 79 ff.

<sup>21</sup> Auf Unterschiede in den verschiedenen Normen braucht hier nicht eingegangen zu werden. Zur StPO vgl. Botschaft zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts vom 21. Dezember 2005, BBl 2006, 1133.

<sup>22</sup> EGMR *Garretta* (Fn. 19), Ziff. 76; EGMR vom 29.7.2008, *Xberaj c. Albanien*, no. 37959/02, Ziff. 70; EGMR vom 18.9.2008, *Müller c. Österreich*, no. 28034/04, Ziff. 34. Vgl. auch JÜRIG-BEAT ACKERMANN/STEFAN EBENS-PERGER, Der EMRK-Grundsatz «ne bis in idem» – Identität der Tat oder Identität der Strafnorm, AJP 1999, 823 ff.; WOLFGANG WOHLERS, in: Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO), hrsg. von Andreas Donatsch/Thomas Hansjakob/Viktor Lieber, Zürich 2010, Art. 11 N 7, 11 ff.; BRIGITTE TAG, in: Schweizerische Strafprozessordnung, Jugendstrafprozessordnung, hrsg. von Marcel Alexander Niggli/Marianne Heer/Hans Wiprächtiger, Basel 2010, Art. 11 N 6 ff., 14 ff.

<sup>23</sup> BGer vom 20.5.2010, 6B\_24/2010, Erw. 2.1.

<sup>24</sup> Auf die Einzelheiten wird hier nicht eingegangen, insbesondere auch nicht auf die Frage, was unter einer rechtskräftigen Aburteilung i. S. von Art. 54 SDÜ zu verstehen ist. Vgl. dazu SABINE GLESS, Internationales Strafrecht, Grundriss für Studium und Praxis, Basel 2011, N 537 ff.; HELMUT SATZGER, Internationales und Europäisches Strafrecht, 3. Aufl., Baden-Baden 2009, 178 ff.

<sup>25</sup> JOCHEN FROWEIN/WOLFGANG PEUKERT, Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK-Kommentar, 3. Aufl., Kehl 2009, Einführung N 9; MARK E. VILLIGER, Handbuch der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), 2. Aufl., Zürich 1999, N 162.

<sup>26</sup> EuGH vom 9.3.2006, *Van Esbroeck*, C-436/04, Ziff. 46 ff.; EuGH vom 28.9.2006, *Van Straaten*, C-150/05, Ziff. 47 ff.

<sup>27</sup> EGMR 23.10.1995, *Gradinger c. Österreich*, Serie A, 328-C, Ziff. 55.

<sup>28</sup> EGMR vom 30.7.1998, *Oliveira c. Schweiz*, no. 84/1997/868/1080 (Recueil CourEDH 1998-V), Ziff. 25–29.

<sup>29</sup> EGMR vom 2.7.2002, *Göktaş c. Frankreich*, no. 33402/96, Ziff. 50.

<sup>30</sup> EGMR vom 29.5.2001, *Fischer c. Österreich*, no. 37950/97, Ziff. 29.

<sup>31</sup> EGMR *Fischer* (Fn. 30), Ziff. 25, 29.

<sup>32</sup> EGMR vom 30.5.2002, *W.F. c. Österreich*, no. 38275/97, Ziff. 21, 28.

<sup>33</sup> EGMR vom 6.6.2002, *Sailer c. Österreich*, no. 38237/97, Ziff. 28.

<sup>34</sup> EGMR vom 7.12.2006, *Hauser-Sporm c. Österreich*, no. 37301/03, Ziff. 44 ff.; vgl. auch EGMR vom 26.7.2007, *Stemper c. Österreich*, no. 18294/03, Ziff. 54 f.

nächst in Deutschland und anschliessend in der Schweiz – verurteilt würde. Demgegenüber läge in dieser Konstellation ein Verstoss gegen Art. 54 SDÜ. Nach der zitierten Bestimmung haben sich die Schengenstaaten nämlich grundsätzlich<sup>24</sup> verpflichtet, auf jede Verurteilung bzw. jeden Freispruch im Schengenraum das Prinzip «ne bis in idem» anzuwenden.

Der EGMR<sup>25</sup> sowie der EuGH<sup>26</sup> legen das Prinzip «ne bis in idem» autonom aus. Das bedeutet, dass sie sich bei ihrer Auslegung nicht an das Recht eines bestimmten Vertragsstaates gebunden fühlen.

### 3 Die Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «ne bis in idem»

Im Fall Gradinger<sup>27</sup> stellt der EGMR allein auf den zum Prozessgegenstand gemachten Lebenssachverhalt ab («le même comportement», «the same conduct», «idem factum»), und dies obwohl er durchaus anerkennt, dass die in den beiden Verfahren angewandten Tatbestände sich hinsichtlich ihrer Natur und ihres Strafzweckes grundsätzlich unterscheiden. Von einem anderen Begriff der Tatidentität ging der EGMR demgegenüber im Fall Oliveira aus, indem er entschied, der Grundsatz von «ne bis in idem» sei deshalb nicht verletzt, weil auf die fragliche Handlung zwei im Verhältnis der Idealkonkurrenz stehende Tatbestände anwendbar seien, weshalb zwar nur von einem Sachverhalt, wohl aber von mehreren Rechtsverletzungen («offences») ausgegangen werden müsse. Obschon der Gerichtshof es als zweckmässiger erachtet hätte, wenn dieselbe Instanz beide Tatvorwürfe beurteilt hätte, sah es diesen Umstand nicht als entscheidend an<sup>28</sup>. Auch im Fall Gökten sieht der EGMR deshalb keine Missachtung des Verbots der Doppelbestrafung, weil sich derselbe Lebenssachverhalt unter zwei unterschiedliche Straftatbestände subsumieren lasse, welche in Idealkonkurrenz zueinander stehen. Es ging dabei

um Handel mit illegal importierten Betäubungsmitteln und Widerhandlungen gegen Zollbestimmungen<sup>29</sup>. Überträgt man die Grundzüge dieser Praxis auf das Steuerstrafrecht, so war es grundsätzlich beispielsweise unproblematisch, einen Steuerpflichtigen zunächst wegen Steuer- und/oder Abgabenhinterziehung und danach zusätzlich wegen Steuerbetrugs zu bestrafen.

Einen anderen als den soeben skizzierten Weg wählte der EGMR im Fall Fischer. Er argumentierte, ein Verstoss von «ne bis in idem» liege deshalb vor, weil sich die beiden Tatbestände, die zur Anwendung gebracht worden waren, in ihren wesentlichen Elementen («essential elements of the two offences») nicht unterscheiden würden<sup>30</sup>. Zur Begründung wird in diesem Entscheid angeführt, das Verbot von «ne bis in idem» werde missachtet, wenn die Auslegung der in Frage stehenden – formell unterschiedlichen («nominally different») Straftatbestände ergebe, dass die Anwendung der einen Norm jene der anderen deshalb ausschliesse, weil der eine Straftatbestand den Unrechtsgehalt des anderen gänzlich umfasse. Entsprechend entschied der Gerichtshof, die Verurteilung wegen mehrerer Verkehrsdelikte sowie wegen Fahrens in angetrunkenem Zustand einerseits und später wegen fahrlässiger Tötung zufolge dieses Verhaltens andererseits sei mit dem Prinzip «ne bis in idem» nicht vereinbar, insbesondere auch deshalb, weil es auf die Abfolge der Verfahren nicht ankommen könne<sup>31</sup>. Aufgrund derselben Kriterien entschied der Gerichtshof in zwei weiteren Fällen gegen Österreich, nämlich in den Fällen W.F.<sup>32</sup> und Sailer<sup>33</sup>. Sodann argumentierte der EGMR u. a. etwa, wer den Verletzten verlasse und die Polizei nicht über die Verletzung informiere, begehe zwei verschiedene Handlungen<sup>34</sup>. Desgleichen verhalte es sich, wenn ein Motorfahrzeuglenker von Polizeibeamten zum Anhalten aufgefordert werde und dieser Aufforderung nicht nachkomme. Das Prinzip «ne bis in

idem» sei zufolge der Verurteilung wegen der Missachtung des Anhaltegebots und wegen Widerstands gegen die Staatsgewalt nicht verletzt<sup>35</sup>. Von Interesse sind im vorliegenden Kontext schliesslich zwei Entscheide in Steuerstrafsachen gegen Schweden. Im Fall Manasson war zu beurteilen, ob «ne bis in idem» verletzt sei, weil der Beschwerdeführer einerseits gegenüber den Steuerbehörden unzutreffende Angaben gemacht hatte und weil andererseits seine Buchführung unvollständig war. Der Gerichtshof verneinte eine Verletzung des erwähnten Prinzips mit der Begründung, die beiden Vorwürfe seien nicht identisch, weil es beim einen um inkorrekte Angaben gegenüber den Steuerbehörden und beim anderen um die Missachtung der generellen Pflicht zur korrekten Führung der Geschäftsbücher gegangen sei<sup>36</sup>. Im Verfahren Rosenquist argumentierte der EGMR, wenn das Steueramt deshalb eine Busse verhängte, weil der Steuerpflichtige seiner Deklarationspflicht nicht nachgekommen sei oder bei seiner Deklaration unrichtige Angaben gemacht habe, so verstosse es nicht gegen «ne bis in idem», falls er in einem weiteren Verfahren deshalb bestraft werde, weil er in krimineller oder grobfahrlässiger Weise mit Steuerhinterziehungsabsicht unkorrekte Angaben gemacht habe. Die erste Sanktion diene der Durchführung des Systems der Selbstdeklaration, die zweite primär der Bestrafung der Steuerhinterziehung<sup>37</sup>. Für das schweizerische Steuerstrafrecht ergab diese Praxis keine fundamental neuen Aspekte, auch wenn man sich insbesondere fragen musste, ob der Tatbestand des Steuerbetrugs auch nach Meinung des EGMR das Unrecht der Steuerhinterziehung mitumfasse.

Generell behielt sich der EGMR nämlich vor, selber – mithin unabhängig von der nationalen gesetzlichen Regelung bzw. Praxis – zu prüfen, ob die fraglichen Tatbestände in echter Konkurrenz zueinander stehen oder nicht<sup>38</sup>.

Bis Anfang 2009 blieb der EGMR bei dieser Praxis. Im Fall Zolotukhin hat der Gerichtshof diese

geändert. Dabei ist er davon ausgegangen, dass im Zusammenhang mit dem Prinzip «ne bis in idem» – ebenso wie in der EMRK – auch in Art. 14 Ziff. 7 IPBPR sowie in Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union<sup>39</sup> von «same offence» bzw. «même infraction» die Rede sei. Demgegenüber werden in Art. 8 Ziff. 4 der American Convention on Human Rights<sup>40</sup> die Termini «same cause» und in Art. 54 SDÜ «same acts» bzw. «même faits» verwendet. Mit der Begründung, die Rechte gemäss EMRK müssten praktisch und effektiv umgesetzt sowie entsprechend ihren Zwecken und dem Grundsatz der Effektivität interpretiert werden, kommt der EGMR zum Schluss, Art. 4 zum 7. ZP müsse so verstanden werden, dass für die Frage der Identität der «offence» bzw. der «infraction» massgebend sei, ob diese auf demselben Sachverhalt oder auf einem substanziell («substantially») gleichen Sachverhalt beruhten<sup>41</sup>. Da sich die Frage von «ne bis in idem» gemäss der erwähnten EMRK-Norm erst dann stelle, wenn das erste Verfahren mit einem rechtskräftigen Urteil abgeschlossen sei («the conviction has already acquired the force of res judicata») seien im massgebenden Zeitpunkt der Entscheidung des ersten Strafverfahrens sowie die im neuen Strafverfahren erhobenen Tatvorwürfe bekannt. Diese Angaben seien ein angemessener Ausgangspunkt, um zu prüfen, ob der Sachverhalt in beiden Verfahren als identisch oder im Wesentlichen identisch zu gelten habe. Zu beurteilen sei demnach derjenige Sachverhalt, in den dieselbe beschuldigte Person involviert und welcher in zeitlicher und räumlicher Hinsicht begrenzt sei<sup>42</sup>. Im zu beurteilenden Fall hatte der Beschwerdeführer die Beamten Y. und S. im Passbüro beschimpft. Danach beschimpfte er den Beamten K., zuerst in dessen Büro sowie anschliessend während einer Autofahrt, und griff diesen tätlich an. Der EGMR befand, weil es sowohl an der zeitlichen wie auch an der räumlichen Einheit der Abläufe fehle, werde der Grundsatz «ne bis in idem» durch die

zweimalige Bestrafung von Zolotukhin im Verfahren Y. und S. einerseits sowie im Verfahren K. andererseits nicht verletzt<sup>45</sup>. Zu klären war überdies, ob es gegen «ne bis in idem» verstosse, dass der Beschwerdeführer wegen Störung der öffentlichen Ordnung und überdies wegen schwerer Störung der öffentlichen Ordnung bestraft worden war. Gemäss dem ersten Verfahren hatte er Y. und S. beschimpft und den Letzteren gestossen, nach dem Vorwurf im zweiten Verfahren die öffentliche Ordnung missachtet, indem er Obszönitäten von sich gab und gegen S. gewaltsam vorging sowie ihm Widerstand leistete. Hier befand der EGMR, der Sachverhalt, welcher den beiden Tatvorwürfen zugrunde lag, sei im Wesentlichen derselbe<sup>44</sup>.

Seine Praxis, wonach es unter dem Aspekt von «ne bis in idem» darauf ankomme, ob der Sachverhalt in beiden Verfahren als identisch oder im Wesentlichen identisch zu gelten habe, hat der Gerichtshof seither in mehreren Entscheiden bestätigt<sup>45</sup>. Ebenfalls von einem materiellen Tatbegriff geht im Übrigen der EuGH aus, indem er diesen als «Vorhandensein eines Komplexes konkreter, unlösbar miteinander verbundener Umstände» qualifiziert, und zwar unabhängig von deren allfälligen rechtlichen Subsumtion<sup>46</sup>.

Daraus folgt, dass unter dem Aspekt von «ne bis in idem» geprüft werden muss, ob derselbe Sachverhalt oder im Wesentlichen derselbe Sachverhalt erneut zum Gegenstand einer strafrechtlichen Beurteilung gemacht werden soll. Irrelevant ist, wie diese Sachverhalte rechtlich zu qualifizieren sind, und irrelevant ist, in welchem Konkurrenzverhältnis die gegebenenfalls anwendbaren strafrechtlichen Normen zueinander stehen. Schliesslich ist, entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung<sup>47</sup>, u.E. auch nicht zu prüfen, ob das Gericht im ersten Verfahren unter prozessualen Gesichtspunkten die Möglichkeit hatte, den Sachverhalt unter allen tatbestandsmässigen Gesichtspunkten zu würdigen; ausschlaggebend ist einzig, ob einerseits Kriminalstrafrecht angewendet werden soll<sup>48</sup> und ob andererseits der betreffende Sachverhalt durch einen Entscheid beurteilt wurde, welcher rechtskräftig geworden ist.

#### 4 Auswirkungen der Rechtsprechung des EGMR auf das Steuerstrafrecht

Mit Blick auf das Steuerstrafrecht bedeutet dies, dass insbesondere geprüft werden muss, ob einer Steuer- bzw. Abgabehinterziehung und dem Steuer- bzw. Abgabebetrag derselbe bzw. im Wesentlichen derselbe Sachverhalt zugrunde liegt. Wird der Steuerpflichtige wegen Steuerbetrugs und danach wegen Steuerhinterziehung ver-

<sup>35</sup> EGMR vom 26.7.2007, *Schutte c. Österreich*, no. 18015/03, Ziff. 42.

<sup>36</sup> EGMR vom 8.4.2003, *Manasson c. Schweden*, no. 41265/98; vgl. auch EGMR vom 14.9.2004, *Rosenquist c. Schweden*, no. 60619/00.

<sup>37</sup> EGMR *Rosenquist* (Fn. 36).

<sup>38</sup> EGMR *Fischer* (Fn. 30), Ziff. 14, 25.

<sup>39</sup> Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, C 364.

<sup>40</sup> American Convention on Human Rights, O.A.S. Treaty Series No. 36, 1144 U.N.T.S. 123, reprinted in Basic Documents Pertaining to Human Rights in the Inter-American System, OEA/Ser.L.V/II.82 doc.6 rev.1 at 25 (1992).

<sup>41</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 20), Ziff. 79-82.

<sup>42</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 20), Ziff. 83 und 85.

<sup>43</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 20), Ziff. 92.

<sup>44</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 20), Ziff. 97.

<sup>45</sup> EGMR vom 16.6.2009, *Ruotsalainen c. Finnland*, no. 13079/03, Ziff. 56; EGMR vom 25.6.2009, *Maresti c. Kroatien*, no. 55759, Ziff. 67 ff.

<sup>46</sup> EuGH vom 9.3.2006, *Van Esbroeck*, C-436/04, Ziff. 43 ff., 52; EuGH vom 28.9.2006, *Van Straaten*, C-150/05, Ziff. 41.

<sup>47</sup> BGE 125 II 404; 135 IV 10; BGer vom 9.7.2008, 6B\_160/2008, Erw. 5.2; BGer vom 18.4.2011, 6B\_1029/2010, Erw. 1.1.

<sup>48</sup> EGMR *Zolotukhin* (Fn. 20), Ziff. 52 ff. m.w.H.; vgl. auch anders noch EGMR *Oliveira* (Fn. 28), Ziff. 27.



folgt, so dürfte für die Regelfälle wohl Einigkeit darin bestehen, dass im Wesentlichen derselbe Sachverhalt vorliegt. Die umgekehrte Konstellation, nämlich die Verfolgung wegen Steuerbetrugs nach erfolgter Verurteilung wegen Steuerhinterziehung, dürfte schwieriger zu entscheiden sein, weil der Sachverhalt durch die unechte oder unwahre Urkunde erweitert wird. Trotzdem erscheint uns der Schluss naheliegend, es könne auch hier regelmässig von einem Sachverhalt gesprochen werden, welcher zwar nicht derselbe, welcher aber im Wesentlichen derselbe ist. Daraus folgt, dass nach der neueren Rechtsprechung des EGMR das Prinzip «ne bis in idem» wohl verletzt wird, wenn ein Steuerpflichtiger nach rechtskräftiger Verurteilung wegen Steuerbetrugs zusätzlich wegen der entsprechenden Steuerhinterziehung verfolgt wird. Auch im umgekehrten Fall, nämlich der Konstellation, in welcher ein rechtskräftig wegen Steuerhinterziehung Verurteilter nachträglich zusätzlich wegen Steuerbetrugs belangt werden soll, erscheint es durchaus denkbar, dass der EGMR mit der Begründung eine Verletzung von «ne bis in idem» bejahen könnte, es gehe zwar nicht genau, immerhin aber im Wesentlichen um denselben Sachverhalt. Gegen diese Einschätzung könnte mit dem Bundesgericht vorgebracht werden, «ne bis in idem» sei deshalb nicht verletzt, weil die einzelnen zuständigen Instanzen den Sachverhalt zufolge ihrer beschränkten Kompetenzen nicht in jeder Hinsicht würdigen könnten<sup>49</sup>. Dieses Argument dürfte deshalb nicht verfangen, weil der EGMR wie auch der EuGH «ne bis in idem» autonom auslegen und dabei nicht an einzelne nationale Zuständigkeitsordnungen gebunden sind.

Man kann sich fragen, wie es sich verhält, wenn ein Steuerpflichtiger für ein bestimmtes Verhalten gestützt auf seine Selbstdeklaration im einen Kanton wegen eines kantonalen Straftatbestands und später in einem anderen Kanton für dasselbe Verhalten gestützt auf dessen Steuer-

strafrecht verurteilt wird. Die Sachlage ist deswegen eine besondere, weil der Erlass von kantonalem Steuerstrafrecht gestützt auf eine ursprüngliche Kompetenz der Kantone erfolgt und weil auch die allgemeinen Bestimmungen des StGB kantonales Recht darstellen<sup>50</sup>. Berücksichtigt man dies, so könnte argumentiert werden, bei den Kantonen handle es sich bezüglich ihres Steuerrechts gewissermassen um «Staaten», weshalb der Grundsatz «ne bis in idem» zwischen ihnen weder in Anwendung der einschlägigen Bestimmungen des Konventionsrechts noch nach materiellem Bundesrecht Geltung habe. Da das Prinzip «ne bis in idem» jedoch auch verfassungsrechtlicher Natur ist, muss es auch auf die kantonalen Strafrechte anwendbar sein.

In diesem Zusammenhang könnte wiederum auf die bundesgerichtliche Praxis Bezug genommen werden, wonach ein Verstoss gegen das Prinzip «ne bis in idem» nur dann denkbar sei, wenn das Gericht im ersten Verfahren unter prozessualen Gesichtspunkten die Möglichkeit hatte, den Sachverhalt unter allen tatbestandsmässigen Gesichtspunkten zu würdigen<sup>51</sup>. Zumindest denkbar wäre, dass das Bundesgericht argumentieren würde, das Gericht habe den Sachverhalt im ersten Verfahren insoweit nicht rechtlich würdigen können bzw. dürfen, als dieser den anderen Kanton betreffe, weshalb kein Verstoss gegen «ne bis in idem» vorliege. Hier wäre die Anwendung der betreffenden Praxis des Bundesgerichts deshalb naheliegend, weil die einzelnen Kantone hinsichtlich des kantonalen Steuerstrafrechts souverän sind. Letztlich wird das jedoch deshalb nicht von Relevanz sein, weil die Schweiz als Vertragsstaat der Konventionen verpflichtet ist, das Prinzip «ne bis in idem» auf seinem Staatsgebiet, mithin also auch auf dem Gebiet der Kantone, zu beachten. Diese Erkenntnis spricht für die Annahme, der Grundsatz von «ne bis in idem» sei im Verhältnis zwischen den kantonalen Steuerstrafrechten anwendbar.

Würde man – entgegen dieser Argumentation – eine Missachtung des Prinzips «ne bis in idem» verneinen, so bliebe zu prüfen, ob Art. 54 SDÜ tangiert ist, weil sich dieser auf das Verhältnis zwischen Staaten bezieht. Eine Verletzung des Grundsatzes könnte unter diesem Aspekt allerdings nur angenommen werden, wenn davon ausgegangen würde, mit Art. 54 SDÜ habe man nicht nur das Verhältnis zwischen den Vertragsparteien, sondern auch dasjenige zwischen den Gebietskörperschaften – also u. a. auch der Kantone – der Vertragsstaaten regeln wollen. Das könnte u. E. wohl nicht in nachvollziehbarer Weise begründet werden. Folgt man dem, so ist Art. 54 SDÜ auf das Verhältnis zwischen den Kantonen nicht anwendbar.

Zusammenfassend folgt aus dem Gesagten, dass die neue Praxis des EGMR zum Prinzip «ne bis in idem» zu einer grundlegenden Neubeurteilung der bisherigen Konkurrenzregelung im schweizerischen Steuerstrafrecht führen dürfte. Zwar könnte die bisherige Regelung aufrechterhalten bleiben, wenn alle Delikte gleichzeitig

beurteilt bzw. jedenfalls nicht eines oder mehrere davon sanktioniert werden, nachdem der Entscheidung wegen eines anderen bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Da eine gleichzeitige Verfolgung und Bestrafung aller miteinander konkurrierenden Steuerstraftatbestände wegen unterschiedlicher Kompetenzen und Verfahren derzeit aber kaum denkbar erscheint, dürfte die Annahme berechtigt sein, dass jedenfalls die getrennte Verfolgung sowie Beurteilung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung sich mit dem Prinzip «ne bis in idem» nicht vereinbaren lässt. u. E. kann der Vorwurf eines Verstosses gegen den Grundsatz auch nicht ausschliesslich mit unterschiedlichen kantonalen Zuständigkeiten entkräftet werden.

## II Das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare» im Steuerstrafverfahren

### 1 Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren und im Steuerstrafverfahren

Gelangen der Steuerbehörde nach einer formell rechtskräftigen Veranlagung Tatsachen oder Beweismittel zur Kenntnis, welche ihr zur Zeit der Veranlagung nicht bekannt waren, und ergibt sich daraus, dass die rechtskräftige Einschätzung ungenügend ist, so wird das Nachsteuerverfahren eingeleitet<sup>52</sup>. Damit wird der Zweck verfolgt, die in ungenügendem Umfang veranlagte Steuer als sogenannte Nachsteuer zu erheben. Wie im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist der Steuerschuldner auch im Nachsteuerverfahren mitwirkungspflichtig<sup>53</sup>. Die Steuerbehörden müssen den relevanten Sachverhalt zwar von Amtes wegen abklären<sup>54</sup> und sie tragen (für steuerbegründende Tatsachen) grundsätzlich die Beweislast<sup>55</sup>. Es stehen ihnen dazu jedoch keine Zwangsmassnahmen (wie z. B. Beschlagnahme, Durchsuchung von Pa-

<sup>49</sup> BGE 125 II 404; 135 IV 10; BGer vom 9.7.2008, 6B\_160/2008, Erw. 5.2; BGer vom 18.4.2011, 6B\_1029/2010, Erw. 1.1.

<sup>50</sup> ANDREAS DONATSCH, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 (2. Aufl.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG), hrsg. von Martin Zweifel und Peter Athanas, Basel/Genf/München 2002, Art. 59 N 63.

<sup>51</sup> Vgl. dazu Fn. 49.

<sup>52</sup> Art. 151 DBG; Art. 53 StHG.

<sup>53</sup> Art. 153 i. V. m. Art. 124 ff. DBG; MARKUS REICH, Steuerrecht, Zürich 2009, § 24 N 38 ff., N 132.

<sup>54</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 5), 415; HÖHN/WALDBURGER (Fn. 5), § 34 N 15; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH/MATHIAS OERTLI, Das Schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 6. Aufl., Bern 2010, 289; REICH (Fn. 53), § 24 N 24.

<sup>55</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 5), 416; HÖHN/WALDBURGER (Fn. 5), § 34 N 16; MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 110.



pieren etc.) zur Verfügung. Das einzige «Zwangsmittel» besteht darin, dass der die Mitwirkung verweigernde Steuerpflichtige mit denjenigen Rechtsfolgen belegt wird, wie sie im Falle der Nichteinreichung der Steuererklärung eintreten<sup>56</sup>; bei diesen handelt es sich namentlich um die Einschätzung nach Ermessen<sup>57</sup> und um die Busse wegen Missachtung von Verfahrenspflichten<sup>58</sup>.

Nach der Erhebung der Nachsteuer sollte der Steuerpflichtige gleichgestellt sein, wie wenn er im ordentlichen Verfahren korrekt eingeschätzt worden wäre. Daraus wird ersichtlich, dass die Nachsteuer nicht als Massnahme mit strafrechtlichem Charakter zu erachten ist und dass ihre Erhebung entsprechend kein Verschulden des Steuerpflichtigen voraussetzt<sup>59</sup>.

Vom Nachsteuerverfahren ist das Strafverfahren zu unterscheiden. Bei diesem handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, in welchem

die strafprozessualen Garantien gelten<sup>60</sup>. Im Rahmen des Letzteren wird untersucht, ob sich der Steuerpflichtige einer Steuerwiderhandlung oder Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat. Obwohl das Nachsteuerverfahren und das Steuerübertretungsverfahren im jeweiligen Gesetz<sup>61</sup> voneinander getrennt und unter verschiedenen Titeln behandelt werden, sind die Zusammenhänge zwischen diesen beiden Verfahren nicht zu übersehen. Regelmässig lassen die Einleitung des Nachsteuerverfahrens und die Steuernachforderung nämlich den Verdacht entstehen, der Steuerpflichtige habe sich einer Hinterziehung und allenfalls gar eines Steuervergehens schuldig gemacht. Ein weiterer Zusammenhang zwischen Nachsteuer- und Steuerübertretungsverfahren besteht im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern darin, dass der Strafrahmen für die Steuerhinterziehung minimal durch einen Bruchteil und maximal durch ein Mehrfaches der hinterzogenen Steuer begrenzt wird<sup>62</sup>.

In der Praxis wird in aller Regel zunächst das Nachsteuerverfahren eröffnet. In diesem muss der Steuerpflichtige mitwirken und sich entsprechend gegebenenfalls selbst belasten<sup>63</sup>. Im nachfolgenden Strafverfahren sind die für Strafverfahren allgemein geltenden Prinzipien und damit auch der Grundsatz «nemo tenetur» zu beachten. Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige im ersten Verfahren mitwirkungspflichtig ist und dass er im Strafverfahren schweigen darf<sup>64</sup>, dass ihm dieses Schweigerecht aber deshalb nichts nützt, weil er gestützt auf die Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren alle Daten bekanntgeben muss, welche im Strafverfahren und für die Bemessung der Strafe relevant sind. Durch ein derartiges Vorgehen würde das Recht, sich im Strafverfahren nicht selbst belasten zu müssen, unterlaufen bzw. zumindest tangiert. Anders verhält es sich immerhin dann, wenn zuerst das Steuerübertretungs- und danach das Nachsteuerverfahren durchgeführt werden<sup>65</sup>.

<sup>56</sup> Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG.

<sup>57</sup> Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG.

<sup>58</sup> Art. 174 DBG; Art. 55 StHG.

<sup>59</sup> BLUMENSTEIN/LOCHER (Fn. 5), 342; HÖHN/WALDBURGER (Fn. 5), § 36 N 22; MÄUSLI-AlLENSPACH/OERTLI (Fn. 54), 290, 308; REICH (Fn. 53), § 24 N 127; vgl. auch ZWEIFEL (Fn. 55), 45 ff.

<sup>60</sup> BGE 121 II 281 f.; BGER vom 21.6.2010, 2C\_632/2009.

<sup>61</sup> z. B. Art. 151-153 bzw. 174-195 DBG; Art. 53 bzw. 55-61 StHG.

<sup>62</sup> Art. 175 Abs. 2 DBG, Art. 56 Abs. 1 StHG.

<sup>63</sup> Wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Nachsteuerverfahren nicht oder nur ungenügend nachkommt, kann der Steuerbeamte zur Ermessens taxation schreiten, vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG, Art. 46 Abs. 3 StHG.

<sup>64</sup> Art. 182 Abs. 2 DBG, welcher für das Verfahren bei Übertretungen «die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren» sinngemäss anwendbar erklärt, vermag daran nichts zu ändern, vgl. ANDREAS DONATSCH, Gedanken zur Revision des kantonalen Steuerstrafrechts, oder Rechtsetzung zwischen der Szylia der Steuerharmonisierungsgesetze und der Charybdis verfassungsmässiger sowie strafrechtlicher Grundsätze, StR 47 (1992) 464.

## 2 Das Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»

Das Prinzip (nemo tenetur se ipsum accusare, privilege against self-incrimination) besagt, dass eine beschuldigte Person nicht verpflichtet werden darf, eine gegen sie eingeleitete Untersuchung durch aktives Verhalten zu fördern und so zu ihrer eigenen Überführung beizutragen<sup>65</sup>. Nach diesem nicht mehr nur aus der Achtung der Menschenwürde und dem Fairnessgebot (Art. 29 und Art. 32 Abs. 1 BV<sup>67</sup>, Art. 3 StPO, Art. 6 Ziff. 1 EMRK<sup>68</sup>) abgeleiteten, sondern ausdrücklich in Art. 113 Abs. 1 StPO sowie Art. 14 Abs. 3 lit. g IPBPR<sup>69</sup> verankerten Prinzip, wird somit grundsätzlich «die Freiheit von Zwang hinsichtlich sämtlicher aktiver Mitwirkungsformen» garantiert<sup>70</sup>. Dem Betroffenen soll damit das «Dilemma, ein Handeln gegen den eigenen Willen und die eigenen Interessen», erspart werden<sup>71</sup>. Demgegenüber wird das Prinzip «nemo tenetur» nicht tangiert, wenn die beschuldigte Person in

passiver Weise eine oder mehrere der gesetzlich vorgesehenen Zwangsmassnahmen über sich ergehen lassen muss.

## 3 Die Rechtsprechung des EGMR zum Prinzip «nemo tenetur se ipsum accusare»

### 3.1 Die Praxis des EGMR im Allgemeinen

Nach Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK soll die beschuldigte Person vor *unangemessenem* Zwang («improper compulsion») durch die Behörden und damit insbesondere vor einem Rückgriff auf Beweismittel geschützt werden, die durch Zwang oder Druck in Missachtung des Willens der beschuldigten Person erlangt worden sind. Daraus folgt für die Strafbehörden, dass sie den Beweis für die Stichhaltigkeit der von ihnen erhobenen strafrechtlichen Vorwürfe ohne Rückgriff auf Beweismittel zu erbringen haben, welche sie in Missachtung des Willens der

<sup>65</sup> ANDREAS DONATSCH, Verbot der Verpflichtung zur Selbstbelastung im Steuerhinterziehungsverfahren, Bemerkungen zum Urteil des EGMR vom 3. Mai 2001 i. S. J.B. c. Schweiz, Beschwerde Nr. 31827/96, ST 75 (2001), 717 ff.

<sup>66</sup> NIKLAUS SCHMID, Handbuch des schweizerischen Strafprozessrechts, Zürich/St. Gallen 2009, N 671; GERARD PIQUEREZ, Procédure pénale suisse, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2007, N 430 f.

<sup>67</sup> Das Bundesgericht spricht einmal von einem im Strafprozessrecht allgemein anerkannten Grundsatz (BGer vom 27.1.2011, 6B\_884/2010) und ein anderes Mal davon, Art. 32 Abs. 1 BV sei nicht verletzt worden (BGer vom 28.12.2009, 6B\_571/2009), scheint sich aber bisher nicht definitiv für eine bestimmte Norm der BV entschieden zu haben. Vgl. auch VIKTOR LIEBER in: Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO), hrsg. von Andreas Donatsch/Thomas Hansjakob/Viktor Lieber, Zürich 2010, Art. 113 N 5 m.w.H.;

HANS VEST, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, hrsg. von Bernhard Ehrenzeller u. a., 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 32 N 5 ff.

<sup>68</sup> Vgl. dazu nachstehend.

<sup>69</sup> Genau genommen wird in dieser Norm ausschliesslich das Verbot statuiert, die beschuldigte Person gegen sich als Zeuge aussagen zu lassen oder ein Geständnis abzugeben («in the determination of any criminal charges against him, everyone shall be entitled to the following minimum guarantees, in full equality: [...] (g) Not to be compelled to testify against himself or to confess guilt»).

<sup>70</sup> Vgl. LIEBER (Fn. 67), Kommentar StPO, Art. 113 N 1.

<sup>71</sup> STEFAN TRECHSEL, Bankgeheimnis – Steuerstrafverfahren – Menschenrechte, Nemo tenetur bei Steuerhinterziehung, ZStrR 123 (2005), 264; vgl. auch REGULA SCHLAURI, Das Verbot des Selbstbelastungszwangs im Strafverfahren, Diss. Zürich/Basel/Genf 2003, 97.

beschuldigten Person durch die Ausübung von Zwang erlangen bzw. erlangen könnten<sup>72</sup>.

Wird mit Zwang im umschriebenen Sinn die Vorlage belastenden Beweismaterials erzwungen, begründet dies in der Regel einen Verstoss gegen das Selbstbelastungsprivileg der beschuldigten Person («right not to contribute to incriminating himself»)<sup>73</sup>. Nicht jeder Zwang führt jedoch per se zu einer Verletzung des Rechts zu schweigen bzw. des Selbstbelastungsverbots<sup>74</sup>: Ob ein direkt oder indirekt ausgeübter Zwang mit dem Selbstbelastungsverbot vereinbar ist oder nicht, beurteilt sich nach den Umständen des Einzelfalles, wobei der EGMR die Natur und den Grad des angewandten Zwangs zur Erlangung des Beweismittels, die Existenz von Schutzmechanismen – insbesondere Verteidigungsmöglichkeiten – im Verfahren sowie den Gebrauch des Beweismaterials in Betracht zieht («the Court must examine the nature and degree of the compulsion, the existence of any relevant safeguards in the procedures and the use to which any material so obtained was put»)<sup>75</sup>. Unter dem Gesichtspunkt der Fairness des gesamten Verfahrens kann unter Umständen auch das öffentliche Interesse an der Untersuchung und Bestrafung der in Frage stehenden Straftat gegen das Interesse des Beschuldigten an der gesetzeskonformen Abnahme von Beweismitteln abgewogen werden<sup>76</sup>. Letztlich vermag das öffentliche Interesse jedoch keine Massnahmen zu rechtfertigen, welche die Verteidigungsrechte – und damit auch das Selbstbelastungsprivileg – der beschuldigten Person in ihrem Kern verletzen<sup>77</sup>. Als Zwang qualifiziert der EGMR nicht nur die unmittelbare physische Einwirkung auf den Körper der beschuldigten Person, sondern auch die psychische Einflussnahme auf diese – bspw. durch das Androhen einer Strafverfolgung oder einer Busse im Falle einer Aussageverweigerung<sup>78</sup>. Im Falle des physischen Zwangs sind regelmässig nicht nur Art. 6 Ziff. 1 und 2 EMRK sowie Art. 14 Abs. 3 lit. g IPBPR tangiert, sondern

zusätzlich auch das Folterverbot nach Art. 3 EMRK bzw. Art. 7 IPBPR.

Die Praxis des EGMR zum «Nemo-tenetur-Grundsatz» ist über Jahre hinweg entwickelt worden. Als zulässig ist während langer Zeit direkter Zwang erachtet worden, sofern es sich dabei lediglich um unwesentliche Eingriffe in die physische Integrität handelt und wenn dieser einzig dazu dient, Materialien beizubringen, welche unabhängig vom Willen des Beschuldigten existieren, wie bspw. Dokumente, welche durch richterliche Anordnung erlangt werden können, Atem-, Blut- und Urinproben oder Gewebeproben für einen DNA-Test<sup>79</sup>. In Bezug auf die Vorlage von «pre-existing documents» machte der EGMR deren Vereinbarkeit mit dem «Nemo-tenetur-Grundsatz» bisher mehrheitlich davon abhängig, ob das Beweismaterial «durch einen Gerichtsbefehl erlangt» (d. h. zwangsweise erhoben) werden kann oder ob die beschuldigte Person durch Beugemittel zur Herausgabe des bei ihr vermuteten Materials gezwungen werden soll<sup>80</sup>. Etwas vereinfacht liesse sich sagen, dass immer dann von einer unzulässigen Verpflichtung zu einer aktiven Mitwirkung auszugehen ist, wenn es von vornherein ausgeschlossen erscheint, auf anderem Wege das gesuchte Material für das Verfahren nutzbar zu machen<sup>81</sup>. Darüber hinaus ist direkter Zwang immer dann unzulässig, wenn dieser in Anbetracht der konkreten Umstände als unmenschliche oder erniedrigende Behandlung i. S. von Art. 3 EMRK (Art. 7 IPBPR) zu qualifizieren ist<sup>82</sup>. Besteht demgegenüber die Möglichkeit, Materialien mittels Zwangsmassnahmen zu erlangen, und wird die beschuldigte Person in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips zu dessen Herausgabe verpflichtet, so verstösst dies deshalb nicht gegen den «Nemo-tenetur-Grundsatz», weil anstelle der Herausgabeverpflichtung eine Zwangsmassnahme zulässig wäre. Wollen die Untersuchungsbehörden beispielsweise vom Inhalt eines verschlossenen Tresors Kenntnis neh-

men, so sind sie berechtigt, von der beschuldigten Person die Bekanntgabe des Codes zu verlangen, weil bzw. sofern es zulässig wäre, den Tresor aufzubrechen. In ähnlicher Weise darf deshalb gegenüber einem Fahrzeuglenker eine Blutentnahme zwecks Feststellung des Blutalkoholgehalts angeordnet werden<sup>83</sup>. Anders argumentiert der EGMR hingegen in der Regel im Zusammenhang mit Untersuchungen

wegen Verkehrsdelikten<sup>84</sup>: Selbst die unter Strafandrohung erfolgte Aufforderung an einen Fahrzeughalter, die Person zu nennen, die das Fahrzeug während der Geschwindigkeitsüberschreitung gelenkt hat – auch wenn sie selbst es gewesen sein sollte –, verstößt nach dem EGMR nicht gegen das Selbstbelastungsverbot. Dabei wird mit der «limited nature»<sup>85</sup> der Befragung argumentiert: Der Fahrzeughalter sei nicht zu

<sup>72</sup> EGMR vom 17.12.1996, *Saunders c. Vereinigtes Königreich*, no. 19187/91, Ziff. 68; EGMR vom 20.10.1997, *Serves c. Frankreich*, no. 20225/92, Ziff. 46; EGMR vom 21.12.2000, *Heaney and McGuinness c. Irland*, no. 34720/97, Ziff. 40; EGMR vom 3.5.2001, *J.B. c. Schweiz*, no. 31827/96, Ziff. 64; EGMR vom 5.11.2002, *Allan c. Vereinigtes Königreich*, no. 48539/99, Ziff. 44; EGMR vom 8.4.2004, *Web c. Österreich*, no. 38544/97, Ziff. 39; EGMR vom 11.7.2006, *Jallob c. Deutschland*, no. 54810/00, Ziff. 100; EGMR vom 21.4.2009, *Martinen c. Finnland*, no. 19235/03, Ziff. 60; EGMR vom 18.2.2010, *Aleksandr Zaichenko c. Russland*, no. 39660/02, Ziff. 38.

<sup>73</sup> EGMR vom 25.2.1993, *Funke c. Frankreich*, no. 10828/84, Ziff. 44; vgl. auch EGMR J.B. (Fn. 72), wonach die durch Zwangsgelder abgesicherte Verpflichtung des Steuerpflichtigen, im Verfahren zur Überprüfung seiner Angaben Unterlagen vorzulegen, die in einem nachfolgenden Strafverfahren als Beweismittel gegen ihn verwendet werden können, gegen das Recht verstößt, sich nicht selbst belasten zu müssen (Ziff. 63 ff.).

<sup>74</sup> EGMR *Saunders* (Fn. 72), Ziff. 69; EGMR *Jallob and Francis c. Vereinigtes Königreich*, no. 15809/02 und 25624/02, Ziff. 53.

<sup>75</sup> Vgl. u. a. EGMR *Jallob* (Fn. 72), Ziff. 117; EGMR *O'Halloran and Francis* (Fn. 74), Ziff. 55 = fp 2008, 5 ff. mit Anmerkungen WOLFGANG WOHLERS; EGMR vom 10.1.2008, *Lückhof and Spanner c. Österreich*, no. 58452/00 und 61920/00, Ziff. 52; EGMR *Aleksandr Zaichenko* (Fn. 72), Ziff. 38.

<sup>76</sup> EGMR *Jallob* (Fn. 72), Ziff. 97.

<sup>77</sup> EGMR *Jallob* (Fn. 72), Ziff. 97: «public interest concerns cannot justify measures which extinguish the very essence of an applicant's defence rights, including the privilege against self-incrimination»; vgl. auch EGMR *Aleksandr Zaichenko* (Fn. 72), Ziff. 39.

<sup>78</sup> z. B. EGMR *Funke* (Fn. 73), Ziff. 44; EGMR *J.B.* (Fn. 72), Ziff. 65 ff.

<sup>79</sup> EGMR *Saunders* (Fn. 72), Ziff. 69. Zur Kritik an dieser grundsätzlichen Unterscheidung zwischen erlaubtem Erlangen von Material «which has an existence independent from the will of the suspect» und unerlaubter Verwendung solchen Materials, welches «in defiance of his will» erlangt wurde, vgl. *Saunders*, Dissenting – Opinion of Judge Martens, I C Ziff. 12: «it is – to put it mildly – open to grave doubt whether the distinction made between the licence to use in criminal proceedings material which has «an existence independent from the will of the suspect» and the prohibition of such use of material which has been obtained «in defiance of his will» is a sound one. Why should a suspect be free from coercion to make incriminating statements but not free from coercion to cooperate to furnish incriminating data? The Court's newly adopted rationale does not justify the distinction since in both cases the will of the suspect is not respected in that he is forced to bring about his own conviction».

<sup>80</sup> Vgl. LIEBER (Fn. 67), Kommentar StPO, Art. 113 N 43 m.H.; vgl. auch SIMON ROTH, Das Verhältnis zwischen verwaltungsrechtlichen Mitwirkungspflichten und dem Grundsatz nemo tenetur se ipsum accusare, ZStR 129 (2001), 314, welcher allerdings im Fall *Martinen* (Fn. 72), Hinweise darauf zu erkennen glaubt, dass die Herausgabe von «pre-existing documents» in den Geltungsbereich des «Nemo-tenetur-Grundsatzes fallen.

<sup>81</sup> So TRECHSEL (Fn. 71), 260.

<sup>82</sup> EGMR *Jallob* (Fn. 72), Ziff. 67 ff.

<sup>83</sup> TRECHSEL (Fn. 71), 260 f.

<sup>84</sup> Vgl. dazu auch BGE 131 IV 40 ff.; BGer vom 21.5.2009, 6B\_41/2009; BGer vom 29.6.2010, 6B\_439/2010.

<sup>85</sup> EGMR *O'Halloran and Francis* (Fn. 74), Ziff. 58; EGMR *Lückhof und Spanner* (Fn. 75), Ziff. 55; EGMR *Web* (Fn. 72), Ziff. 54.

umfassenden Angaben verpflichtet gewesen, sondern allein dazu, Auskunft über die Person des Fahrzeuglenkers zu geben («to state a simple fact»). Dies sei nur ein Element im Verfahren wegen Geschwindigkeitsübertretung und es sei klar, dass allein gestützt darauf kein Schuldspruch erfolge<sup>86</sup>. Die verlangte Information unterscheide sich damit bedeutend von anderen Fällen, wo umfangreiche Dokumente, bspw. «papers and documents of any kind relating to operations of interest to [the] department»<sup>87</sup> oder «documents etc. which might be relevant for the assessment of taxes»<sup>88</sup>, hätten herausgegeben werden müssen. Diese Argumentation erstaunt, handelt es sich bei der Information, welche die Beschwerdeführer zu geben hatten, doch offensichtlich gerade um die für eine Verurteilung massgebliche – inhaltlich letztlich einem Geständnis gleichkommende – Information<sup>89</sup>. Dies hätte die Annahme einer unter Zwang (Strafandrohung) erfolgten Verletzung des Selbstbelastungsprivilegs nahegelegt. Des Weiteren stützt sich der EGMR zur Begründung seiner Rechtsprechung aber auch darauf, dass jeder Halter oder Lenker eines Motorfahrzeugs sich der Strassenverkehrsgesetzgebung unterwerfe, womit er akzeptiere, dass ihn eine gewisse Verantwortung und Obliegenheiten träfen («All who own or drive motor cars know that by doing so they subject themselves to a regulatory regime. [...] Those [...] can be taken to have accepted certain responsibilities and obligations as part of the regulatory regime relating to motor vehicles»)<sup>90</sup>. Sodann ist in diesen Fällen geprüft worden, ob wirksame Verteidigungsmöglichkeiten gewährt wurden und wie das Beweismaterial verwendet worden war.

Schliesslich stellt sich die Frage des Verhältnisses zwischen dem «Nemo-tenetur-Prinzip» und der Aussageverweigerung durch die beschuldigte Person. Gemäss EGMR liegt selbst in der Behrung der beschuldigten Person darüber, dass ihr Schweigen negative Beweisschlüsse zur Folge haben kann, ein gewisses Mass an (indirektem)

Zwang<sup>91</sup>. Aus dem Schweigen der beschuldigten Person darf nicht auf ihre Schuld geschlossen werden. Dennoch gilt das Recht zu schweigen nicht absolut. Falls nämlich die belastenden Beweise geradezu nach einer Erklärung «rufen», welche die beschuldigte Person zu geben in der Lage sein müsste, kann das Verweigern jeglicher Erklärungen «nach gesundem Menschenverstand den Schluss erlauben, dass es keine Erklärung gibt und dass die Person schuldig ist»<sup>92</sup>. Wenn eine beschuldigte Person sich grundsätzlich äussert, punktuell aber von ihrem Schweigerecht Gebrauch macht, kann dies in die Beweiswürdigung einfließen<sup>93</sup>. Umgekehrt dürfen jedoch keine Negativschlüsse aus dem Schweigen gezogen werden, ohne dass die Umstände klar nach einer Erklärung gerufen hätten<sup>94</sup>. Generell hängt die Antwort auf die Frage, ob zufolge des Schweigens der beschuldigten Person nachteilige Schlussfolgerungen gezogen werden dürfen, gemäss dem EGMR von drei Voraussetzungen ab: Zunächst muss berücksichtigt werden, aufgrund welcher konkreten Umstände Schlussfolgerungen gezogen werden, sodann ist von Relevanz, welches Gewicht dem Schweigen in der konkreten Fallkonstellation durch das nationale Gericht beigemessen wird, und schliesslich ist entscheidend, wie die Intensität des Zwangs angesichts der konkreten Sachlage zu gewichten ist<sup>95</sup>. Folglich sind für die Antwort auf die Frage nach der Verletzung des «Nemo-Tenetur-Prinzips» die gesamten Umstände des Einzelfalls zu würdigen. In jedem Fall darf die aus dem Schweigen gezogene Schlussfolgerung nicht zu einer Verschiebung der Beweislast von der Anklage auf die beschuldigte Person führen<sup>96</sup>. Generell ist das «right not to incriminate oneself» nur dann verletzt, wenn ein Schuldspruch einzig oder doch zumindest hauptsächlich auf das Schweigen der beschuldigten Person abgestützt wird<sup>97</sup>.



### 3.2 Die Praxis des EGMR bei verwaltungsrechtlichen und strafrechtlichen Verfahren

Grundsätzlich gilt das «Nemo-tenetur-Prinzip» ausschliesslich in Strafverfahren. Ist ein Normadressat bspw. verpflichtet, in einem Verwaltungsverfahren Auskünfte zu erteilen oder Beweismittel herauszugeben, welche sich zu seinem Nachteil auswirken können, ist dieses Prinzip nicht anwendbar<sup>98</sup>. Der Steuerpflichtige kann sich daher grundsätzlich nicht auf das «Nemo-tenetur-Prinzip» berufen, wenn er z. B. gegenüber den Steuerbehörden unzutreffende

Auskünfte über seine Vermögenslage macht<sup>99</sup> oder wenn er gegenüber der Polizei Angaben zu seiner Identität verweigert<sup>100</sup>.

Anders verhält es sich, falls ein und derselbe Sachverhalt Anlass zur Eröffnung eines verwaltungsrechtlichen und eines strafrechtlichen Verfahrens gibt. Dies ist bspw. bei der Verletzung von Verkehrsregeln der Fall, weil ein verwaltungsrechtliches Verfahren (Führerausweisentzug) sowie eine Strafuntersuchung eröffnet werden<sup>101</sup>. Derartige Konstellationen treten auch im Bereich des Finanzmarktrechts<sup>102</sup> sowie des Steuerrechts auf.

<sup>86</sup> EGMR *O'Halloran and Francis* (Fn. 74), Ziff. 60 = fp 2008, 7 mit Anmerkungen WOHLERS; zitiert auch in EGMR *Lückhof und Spanner* (Fn. 75), Ziff. 51.

<sup>87</sup> EGMR *Funke* (Fn. 73), Ziff. 30.

<sup>88</sup> EGMR *J.B* (Fn. 72), Ziff. 39.

<sup>89</sup> Vgl. EGMR *Web* (Fn. 72), Joint Dissenting Opinion of Judges Lorenzen, Levits and Hajiyev, Ziff. 1 ff.; EGMR *O'Halloran and Francis* (Fn. 74), Dissenting Opinion of Judge Pavlovski: «I agree with the applicants' argument that they were required to submit crucial information which would result in their conviction of the charges laid against them. It is perfectly obvious that for an individual to state that he was the driver of a car which was speeding illegally is tantamount to a confession that he was in breach of the speed regulations»; vgl. auch ROTH (Fn. 80), 311; Anmerkungen WOHLERS, fp 2008, 7 f.;

<sup>90</sup> EGMR *O'Halloran and Francis* (Fn. 74), Ziff. 57; vgl. auch BGer vom 29.6.2010, 6B\_439/2010.

<sup>91</sup> EGMR vom 8.2.1996, *John Murray c. Vereinigtes Königreich*, no. 18731/91, Ziff. 50; EGMR vom 6.6.2000, *Averill c. Vereinigtes Königreich*, no. 36408/97, Ziff. 48.

<sup>92</sup> EGMR *John Murray* (Fn. 91), Ziff. 51; vgl. auch EGMR *Averill* (Fn. 91), Ziff. 45; EGMR vom 2.5.2000, *Condron c. Vereinigtes Königreich*, no. 35718/97, Ziff. 56; EGMR vom 20.4.2010, *Adetoro c. Vereinigtes Königreich*, no. 46834/06, Ziff. 48; BGer vom 24.4.2001, 1P641/2000, Erw. 3; BGer vom 29.6.2010, 6B\_439/2010.

<sup>93</sup> Vgl. WOHLERS (Fn. 22), Kommentar StPO, Art. 10 N 35. Grundsätzlich zur Problematik der ex-post-Betrachtung bezüglich der Zulässigkeit der Verwertung des Schweigens und dem daraus potenziell resultierenden Aussagedruck vgl. SCHLAURI (Fn. 71), 392 ff.

<sup>94</sup> Vgl. EGMR *John Murray* (Fn. 91), Ziff. 51; EGMR vom 18.3.2010, *Krumpholz c. Österreich*, no. 13201/05, Ziff. 42.

<sup>95</sup> EGMR *John Murray* (Fn. 91), Ziff. 47; EGMR *Averill* (Fn. 91), Ziff. 44; EGMR *Condron* (Fn. 92), Ziff. 56; EGMR *Adetoro* (Fn. 92), Ziff. 49; vgl. auch GILLES BENEDICK, Das Aussagedilemma in parallelen Verfahren, AJP 2011, 175 m.H.

<sup>96</sup> EGMR *John Murray* (Fn. 91), Ziff. 54.

<sup>97</sup> EGMR *John Murray* (Fn. 91), Ziff. 47; EGMR *Averill* (Fn. 91), Ziff. 47; EGMR *Condron* (Fn. 92), Ziff. 56; BGer vom 24.4.2001, 1P641/2000, Erw. 3.; BENEDICK (Fn. 95), 175; SCHLAURI (Fn. 71), 363.

<sup>98</sup> EGMR *Web* (Fn. 72), Ziff. 44; vgl. ferner BGer vom 10.5.2004, 2A.580/2003, E. 2.3, wonach die strafprozessrechtlichen Grundsätze im Verwaltungsverfahren keine Geltung haben.

<sup>99</sup> EGMR vom 10.9.2002, *Allen c. Vereinigtes Königreich*, no. 76574/01, Ziff. 1.

<sup>100</sup> Vgl. EGMR vom 25.9.2003, *Vasileva c. Dänemark*, no. 52792/99, Ziff. 39.

<sup>101</sup> Vgl. dazu z. B. BGE 128 II 142 ff.

<sup>102</sup> Vgl. dazu MARK-OLIVER BAUMGARTEN/PETER BURCKHARDT/ALEXANDER ROESCH, Gewährsverfahren im Bankenrecht und Verhältnis zum Strafverfahren, AJP 2006, 176 ff.; CHRISTOPH HOHLER/NIKLAUS SCHMID, Die Stellung der Bank und ihrer Mitarbeiter im Strafverfahren unter besonderer Berücksichtigung der Verantwortlichkeit der Bank nach StGB Art. 100<sup>quater</sup> f., AJP 2005, 524 f.; MARTIN PEYER, Entwicklungen im Finanzmarktaufsichtsrecht, Die Praxis der FINMA und der Gerichte (März 2010 bis März 2011), AJP 2011, 818.



Probleme entstehen im vorliegenden Zusammenhang, wenn in einem derartigen Fall zunächst das nichtstrafrechtliche und danach das strafrechtliche Verfahren durchgeführt wird. Falls nämlich der Pflichtige im ersten Verfahren – etwa unter Androhung einer Ordnungsbusse oder gestützt auf Art. 292 StGB – zur Mitwirkung bei der Feststellung des Sachverhalts angehalten worden ist und sich die dadurch erlangten Informationen bzw. Materialien im nachfolgenden

Strafverfahren belastend auswirken, ist regelmässig das «Nemo-tenetur-Prinzip» verletzt. Die betroffene Person befindet sich im Verwaltungsverfahren mit Blick auf das folgende Strafverfahren in einem Aussagedilemma<sup>103</sup>. Damit Aussagen einer beschuldigten Person aus einem konnexen Verwaltungsverfahren in einem Strafverfahren verwertet werden können, muss die entsprechende Beweisabnahme daher einerseits unter Beachtung des anwendbaren Verwaltungsverfahrensrechts erfolgt sein, andererseits aber auch den im Strafprozess geltenden Grundsätzen – wie bspw. der Beachtung des «Nemo-tenetur-Prinzips» – entsprechen<sup>104</sup>. Konkret bedeutet dies, dass die betroffene Person über das ihr zustehende Aussageverweigerungsrecht belehrt und weder direktem noch indirektem Zwang zur Aussage ausgesetzt worden sein muss<sup>105</sup>. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, unterliegen die fraglichen Beweise im Strafverfahren einem Verwertungsverbot<sup>106</sup>. Grundsätzlich dürfen demnach die in einem Verwaltungsverfahren durch direkten oder indirekten Zwang erlangten Aussagen in einem parallelen Strafverfahren nach der Praxis des EGMR nicht verwertet werden. Da der EGMR dem «Nemo-tenetur-Grundsatz» in seiner neueren Rechtsprechung indessen keine absolute Geltung beimisst, womit unter Umständen selbst unter direktem bzw. indirektem Zwang erfolgte Aussagen ausnahmsweise verwertet werden können<sup>107</sup> und weil die entsprechenden Voraussetzungen im konkreten Fall jeweils erst ex post beurteilt werden, sieht sich die betroffene Person in parallelen Verfahren weiterhin mit einem potenziellen Aussagedilemma konfrontiert<sup>108</sup>.

#### 4 Auswirkungen der Rechtsprechung des EGMR auf das Steuerstrafrecht

Ausgangspunkt bildet die Überlegung, dass dem System der Selbstdeklaration ein eigenständiger Wert zukommt<sup>109</sup>. Nach diesem System wird der

<sup>103</sup> Vertiefend BENEDICK (Fn. 95), 169 ff.

<sup>104</sup> Im Strafverfahren verstösst es bspw. gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK, den Pflichtigen mittels Beugebusse dazu zu zwingen, Beweismittel aus einem vorangehenden (verwaltungsrechtlichen) Nachsteuerverfahren herauszugeben; eine solche Mitwirkungspflicht lässt sich auch nicht im Sinne einer Kompensation für fehlende prozessuale Zwangsmittel im Hinterziehungsverfahren begründen (vgl. auch BGE 133 IV; LIEBER (Fn. 67), Kommentar StPO, Art. 113 N 41); vgl. weiter etwa BAUMGARTEN/BURCKHARDT/ROESCH (Fn. 102), 177 f.; HOHLER/SCHMID (Fn. 102), 525.

<sup>105</sup> Vgl. NIKLAUS SCHMID, Strafverfahren und sein Verhältnis zu Administrativuntersuchung und Disziplinarverfahren, in: Administrativuntersuchung in der öffentlichen Verwaltung und in privaten Grossunternehmen, hrsg. von Bernhard Ehrenzeller und Rainer J. Schweizer, St. Gallen 2004, 64 f.

<sup>106</sup> Vgl. BENEDICK (Fn. 95), 178; DONATSCH, Verbot (Fn. 65), 171 ff.; HOHLER/SCHMID (Fn. 102), 525; LIEBER (Fn. 67), Kommentar StPO, Art. 113 N 14; TRECHSEL (Fn. 71), 268; ANDRÉ TERLINDEN, Der Untersuchungsbeauftragte der FINMA als Instrument des Finanzmarkt-enforcements, Diss. St. Gallen 2010, 183; WOLFGANG WOHLERS/GUNHILD GODENZI, Strafbewehrte Verhaltenspflichten nach Verkehrsunfällen – unzulässiger Zwang zur Selbstbelastung?, AJP 2005, 1059; DERSELBE, Reformbedarf bei der Börsenaufsicht, in: Neuere Entwicklungen im schweizerischen und internationalen Wirtschaftsrecht, hrsg. von Wolfgang Wohlers, Zürich 2007, 72 ff.; vgl. auch BGER vom 29.6.2010, 6B\_439/2010, Ziff. 5.2; für Verfahren betreffend Steuerhinterziehung bspw. ist in DBG Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> und StHG Art. 57a Abs. 2 ein solches Verwertungsverbot vorgesehen.

Steuerpflichtige als mündiger Bürger behandelt, welchem seitens der Steuerbehörden ein gewisses Vertrauen entgegengebracht wird und entgegengebracht werden darf.

Aus dem vorstehend Ausgeführten folgt nun aber, dass dieses System der Selbstdeklaration zwar im Veranlagungs-, nicht aber unbesehen auch im Nachsteuerverfahren zur Anwendung gelangen kann. Ein Steuerpflichtiger, der sich im Rahmen des gegen ihn eingeleiteten Hinterziehungsverfahrens weigert, den Steuerbehörden Beweismittel zur Verfügung zu stellen, welche diese auf anderem Wege nicht erhältlich machen können (dazu gehören die sog. «pre-existing documents»), darf nämlich grundsätzlich nicht verpflichtet werden, diese Beweismittel herauszugeben. Konsequenterweise hat der EGMR im Fall J.B., in welchem der Steuerpflichtige unter Androhung einer Busse zur Herausgabe einschlägiger Dokumente gezwungen werden sollte, die Argumentation des Bundesgerichts verworfen, gestützt auf die Herausgabe der Dokumente im Hinterziehungsverfahren hätte die Nachsteuer im gleichzeitig durchgeführten Verwaltungsverfahren festgelegt werden sollen, weshalb das «Nemo-tenetur-Prinzip» nicht zur Anwendung gelangen könne<sup>110</sup>.

Was allfällige Aussagen, aber auch andere Beweismittel betrifft, welche der Steuerpflichtige gestützt auf seine Mitwirkungspflicht ins Nachsteuerverfahren eingebracht hat, so dürfen diese im Strafverfahren regelmässig nicht verwertet werden<sup>111</sup>. Eine Ausnahme besteht nur dann, sofern der betroffene Steuerpflichtige im Nachsteuerverfahren über seine Rechte im folgenden Strafverfahren belehrt und sofern er gleichzeitig weder direktem noch indirektem Zwang unterworfen worden ist. Dieser Praxis ist durch eine entsprechende gesetzliche Revision Rechnung getragen worden<sup>112</sup>.

Das mit dem Prinzip «nemo-tenetur» verbundene Problem im Verhältnis Nachsteuer-/Strafverfahren lässt sich dadurch lösen, dass die

beiden Verfahren strikte getrennt<sup>113</sup>, besser noch, dass zunächst das Strafverfahren und erst danach das Nachsteuerverfahren durchgeführt werden. Unbefriedigend ist in diesem Zusammenhang, dass der Strafraumen bei der Steuerhinterziehung an die Höhe der hinterzogenen Steuer gekoppelt ist (Art. 175 Abs. 2 DBG, Art. 56 Abs. 1 Al. 4 StHG). Letztere wird eben im Nachsteuerverfahren ermittelt. In diesem Sinne sollte der Strafraumen für die Steuerhinterziehung unabhängig vom Betrag der hinterzogenen Steuer gesetzlich festgelegt werden. Im Weiteren wäre zu prüfen, ob den Steuerbehörden sowohl im Veranlagungs- wie auch im Strafverfahren de lege ferenda strafprozessuale Zwangsmittel zur Untersuchung des Sachverhalts zur Verfügung gestellt werden sollen<sup>114</sup>. Dies könnte deshalb kaum als revolutionärer Schritt erachtet werden, weil der Eidgenössischen Steuerverwaltung nach geltendem Recht Zwangsmassnahmen gegenüber der beschuldigten Person und

<sup>107</sup> Vgl. vorne S. 11 f., 14 f.

<sup>108</sup> Vgl. vorne Fn. 93 m.H. auf SCHLAURI (Fn. 71), 392 ff.

<sup>109</sup> Vgl. BGE 121 II 273.

<sup>110</sup> EGMR/J.B. (Fn. 72), Ziff. 57 ff., 66.

<sup>111</sup> Vgl. dazu schon CHRISTOPH AUER, Das Verhältnis zwischen Nachsteuerverfahren und Strafverfahren, insbesondere das Problem des Beweisverwertungsverbots, ASA 66 (1997), 12 ff.; STEFAN FLACHSMANN/STEFAN WEHRENBURG, Aussageverweigerung und Informationspflicht, SJZ 97 (2001), 321; TRECHSEL (Fn. 71), 268.

<sup>112</sup> Art. 183 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG; Art. 57a Abs. 2 StHG; vgl. auch TRECHSEL (Fn. 71), 273 f.

<sup>113</sup> BAUMGARTEN/BURCKHARDT/ROESCH (Fn. 102), 178; HOHLER/SCHMID (Fn. 102), 524.

<sup>114</sup> Vgl. auch BAUMGARTEN/BURCKHARDT/ROESCH (Fn. 102), 178; TRECHSEL (Fn. 71), 264; WOHLERS, Reformbedarf (Fn. 106), 74; DERSELBE, Selbstregulierung – Aufsichtsrecht – Strafrecht: (Ziel-)Konflikte und Interdependenzen, in: Finanzmarkt ausser Kontrolle? Selbstregulierung – Aufsichtsrecht – Strafrecht, hrsg. von Jürg-Beat Ackermann/Wolfgang Wohlers, Zürich 2009, 296 f.

gegenüber Dritten zugestanden werden<sup>115</sup>, und zwar bereits zur Abklärung der Frage, ob den kantonalen Behörden Antrag auf Durchführung eines Steuerhinterziehungsverfahrens gestellt werden soll<sup>116</sup>.

### III Schluss

Es ist davon auszugehen, dass die Verurteilung wegen Steuerdelikten, welche die Folge einer mangelhaften Selbstdeklaration in einer Steuererklärung darstellen, mit einiger Wahrscheinlichkeit nicht mit dem Prinzip «ne bis in idem» vereinbar sind, sofern die Sanktionen in zwei oder mehreren aufeinanderfolgenden Verfahren ausgesprochen werden.

Sodann ist die Verwertung von Beweismitteln, welche gestützt auf Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren erhoben werden, im nachfolgenden Strafverfahren nicht zulässig. Das gilt nicht nur für die im Rahmen von Befragungen gemachten Aussagen, sondern auch für Dokumente, welche die beschuldigte Person gestützt auf eine Herausgabepflicht den Steuerbehörden übergibt.

---

<sup>115</sup> Art. 191 f. DBG.

<sup>116</sup> Art. 194 DBG.